

**A NOVA CONTABILIDADE
PARA**

**PEQUENAS E MÉDIAS
EMPRESAS**

APLICAÇÃO PRÁTICA

JAN/2011

INSTRUTOR

SÉRGIO AUGUSTO DA PORCIÚNCULA

Qualificação:

- *Bacharel em Ciências Jurídicas;*
- *Bacharel em Administração de Empresas;*
- *Técnico Contábil;*
- *Ex-Consultor Jurídico na Área de Imposto de Renda da IOB;*
- *Ex-Consultor Jurídico na Área de Imposto de Renda da INFORMARE;*
- *Instrutor da Equipe Técnica da Informare;*
- *Instrutor da Equipe Técnica do SENAC;*
- *Professor do CDL Ensino;*
- *Palestrante do Conselho Regional de Contabilidade - CRC/RS;*
- *Ex-Sócio-gerente da Valore Planejamento Tributário Ltda.*
- *Sócio-gerente da SAJA Serviços Ltda.*

SUMÁRIO

1-	IFRS COMPLETA E IFRS PARA PMEs (APLICAÇÃO)	9
2-	RTT- REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO OBRIGATÓRIO A PARTIR DE 2010.....	10
3-	PRONUNCIAMENTO CPC PMEs – APROVADO PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009 – NBC T 19.41- CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	11
4-	Demonstrações Contábeis para fins gerais:.....	11
4.1-	Outros relatórios financeiros	11
4.2-	Demonstrações Financeiras para fins Gerais/Outros Relatórios Financeiros.....	12
4.2.1-	Usuários externos à entidade: não está em condições de exigir relatórios feitos sob medida.....	12
4.2.1.1-	Se diferenciam de demonstrações para:.....	12
5-	Elaboram Demonstrações Contábeis para fins gerais (usuários externos).....	12
6-	CONCEITO DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS – PMEs	13
6.1-	Uma Empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:.....	13
7-	PESSOAS JURÍDICAS ABRANGIDAS PELO CONCEITO DE PMEs	14
7.1-	SOCIEDADES POR AÇÕES	14
7.2-	SOCIEDADES LIMITADAS E OUTRAS SOCIEDADES.....	15
7.3-	SOCIEDADES DE GRANDE PORTE – SGP	15
8-	PESSOAS JURÍDICAS NÃO ABRANGIDAS PELO CONCEITO DE PMEs ...	15
9-	CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS	16
9.1-	OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	16
9.2-	CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÃO EM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	16
9.2.1-	Compreensibilidade	16
9.2.2-	Relevância	17
9.2.3-	Materialidade	17
9.2.4-	Confiabilidade	17
10-	PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA	17
10.1-	Prudência	17
10.2-	Integralidade	18
10.3-	Comparabilidade.....	18
10.4-	Tempestividade.....	18
10.5-	Periodicidade	18
11-	EQUILÍBRIO ENTRE CUSTO E BENEFÍCIO	19
12-	APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	19
12-1	Apresentação	19
12.2-	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS PMEs- RECONHECIMENTO .	20
12.3-	PROCESSO DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	20
12.3.1-	Eles são definidos da seguinte maneira:	21
12.3.2-	Probabilidade de Benefícios Econômicos Futuros	21
13-	DESEMPENHO/RESULTADO	22
13.1-	RECEITAS E DESPESAS SÃO DEFINIDAS COMO SEGUE:.....	22
	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	24
14-	MENSURAÇÃO DE ATIVO, PASSIVO, RECEITA E DESPESA.....	25
14.1-	BASE DA MENSURAÇÃO.....	25
14.1.1-	CUSTO HISTÓRICO.....	26

14.2 – VALOR JUSTO	26
14.3- RECONHECIMENTO E PRINCÍPIOS DE MENSURAÇÃO	27
14.4- MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO INICIAL	28
14.5- MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE.....	28
14.5.1- ATIVOS FINANCEIROS E PASSIVOS FINANCEIROS	28
14.5.1.1- ATIVOS NÃO FINANCEIROS	29
14.5.1.2- MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO	29
14.5.2- PASSIVOS NÃO FINANCEIROS	30
15- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA AS PMEs	30
15.1- CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA AS PMEs	30
16- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE	32
16.1- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO	32
16.2- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE	35
17- ADEQUAÇÃO À NORMA CONTÁBIL PARA PMEs	36
18- FREQUÊNCIA DE DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	37
19- UNIFORMIDADE DE APRESENTAÇÃO	38
20- DECLARAÇÕES COMPARATIVAS DE 02 (DOIS) EXERCÍCIOS.....	38
21- IDENTIFICAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	39
22- NOTAS EXPLICATIVAS	39
23- APRESENTAÇÃO DE OUTRAS INFORMAÇÕES NÃO EXIGIDAS	39
24- BALANÇO PATRIMONIAL	40
24.1- CONTAS OBRIGATÓRIAS NO BALANÇO PATRIMONIAL.....	40
25- ATIVOS E PASSIVOS CIRCULANTES E NÃO-CIRCULANTES.....	41
25.1- ATIVO CIRCULANTE	41
25.2- ATIVO NÃO-CIRCULANTE	42
25.3- PASSIVO CIRCULANTE	42
25.4- PASSIVO NÃO - CIRCULANTE.....	42
26- ADICIONALMENTE:	42
27- INFORMAÇÃO NO BALANÇO PATRIMONIAL OU EM NOTAS EXPLICATIVAS	43
27.1- SUBCLASSIFICAÇÃO DE CONTAS.....	43
28- PROCEDIMENTOS RELATIVOS A TRANSIÇÃO PARA A ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009 – NBC T 19.41 ...	44
29.1- ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS DA RESOLUÇÃO	45
30- PROCEDIMENTOS PARA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NA DATA DE TRANSIÇÃO	46
31- COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS	48
33- REAVALIAÇÃO COMO CUSTO ATRIBUÍDO	49
34- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS	49
35- INSTRUMENTOS FINANCEIROS COMPOSTOS.....	49
36- TRIBUTOS DIFERIDOS SOBRE O LUCRO	50
37- ACORDOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS	50
38- CONTRATOS QUE CONTÊM ARRENDAMENTO MERCANTIL	50
38.1- PASSIVOS POR DESATIVAÇÃO INCLUÍDOS NO CUSTO DO ATIVO IMOBILIZADO	50
39- DIVULGAÇÃO	51

39.1-	EXPLICAÇÃO DA TRANSIÇÃO PARA A RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009	51
39.2-	CONCILIAÇÃO	51
40-	ATIVO IMOBILIZADO	52
40.1-	CLASSIFICAÇÃO E CONTEÚDO DAS CONTAS	53
40.1.1-	CONSIDERAÇÕES GERAIS	53
40.1.2-	ATIVO INTANGÍVEL	54
40.1.2.1-	PRONUNCIAMENTO CPC 04:	54
40.1.2.1.1-	EXEMPLOS DE INTANGÍVEIS:	54
40.1.3-	IDENTIFICAÇÃO:	55
40.1.3.1-	Um Ativo Intangível é identificável quando:	55
40.1.3.2-	CONTROLE	55
40.1.3.3-	BENEFÍCIO ECONÔMICO FUTURO	55
40.1.3.4-	RECONHECIMENTO	56
40.1.3.4.1-	RESTRICÇÕES EXPRESSAS NO PRONUNCIAMENTO CPC 04:	56
40.1.3.4.1.1-	INTANGÍVEL ADQUIRIDO	57
40.1.3.4.1.2-	Exemplos de custos diretamente atribuíveis ao:	57
40.1.3.4.1.2.1-	Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de Ativo Intangível: 57	
40.1.4-	ATIVO INTANGÍVEL FORMADO INTERNAMENTE	58
40.1.4.1-	FASE DE PESQUISA	58
40.1.4.2-	São Exemplos de Atividades de Pesquisa:	58
40.1.4.2-	FASE DE DESENVOLVIMENTO	59
40.1.4.4-	Exemplos de Atividades de Desenvolvimento:	59
40.1.4.5-	Custo de Ativo Intangível gerado internamente:	59
41-	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO	60
41.1-	CONCEITO DA LEI	60
41.2-	MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO E APÓS O RECONHECIMENTO	61
41.3-	UM CASO TODO ESPECIAL: ADOÇÃO, PELA PRIMEIRA VEZ, DAS NORMAS INTERNACIONAIS E DOS CPCs	62
41.3.1-	BENS RECEBIDOS POR DOAÇÃO	62
41.3.2-	RESOLUÇÃO CFC Nº 1.263/2009 – (INTERPRETAÇÃO TÉCNICA 10/2009)	62
41.3.2.1-	OBJETIVO E ALCANCE	63
41.3.3-	IMOBILIZADO	63
41.3.3.1-	Taxa de Depreciação atualmente utilizada no Brasil	63
41.3.2-	PROCEDIMENTOS PARA A AVALIAÇÃO INICIAL PARA O ATIVO IMOBILIZADO	64
41.3.3.3-	AVALIADORES, LAUDOS DE AVALIAÇÃO E APROVAÇÃO	65
41.3.3.3.1-	RELATÓRIO	65
42-	OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	66
42.1-	ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO	66
42.2-	ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL	68
42.2.1-	Contabilização do Arrendamento Mercantil no Arrendatário	68
42.2.2-	Contabilização do Arrendamento Mercantil Financeiro	68
43-	DFC - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	69
43.1-	EQUIVALENTES DE CAIXA	70
43.2-	Atividades Operacionais	70
43.3-	Atividades de Investimento	72

43.4-	Atividades de Financiamento	73
43.5-	Divulgação dos Fluxos de Caixa de Investimento e Financiamento	74
43.6-	Fluxos de Caixa em Moeda Estrangeira	74
43.7-	Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)	75
43.8-	Tributos sobre o lucro	75
43.9-	Transação que não Envolve Caixa	76
43.10-	Componentes de Caixa e Equivalentes de Caixa.....	76
43.11	- Outras Divulgações	77
43.12-	APLICAÇÃO PRÁTICA	77
	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	85
44.1-	Mutações nas Contas Patrimoniais	86
44.2-	O Modelo do Anexo CPC 26.....	88
45-	EXEMPLO PRÁTICO DE VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO	
	89	
45.1-	PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL	89
47-	EXEMPLO PRÁTICO DE VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO	
	93	
47.1-	PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO	94
	PASSIVO	97

ANOTAÇÕES

ANOTAÇÕES

1- IFRS COMPLETA E IFRS PARA PMEs (APLICAÇÃO)

Em regra geral, o **International Accounting Standards Board – IASB** – instituiu Normas Internacionais de Contabilidade (**International Financial Reporting Standards – IFRS**) a serem aplicadas a todas as empresas sediadas em países que concordaram em convergir para estas Normas, uniformizando a aplicação da Contabilidade no Mundo.

Estas Normas chamadas de IFRS, foram recepcionadas no Brasil, com a publicação das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 e a criação do **CPC- Comitê de Procedimentos Contábeis**, encarregado de regulamentar, através de Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, as regras convergidas. Estas regras convergidas são regulamentadas pelos órgãos reguladores de atividade em especial o **Conselho Federal de Contabilidade – CFC**.

Nesta esteira de alterações, surgiu a Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, determinando regras específicas de convergência às Pequenas e Médias Empresas – PMEs.

Portanto, existem 02 (duas) regras distintas, que deverão ser aplicadas da seguinte forma:

- a) **para as PMEs – Pequenas e Médias Empresas**, aplica-se unicamente o que dispõe a Resolução CFC nº 1.255/2009;
- b) **para as demais empresas, não conceituadas de PMEs**, aplicam-se todas as Normas (IFRS full), isto é, o conjunto completo das normas editadas pelo CFC e pelo Ibracon, e recepcionadas pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009.

RESUMO

PMEs	OUTRAS EMPRESAS
PMEs- Pequenas e Médias Empresas – Resolução CFC nº 1.255/2009	Cias Abertas/ SGP/BC/SUSEP – Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009
Convergência às Regras Internacionais	Convergência às Regras Internacionais
PJ Conceituadas como PMEs	PJ Não Conceituadas como PMEs

Aplicação somente das IFRS para PMEs – Resolução CFC nº 1.255/2009	Aplicação das IFRS Completas e todas as Resoluções do CFC desde 2005
Obrigatório a partir de 2010	Obrigatório a partir de 2008

A Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, aprovou a NBC T 19.41, que dispõe sobre a Contabilidade a ser aplicada às Pequenas e Médias Empresas- PMEs, assim como suas características e conceituação, no âmbito da Convergência às Regras Internacionais, que deverão ser compulsoriamente aplicada para os exercícios sociais (períodos contábeis) iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

Portanto, a Norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade é de observância compulsória, sendo obrigatória para todos os profissionais de contabilidade do Brasil.

2- RTT- REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO OBRIGATÓRIO A PARTIR DE 2010

O RTT – Regime Tributário de Transição é um sistema que tem vigência restrita aos anos-calendário de 2008 e 2009.

A partir do ano-calendário de 2010, este regime transformou-se em Regime Permanente, sendo sua aplicação obrigatória para as empresas que tributam pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

RESUMO

PMEs	RTT
PMEs- Pequenas e Médias Empresas – Resolução CFC nº 1.255/2009 – Convergência às Regras Internacionais – Obrigatória para os períodos contábeis iniciados a partir de 2010	RTT- Regime Tributário de Transição – Regime Permanente a partir do ano-calendário de 2010 – Obrigatório para Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado
Obrigatório a partir de 2010	Obrigatório a partir de 2010
Contabilidade	IRPJ/CSLL/PIS/COFINS
AJUSTES PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS	
LALUR/DRA/PIS/COFINS	

3- PRONUNCIAMENTO CPC PMEs – APROVADO PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009 – NBC T 19.41- CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

CFC- Emite Normas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB

4- Demonstrações Contábeis para fins gerais:

- Balanço Patrimonial
- Demonstração do Resultado
- Demonstração dos Lucros/Prejuízos Acumulados
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido- DMLP
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (*)
- Demonstração do Valor Adicionado
- Demonstração do Resultado Abrangente do Período de Divulgação- DRA
- Notas Explicativas

NOTA:

- Conforme o que determina o art. 176, § 6º, da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), com as alterações posteriores das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, nos diz::

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

4.1- Outros relatórios financeiros

Informações fornecidas fora das demonstrações contábeis auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações; ou que melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.

4.2- Demonstrações Financeiras para fins Gerais/Outros Relatórios Financeiros

São dirigidas – às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade: sócios/acionistas/credores/empregados e público em geral

Objetivo – oferecer informações úteis aos usuários, para a tomada de decisões sobre:

- Posição Financeira (Balanço Patrimonial)
- Desempenho (Demonstração do Resultado)
- Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC)

4.2.1- Usuários externos à entidade: não está em condições de exigir relatórios feitos sob medida.

4.2.1.1- Se diferenciam de demonstrações para:

- Administradores/gestores
- fins fiscais/governamentais

NOTA:

Também mostram os resultados da diligência da administração – a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

5- Elaboram Demonstrações Contábeis para fins gerais (usuários externos)

Como exemplos de usuários externos, podemos citar os proprietários de empresas que não estão envolvidos na administração do negócio, ou também os credores existentes e potenciais, e ainda as agências de avaliação de crédito, ou seja, 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.

6- CONCEITO DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS – PMEs

Pequenas e Médias Empresas são aquelas que apresentam as seguintes características:

- I- Não têm obrigação pública de prestação de contas; e
- II- Elaboram demonstrações contábeis para fins gerais (usuários externos).

6.1- Uma Empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:

- Seus instrumentos de dívida ou patrimoniais **são negociados em mercado de ações** ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou

- **possuir ativos em condição fiduciária** perante um grupo amplo de terceiros como um dos seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimentos.

NOTA:

FIDUCIÁRIA

No Brasil as sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas Demonstrações Contábeis, são tidas, para fins desta Norma, como Pequenas e Médias Empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007, como Sociedade de Grande Porte (SGP). As sociedades limitadas e as demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007, como Sociedades de Grande Porte, também são tidas, para fins desta Norma, como Pequenas e Médias Empresas.

Art. 1.361, do NCCB – Novo Código Civil Brasileiro - Lei nº 10.406, de 10/01/2002:

Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1º-) Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

§ 2º-) Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa.

§ 3º-) A propriedade superveniente, adquirida pelo devedor, torna eficaz, desde o arquivamento, a transferência da propriedade fiduciária.

Algumas empresas também podem possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de partes externas, em razão de possuir e gerenciar recursos financeiros confiados a eles pelos clientes, consumidores ou membros não envolvidos na administração da empresa. Entretanto, se elas o fazem por razões incidentais a um negócio principal (como, por exemplo, pode ser o caso de agências de viagens ou corretoras de imóveis, escolas, organizações de caridade, cooperativas que exijam um depósito nominal de participação, e vendedores que recebem pagamento adiantado para entrega futura dos produtos, como empresas de serviços públicos), isso não as faz ter obrigação de prestação pública de contas.

7- PESSOAS JURÍDICAS ABRANGIDAS PELO CONCEITO DE PMEs

7.1- SOCIEDADES POR AÇÕES

As **Sociedades por Ações de Capital Fechado** (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado, e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações

contábeis, são tidas, para fins da Resolução CFC nº 1.255/2009, como Pequenas e Médias Empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007 como SGP – Sociedades de Grande Porte.

7.2- SOCIEDADES LIMITADAS E OUTRAS SOCIEDADES

As Sociedades Limitadas e demais Sociedades Comerciais desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007 como SGP- Sociedades de Grande Porte, também são tidas, para fins da Resolução CFC nº 1.255/2009, como Pequenas e Médias Empresas.

7.3- SOCIEDADES DE GRANDE PORTE – SGP

O art. 3º, da Lei nº 11.638/2007, conceitua as **Sociedades de Grande Porte – SGP (exercício social anterior com ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 – duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)**, e dispõe sobre a aplicação da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), na elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de Auditoria Independente (ver art. 3º, da Lei nº 11.638/2007).

8- PESSOAS JURÍDICAS NÃO ABRANGIDAS PELO CONCEITO DE PMEs

A definição de entidades ou Empresas de Pequeno e Médio Porte adotado na norma não abrange as seguintes empresas:

- Companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- Sociedades de Grande Porte – SGP, definidas nas Leis nºs 11.638/2007 e Lei nº 6.404/76;
- Instituições Financeiras e entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- Sociedades reguladas pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP e outras sociedades cuja prática contábil seja

ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto.

NOTA:

Se a empresa está obrigada à prestação pública de contas e utilizar as regras da Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas, suas Demonstrações contábeis não poderão ser descritas como se estivessem em conformidade com a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, mesmo que lei ou regulamentação permita ou exija.

9- CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS

9.1- OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

É oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é 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.

As demonstrações contábeis também mostram os resultados da diligência da administração a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

9.2- CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÃO EM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

9.2.1- Compreensibilidade

As informações apresentadas nas demonstrações contábeis deve ser de forma compreensível para que, os usuários que tenham conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade, possam estudar as informações. A necessidade da compreensibilidade, não permite que informações relevantes sejam omitidas, pois caso isso ocorra poderá alguns usuários não ter entendimento razoável, podendo ser de difícil compreensão.

9.2.2- Relevância

Nas demonstrações contábeis, as informações devem ser relevantes, para que os usuários possam tomar decisões. É relevante, quando é capaz de influenciar nas decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando ou corrigindo, suas avaliações passadas.

9.2.3- Materialidade

É material, e, é relevante se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, com base nas demonstrações contábeis apresentadas. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Não podemos deixar de corrigir, os desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial.

9.2.4- Confiabilidade

A informação fornecida nas demonstrações contábeis deverá ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse.

10- PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Transações e outros eventos e condições deverão ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis.

10.1- Prudência

As incertezas que inevitavelmente cercam muitos eventos e circunstâncias são reconhecidas pela divulgação de sua natureza e extensão e pelo exercício da prudência na elaboração das demonstrações contábeis. Prudência é a inclusão de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de

que os ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.

10.2- Integralidade

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

10.3- Comparabilidade

Os usuários deverão ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários deverão também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos.

10.4- Tempestividade

Para ser relevante, a informação contábil deverá ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão.

10.5- Periodicidade

O conjunto completo das demonstrações contábeis (inclusive informações comparativas) deve ser apresentado pelo menos anualmente. Caso a entidade altere a data do encerramento das demonstrações contábeis ou apresente-as em um período superior ou inferior a 01 (um) ano, além do período abrangido pelas demonstrações, deve divulgar:

O motivo por utilizar um período mais longo ou mais curto; e

O fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes apresentados nessas demonstrações.

11- EQUILÍBRIO ENTRE CUSTO E BENEFÍCIO

Os benefícios derivados da informação deverão exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

As informações constantes nas demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, resultando num funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. Entidades, individualmente, também usufruem de benefícios, incluindo melhor acesso aos mercados de capitais, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital. Também estes benefícios podem influenciar na tomada de decisões da administração, pois a informação financeira utilizada internamente é freqüentemente baseada, em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.

12- APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A apresentação das demonstrações contábeis, devem ser detalhadas, e em conformidade com a NBC T 19.41 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

12-1 Apresentação

As demonstrações contábeis devem representar a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da empresa. Esta apresentação representa os efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Fazendo a aplicação desta norma, presume-se que se fará a divulgação adicional quando necessária, e apresentará a posição financeira e patrimonial como também os fluxos de caixa da empresa.

12.2- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS PMEs-RECONHECIMENTO

O balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e financeira.

A entidade deverá elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, **usando o regime contábil de competência.**

No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas, quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens.

12.3- PROCESSO DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Reconhecimento – é o processo que consiste em incorporar na demonstração contábil um item que atenda a definição de ativo, passivo, receita ou despesa e satisfaz os seguintes critérios:

Provável – que algum benefício econômico futuro referente **ao item flua para ou da entidade;** e

NOTA:

O conceito de probabilidade é usado no 1º (primeiro) critério de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza que os futuros **benefícios econômicos associados ao item fluirão de ou para a entidade.**

Tiver um custo ou valor que possa ser medido, em bases confiáveis. O 2º (segundo) critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Na maioria dos casos, o custo ou valor de um item é conhecido. Em outros casos ele deve ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial na elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade.

Quando, entretanto, não pode ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido na demonstração contábil.

12.3.1- Eles são definidos da seguinte maneira:

ATIVO - é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.

O benefício econômico futuro do ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

12.3.2- Probabilidade de Benefícios Econômicos Futuros

O conceito de probabilidade é usado para se referir ao grau de incerteza que **os futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão de ou para a entidade.**

As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são efetuadas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas.

Essas avaliações são efetuadas individualmente para itens individualmente significativos e para grupo ou população de itens individualmente insignificantes.

Reconhecimento – A entidade deverá reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e que seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

PASSIVO - é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.

Reconhecimento - A entidade deverá reconhecer um passivo no balanço quando:

- I- A entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado;
- II- Seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos para a liquidação dessa obrigação; e
- III- O valor da liquidação possa ser mensurada com confiabilidade.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO – é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

13- DESEMPENHO/RESULTADO

Desempenho - é a relação entre receitas e despesas da entidade durante um exercício ou período. Esta norma requer que as entidades apresentem seu desempenho em 02 (duas) demonstrações:

- Demonstração de Resultado; e
- Demonstração do Resultado abrangente.

O resultado e o resultado abrangente são frequentemente usados como medidas de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno de investimento ou resultado por ação.

13.1- RECEITAS E DESPESAS SÃO DEFINIDAS COMO SEGUE:

Receitas - são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de **entradas ou aumentos de ativos e diminuições de passivos**, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas quanto os ganhos.

EXEMPLO:

D- CAIXA (AC)	D- CLIENTES (AC)	D- CTAS A PGR(PC)
C- RECEITAS(RES.)	C-RECEITAS (RES.)	C- PERDÃO DE DÍVIDAS- REMISSÃO (OUTRAS RECEITAS)

NOTA:

Reconhecimento - O reconhecimento de receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deverá reconhecer uma receita na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados a um aumento no ativo ou diminuição no passivo e possa ser avaliado confiavelmente.

Receita - propriamente dita é um aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como:

- vendas;
- honorários;
- juros;
- dividendos;
- lucros distribuídos;
- royalties; e
- aluguéis

Ganho – é outro item que se enquadra como aumento de patrimônio líquido, mas não é receita propriamente dita. Quando o ganho é reconhecido na **demonstração do resultado ou do resultado abrangente**, ele é **geralmente demonstrado separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.**

NOTA:

O art. 187, incisos I e II, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), determina:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I- a receita das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

Despesas - São decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

A definição de despesas abrange perdas, assim como as despesas que se originam no curso das atividades ordinárias da entidade.

EXEMPLO:

D-DESPESAS(RES.)	D-DESPESAS(RES.)	D-PERDAS (OUT. DESP.)
C- CAIXA (AC)	C-CTAS A PGR (PC)	C- TRIBUTOS A REC.-INVEST.(ANC-INV.)

Despesa é uma redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Ela geralmente toma a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques, os bens do ativo imobilizado.

Perda é outro item que se enquadra como redução do patrimônio líquido e que pode se originar no curso das atividades ordinárias da entidade. Quando perdas são reconhecidas na demonstração do resultado ou do resultado abrangente, elas são

geralmente demonstradas separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

NOTA:

O art. 187, inciso III, da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, discriminará:

- III- As despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

Reconhecimento – O reconhecimento de despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deverá reconhecer uma despesa na Demonstração do Resultado ou Demonstração do Resultado Abrangente quando houver diminuição nos benefícios econômicos futuros relacionados a uma diminuição no ativo ou aumento no passivo e possa ser avaliada confiavelmente.

14- MENSURAÇÃO DE ATIVO, PASSIVO, RECEITA E DESPESA

Mensuração – é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais a entidade mensura ativos, passivos, receitas e despesas em suas Demonstrações Contábeis. Mensuração envolve a seleção de uma base de avaliação.

A Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, especifica quais bases de avaliação a entidade deverá usar para muitos tipos de ativos, passivos, receitas e despesas.

14.1- BASE DA MENSURAÇÃO

A legislação elege 02 (duas) bases comuns para a mensuração, que são:

- custo histórico; e
- valor justo

14.1.1- CUSTO HISTÓRICO

Para Ativos – representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o valor justo do ativo dado para adquirir o ativo quando de sua aquisição.

EXEMPLO:

D- IMOB. (AC)
C- FINANC. A PAGAR (PC)

Para Passivos – representa a quantidade de recursos obtidos em caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou o valor justo dos ativos não monetários recebidos em troca da obrigação na ocasião em que a obrigação foi incorrida, ou em algumas circunstâncias (por exemplo: imposto de renda), a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa que se espera sejam pagos para liquidar um passivo no curso normal dos negócios.

EXEMPLO:

D- CAIXA/BCO (AC)
C- FINANC. A PAGAR (PC)

O custo histórico amortizado é o custo do ativo ou do passivo mais ou menos a parcela de seu custo histórico previamente reconhecido como despesa ou receita.

14.2 – VALOR JUSTO

14.2.1- Para Ativos – é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

EXEMPLO:

Valor de venda menos custos (comissões, propaganda, frete, etc), para essa venda.

14.2.2- Para Passivos – é o montante pelo qual um passivo poderia ser liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

EXEMPLO:

Valor líquido a pagar

14.3- RECONHECIMENTO E PRINCÍPIOS DE MENSURAÇÃO

As exigências para o **reconhecimento e mensuração** de ativos, passivos, receitas e despesas são baseadas em princípios gerais que derivam da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis.

Na ausência de exigência que se aplique especificamente a uma transação ou outro evento ou condição, os itens abaixo fornecem orientações e estabelecem uma hierarquia para a entidade seguir quando estiver decidindo sobre a prática contábil apropriada nas circunstâncias.

Se na Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, não trata especificamente uma transação, outro evento ou condição, a administração da entidade deverá usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação da prática contábil que resulte em informações que sejam:

- I- Relevantes às necessidades para a tomada de decisão econômica dos usuários; e
- II- Confiáveis, no sentido de que as demonstrações contábeis;

- a) Representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- b) Reflitam a substância econômica das transações, de outros eventos e condições, e não meramente sua forma legal;
- c) Sejam neutros, isto é, sem distorção ou tendenciosidade;
- d) Sejam prudentes; e
- e) Sejam completos em todos os aspectos relevantes.

Ao fazer o julgamento, a administração deverá fazer referência, e considerar a aplicabilidade, às seguintes fontes, em ordem decrescente:

- I- As exigências e orientação da norma, lidando com questões semelhantes e relacionadas;
- II- As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas, e os princípios globais relativos a Conceitos e Princípios Gerais.

O segundo nível dessa hierarquia exige que a entidade veja as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas e os princípios gerais.

14.4- MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO INICIAL

No reconhecimento inicial – a entidade deverá avaliar ativos e passivos ao custo histórico a não ser que a norma exija a avaliação inicial sobre outra base, tal como valor justo.

14.5- MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE

14.5.1- ATIVOS FINANCEIROS E PASSIVOS FINANCEIROS

A entidade mensura ativos financeiros e passivos financeiros básicos como definido para Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda para redução ao valor

recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais e ações ordinárias não resgatáveis por decisão do portador que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo), ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável, que são avaliadas a valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.

A entidade geralmente mensura todos os outros ativos financeiros e passivos financeiros a valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, a não ser que a norma exija ou permita mensuração sobre outra base, como custo ou custo amortizado.

14.5.1.1- ATIVOS NÃO FINANCEIROS

A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo histórico são subseqüentemente, avaliados sobre outras bases de mensuração.

Por exemplo:

- I- A entidade avalia o **ativo imobilizado** pelo menor valor entre o custo depreciado e o seu valor recuperável;
- II- a entidade avalia estoques pelo menor valor entre o seu custo e o preço de venda estimado menos despesas para completar a produção e vender;
- III- a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável relacionada a ativos não financeiros que estão em uso ou **mantidos para venda**.

A mensuração de ativos aos menores valores tem a intenção de garantir que um ativo não seja avaliado a um valor maior do que aquele que a entidade espera recuperar pela venda ou uso desse ativo.

14.5.1.2- MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO

Para os ativos não financeiros relacionados a norma permite ou exige mensuração a valor justo:

- a) **Investimentos em coligadas** e em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) que a entidade avalia a valor justo;
- b) **Propriedades para investimento** que a entidade avalia a valor justo;
- c) **Ativos agrícolas** (ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita) que a entidade avalia pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda.

14.5.2- PASSIVOS NÃO FINANCEIROS

A maioria dos passivos que não são passivos financeiros é mensurada pela **melhor estimativa da quantia que seria necessária para liquidar a obrigação** na data das demonstrações contábeis.

15- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA AS PMEs

As Demonstrações Contábeis deverão representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (**Balanço Patrimonial**), o desempenho (**Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente**) e os Fluxos de Caixa da entidade.

Presume-se que a aplicação da Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, pelas entidades de Pequeno e Médio Porte com divulgação adicional quando necessária, resulte na adequada apresentação da posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos Fluxos de Caixa.

15.1- CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA AS PMEs

O conjunto completo de Demonstrações Contábeis da entidade deverá incluir todas as seguintes demonstrações:

- a) Balanço Patrimonial ao final do período;
- b) Demonstração do Resultado do período de divulgação;
- c) Demonstração do Resultado Abrangente do período de divulgação.

A Demonstração do Resultado Abrangente poderá ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A Demonstração do Resultado Abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;

Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado de distribuição de lucro, a correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis, a entidade poderá apresentar uma única Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados no lugar da Demonstração do Resultado Abrangente e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Se a entidade não possui nenhum item de outro Resultado Abrangente em nenhum dos períodos para os quais as Demonstrações Contábeis são apresentadas, ela poderá apresentar apenas a Demonstração do Resultado.

d) Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido para o período de divulgação

Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de lucro, de correção de erros de períodos anteriores e mudanças de políticas contábeis, a entidade poderá apresentar uma única Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados no lugar da Demonstração do Resultado Abrangente e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

e) Demonstrações dos Fluxos de Caixa para o período de divulgação

NOTA:

Obrigatório para todas as entidades.

- f) **Notas Explicativas**, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

NOTA:

Obrigatória para todas as entidades.

16- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

A NBC T 19.41 exige que a entidade apresente seu resultado para o período contábil de reporte – isto é, seu desempenho financeiro para o período, em 02 (duas) demonstrações contábeis:

- 1) Demonstração do Resultado do Período; e
- 2) Demonstração do Resultado Abrangente.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, as empresas devem apresentar todas as mutações do patrimônio líquido reconhecidas em cada exercício que não representem transações entre a empresa e seus sócios em 02 (duas) demonstrações:

- a) a Demonstração de Resultado do Período; e
- b) a Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período, incluindo o que se denomina de receitas e despesas realizadas.

16.1- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO

- 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 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) despesas com tributos sobre o lucro;
- j) resultado líquido das operações continuadas;
- k) valor líquido dos seguintes itens:
 - K.1-) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - K.2-) resultado após os tributos decorrentes da mensuração ao valor justo menos despesas de venda na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- l) resultado líquido do período.

Os Outros Resultados Abrangentes incluem as **mutações do patrimônio líquido que não representam receitas e despesas realizadas**. Inclui alterações que poderão afetar o resultado do período futuramente ou às vezes permanecerão sem esse trânsito.

A **Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício (DRA)**, é elaborada a partir da **soma do resultado líquido apresentado no DRE** com os outros resultados abrangentes, conforme determinam Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que regulam a atividade contábil. **Logo, o Resultado Abrangente Total corresponde à total modificação do patrimônio líquido que não seja constituída pelas transações de capital entre a empresa e seus sócios (aumento ou devolução de capital social, distribuição de lucros ou compra e venda de ações e quotas próprias dos sócios).**

Sendo assim, a Demonstração do Resultado Abrangente deve começar com o Resultado do Período, como primeira linha, **transposto da Demonstração do Resultado**, e evidentemente, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

- a) cada item de outros resultados abrangentes classificado por natureza;
- b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizado pelo método de equivalência patrimonial;

c) resultado abrangente total.

Além da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, seguindo as normas internacionais de contabilidade, instituiu a obrigatoriedade de elaboração da Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício. Essa demonstração apresenta as receitas, despesas e outras mutações que afetam o patrimônio líquido, **mas que não são reconhecidas (ou não foram reconhecidas ainda)** na Demonstração do Resultado do Exercício, conforme o que determinam os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que regulam a atividade contábil.

A Demonstração do Resultado Abrangente pode ser apresentada dentro da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), ou através de relatório próprio. O CPC sugere que se faça uso da apresentação na DMPL. Quando apresentada em demonstrativo próprio, a DRA tem como valor inicial o resultado líquido do período apurado no DRE, seguido dos outros resultados abrangentes, **conforme estrutura mínima para a Demonstração do Resultado Abrangente estabelecida pelo CPC 26.**

TAIS RECEITAS E DESPESAS:

São identificadas como “outros resultados abrangentes” e, de acordo com o CPC 26, compreendem os seguintes itens:

a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – ativo Imobilizado e CPC 04 – ativo Intangível;

b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão em benefício definido e reconhecidos conforme item 93 do Pronunciamento Técnico CPC 33- Benefícios a Empregados;

c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;

d) ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda Pronunciamento Técnico CPC 38- instrumentos Financeiros- Reconhecimento e Mensuração;

e) ajuste de avaliação patrimonial relativo à efetiva parcela de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge em hedge de fluxo de caixa – CPC 38.

16.2- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

Receita de Vendas		R\$ 1.879.400
Tributos sobre Vendas		<u>(R\$ 300.000)</u>
Receita Líquida de Vendas		R\$ 1.579.400
Custo dos Produtos Vendidos		<u>(R\$ 820.000)</u>
Lucro Bruto		R\$ 759.400
Despesas com vendas		(180.000)
Despesas Administrativas		(125.000)
Receita de Equivalência Patrimonial		<u>R\$ 35.000</u>
Lucro Antes Rec. Desp. Financeiras		R\$ 489.400
Receitas Financeiras		R\$ 93.000
Despesas Financeiras		<u>(R\$ 124.500)</u>
Lucro Antes Tributos sobre o Lucro		R\$ 457.900
Tributos sobre o Lucro		<u>(R\$ 185.900)</u>
Lucro Líquido do Período		R\$ 272.000
Parcela dos sócios da Controladora	250.000	
Parcela dos não controladores	22.000	
Ajustes Instrumentos		<u>(R\$ 60.000)</u>

Financeiros		
Tributos s/Ajustes Instrumentos Financeiros		R\$ 20.000
Equiv. Patrim. s/Ganhos Abrangentes em Coligadas		R\$ 30.000
Ajustes de Conversão do período		R\$ 260.000
Tributos s/Ajustes de Conversão do Período		(R\$ 90.000)
Outros Resultados Abrangentes Antes Reclassificação		R\$ 160.000
Ajustes de Instrumentos Financ. Reclassificados p/Resultado		<u>R\$ 10.600</u>
Outros Resultados Abrangentes		R\$ 170.600
Parcela dos sócios da Controladora	164.600	
Parcela dos não controladores	6.000	
Resultado Abrangente Total		R\$ 442.600
Parcela dos sócios da Controladora	414.600	
Parcela dos não controladores	28.000	

NOTA:

Este é o exemplo constante no CPC 26.

17- ADEQUAÇÃO À NORMA CONTÁBIL PARA PMEs

A entidade cujas Demonstrações Contábeis estiverem em conformidade com a Resolução CFC nº 12.55, de 10/12/2009,

deverá fazer uma Declaração Explícita e sem reservas dessa conformidade nas Notas Explicativas, desde que, em conformidade total.

Quando a entidade não aplicar um requisito da Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, ela deverá divulgar:

- I- Que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- II- Que cumpriu com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma apresentação adequada;
- III- A natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a NBC T 19.41 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas exigira, e a razão pela qual esse tratamento seria inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis e o tratamento efetivamente adotado.

Ao elaborar as Demonstrações Contábeis, a administração deverá fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. A entidade está em continuidade a menos que a administração tenha intenção de liquidá-la ou cessar seus negócios, ou ainda não possua alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades.

18- FREQUÊNCIA DE DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A entidade deverá apresentar um conjunto completo de Demonstrações Contábeis (inclusive informação comparativa), pelo menos anualmente.

Quando a data de encerramento do período de divulgação da entidade for alterada e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deverá divulgar as seguintes informações:

- I- Esse fato;
- II- A razão para utilização de período mais longo ou mais curto;
- III- O fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis (incluindo as Notas Explicativas), não são inteiramente comparáveis.

19- UNIFORMIDADE DE APRESENTAÇÃO

A entidade deverá manter a uniformidade na apresentação e classificação dos itens nas demonstrações contábeis de um período para outro.

Quando os valores comparativos forem reclassificados, a entidade deverá divulgar as seguintes informações:

- I- A natureza da reclassificação;
- II- O valor de cada item ou grupo de itens reclassificados;
- III- A razão para a reclassificação.

Exceto quando a Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, permitir ou exigir de outra forma, a entidade deverá divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente.

20- DECLARAÇÕES COMPARATIVAS DE 02 (DOIS) EXERCÍCIOS

Em razão do requerimento de valores comparativos com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, **no mínimo 02 (duas) demonstrações** de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as Notas Explicativas correspondentes.

A entidade poderá utilizar títulos diferentes aos utilizados pela Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009 para as demonstrações

contábeis, desde que isso não venha a representar uma informação enganosa e desde que obedecida a legislação vigente.

21- IDENTIFICAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A entidade deverá identificar claramente cada Demonstração Contábil e Notas Explicativas e distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento.

Além disso, a entidade deverá evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- I- O nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
- II- Se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
- III- A data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis;
- IV- A moeda de apresentação, conforme definido (Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- V- O nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas demonstrações contábeis.

22- NOTAS EXPLICATIVAS

A entidade deverá divulgar as seguintes informações nas Notas Explicativas:

- I- O domicílio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);
- II- Descrição da natureza das operações da entidade e suas principais atividades.

23- APRESENTAÇÃO DE OUTRAS INFORMAÇÕES NÃO EXIGIDAS

A Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, não trata da apresentação de informação por segmentos, lucro por ação, ou demonstrações contábeis intermediárias para as entidades de pequeno e médio porte. A entidade que realize essas divulgações deverá descrever as bases de elaboração e apresentação da informação.

24- BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica, que deverá coincidir com o final do período contábil (exercício social).

24.1- CONTAS OBRIGATÓRIAS NO BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial deverá incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

- a) Caixa e equivalentes de caixa;
- b) Contas a receber e outros recebíveis;
- c) Ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a); (b);(j: e (k);
- d) Estoques;
- e) Ativo imobilizado;
- f) Propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio do resultado;
- g) Ativos intangíveis;
- h) Ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização;
- i) Ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;
- j) Investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os investimentos em controladas;
- k) Investimentos em empreendimentos em conjunto;
- l) Fornecedores e outras contas a pagar;
- m) Passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (i) e (p);
- n) Passivos e ativos relativos a tributos correntes;
- o) Tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
- p) Provisões;

- q) Participação de não controladores, apresentada no grupo patrimônio líquido, mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
- r) Patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.

A entidade deverá apresentar **contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no Balanço Patrimonial** sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

25- ATIVOS E PASSIVOS CIRCULANTES E NÃO-CIRCULANTES

A entidade deverá apresentar **Ativos Circulantes e Não - Circulantes, e Passivos Circulantes e Não - Circulantes**, como grupos de contas separados no Balanço Patrimonial, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante.

Quando essa exceção se aplicar, todos os Ativos e Passivos deverão ser apresentados por ordem de liquidez (ascendente ou descendente), obedecida à legislação vigente.

25.1- ATIVO CIRCULANTE

A entidade deverá classificar um **Ativo como Circulante** quando:

- a) Espera realizar o Ativo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo durante o **ciclo operacional normal** da entidade;
- b) O Ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;**
- c) Espera realizar o Ativo no período de **até 12 (doze) meses** após a data das Demonstrações Contábeis; ou
- d) O Ativo for **Caixa ou equivalente de caixa**, a menos que sua troca ou uso para liquidação de Passivo seja restrita durante pelo menos 12 (doze) meses após a data das Demonstrações Contábeis.

25.2- ATIVO NÃO-CIRCULANTE

A entidade deverá classificar todos os outros **Ativos** como **Não-Circulante**. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de 12 (doze) meses.

25.3- PASSIVO CIRCULANTE

A entidade deverá classificar um Passivo como **Circulante** quando:

- a) Espera liquidar o Passivo durante o **ciclo operacional** normal da entidade;
- b) O Passivo for mantido essencialmente para a **finalidade de negociação**;
- c) O Passivo for exigível no período de até **12 (doze) meses** após a data das Demonstrações Contábeis; ou
- d) A entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do Passivo durante pelo menos **12 (doze) meses** após a data de divulgação.

25.4- PASSIVO NÃO - CIRCULANTE

A entidade deverá classificar todos os outros **Passivos como Não Circulantes**

A Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, não prescreve a ordem ou o formato para apresentação dos itens no Balanço Patrimonial, mas lembra a necessidade do atendimento à legislação vigente.

Nas contas obrigatórias no Balanço Patrimonial é fornecido simplesmente uma lista dos itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para permitir uma apresentação individualizada no Balanço Patrimonial.

26- ADICIONALMENTE:

- a) As contas do Balanço Patrimonial deverão ser segregadas quando o tamanho, a natureza ou a função de item ou

agregação de itens similares, for tal que, sua apresentação separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da entidade; e

- b) A nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes poderão ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de prover informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade.

27- INFORMAÇÃO NO BALANÇO PATRIMONIAL OU EM NOTAS EXPLICATIVAS

27.1- SUBCLASSIFICAÇÃO DE CONTAS

A entidade deverá divulgar, no Balanço Patrimonial ou nas Notas Explicativas, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas:

- a) Ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;
- b) Contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por receitas contabilizadas pela competência mas ainda não faturadas;
- c) Estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:
 - a) Mantidos para venda no curso normal dos negócios;
 - b) Que se encontra no processo produtivo para posterior venda;
 - c) Na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços;
 - d) Fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos incorridos;
 - e) Provisões para benefícios a empregados e outras provisões;
 - f) Grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, lucros ou

prejuízos acumulados e outros itens que, conforme exigido pela Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido.

A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou em “**truste**”, deve divulgar informação equivalente à exigida às sociedades por ações, evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.

Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupos de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;
- b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;
- c) o valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

NOTA:

Truste – combinação de firmas comerciais ou industriais, com o fim de diminuir as despesas, regular a produção, eliminar a competição e dominar o mercado. Organização financeira poderosa.

28- PROCEDIMENTOS RELATIVOS A TRANSIÇÃO PARA A ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009 – NBC T 19.41

A referida Resolução determina as regras que deverão ser seguidas por todas as empresas que queiram adequar-se às normas aplicáveis para as Pequenas e Médias Empresas – PMEs, a partir da sua adoção.

Por oportuno, devemos observar que se a empresa não tiver qualquer providência para a adequação, não haverá necessidade de ajustes e tampouco de balanço de transição ou de abertura. Mesmo que enquadrada nessa hipótese, a empresa deverá informar em suas **Notas Explicativas**, no final do período contábil, que está em conformidade com as Normas das PMEs.

O chamado Balanço de Transição poderá converte-se em Balancete de Transição, que será demonstrado após os lançamentos contábeis de ajustes para a adoção inicial.

29- REGRAS GERAIS

As normas para adoção inicial aplicam-se às empresas que **adotarem pela 1ª (primeira) vez a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs)**, independentemente das políticas e práticas contábeis anteriormente adotadas.

A empresa poderá fazer a adoção pela 1ª (primeira) vez, **apenas uma única vez.**

Caso a empresa utilize a referida Norma e deixe de utilizá-la durante 01 (um) ou mais exercícios sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-la novamente em período contábil posterior, as isenções especiais, simplificações e outras exigências **não se aplicam para a readoção.**

29.1- ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS DA RESOLUÇÃO

A empresa que adotar pela 1ª (primeira) vez, deverá aplicar estas regras na elaboração de suas 1as (primeiras) demonstrações contábeis.

As 1a (primeiras) demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com a Resolução CFC nº 1.255/2009, deverão conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com esta NBC T 19.41- Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

As demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com a referida Norma, são as 1as (primeiras) demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:

a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;

b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes a referida Norma em todos os aspectos; ou

c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.

Existe a exigência de que a entidade divulgue, no conjunto completo de demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas especificadas.

A entidade poderá apresentar informações comparativas para mais de 01 (um) período anterior comparável.

Portanto, a data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009, da entidade, é o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com a referida Norma, nas suas 1as (primeiras) demonstrações contábeis que se adequarem a este regramento.

30- PROCEDIMENTOS PARA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NA DATA DE TRANSIÇÃO

A entidade deverá, no seu **balanço patrimonial de abertura**, sendo essa sua data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009 (isto é, o início do período apresentado mais antigo):

- I- **reconhecer todos os ativos e passivos** – cujos reconhecimentos são exigidos pela referida Norma;
- II- **não reconhecer** – itens como ativos ou passivos se a Resolução CFC nº 1.255/2009, não permitir tais reconhecimentos;

- III- **reclassificar** – itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com a Norma;
- IV- aplicar a Resolução CFC nº 1.255/2009, na **mensuração de todos os ativos e passivos** reconhecidos.

As políticas contábeis que a entidade em seu balanço patrimonial de abertura sob a Resolução CFC nº 1.255/2009 poderão divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as praticas contábeis anteriores.

Os ajustes resultantes derivam de transações, outros eventos ou condições antes da data de transição para a Norma. Portanto, a entidade deverá reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, no caso apropriado e determinado pela Resolução CFC nº 1.255/2009, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição.

Na adoção inicial da Resolução CFC nº 1.255/2009, a entidade deverá alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a pratica contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:

I-) os ativos financeiros e passivos financeiros desconhecidos (baixados) de acordo com a pratica contábil anterior da entidade antes da data de transição não deverão ser reconhecidos no momento da adoção da Resolução CFC nº 1.255/2009. Por outro lado, os ativos e passivos financeiros que teriam sido desconhecidos sob a Resolução CFC nº 1.255/2009 em transição que tenha ocorrido antes da data de transição, mas que não foram desconhecidos de acordo com a pratica anterior da entidade, a entidade pode optar por:

a- desconhecê-los no momento da adoção desta Norma; ou

b- continuar reconhecendo-os até a alienação ou liquidação.

II-) a entidade deverá alterar sua contabilidade para operações de hedge antes da data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009, para as operações de hedge que não existem mais na data de transição. Para as operações de hedge que existirem na data de transição, a entidade deve seguir as exigências da contabilidade para operações de hedge, incluindo as exigências de descontinuidade da contabilidade para operações de hedge para as operações de hedge;

III-) estimativas contábeis;

IV-) operações descontinuadas;

V-) as exigências para se alocar o resultado e os outros resultados abrangentes entre a participação dos não controladores e os proprietários da entidade controladora devem ser aplicadas prospectivamente a partir da data de transição da Resolução CFC nº 1.255/2009.

NOTA:

A entidade poderá usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a Resolução CFC nº 1.255/2009.

31- COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

A entidade que adotar pela 1ª (primeira) vez a Resolução CFC nº 1.255/2009, não deve aplicar a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill) para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009.

32- CUSTO ATRIBUÍDO

A entidade que adotar a Resolução CFC nº 1.255/2009 pela 1ª (primeira) vez poderá optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data. Para isso a entidade deve observar a Interpretação Técnica IT 10 –

Interpretação sobre a Aplicação Inicial do Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.

33- REAVALIAÇÃO COMO CUSTO ATRIBUÍDO

A entidade poderá usar reavaliação efetuada quando permitida legalmente para fins de custo atribuído.

34- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS

Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26, da Resolução CFC nº 1.255/2009, exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto:

- pelo custo menos desvalorização; ou
- pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidos no resultado.

Se a entidade que adotar pela 1ª (primeira) vez mensurar um investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas demonstrações contábeis separadas de abertura, elaboradas em conformidade com a Resolução CFC nº 1.255/2009:

- custo, determinado de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas; ou
- custo atribuído, que deve ser o valor mensurado na data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009 ou o valor contábil nessa data de acordo com a prática contábil anterior.

35- INSTRUMENTOS FINANCEIROS COMPOSTOS

O item 22.13 da referida Resolução, exige que a entidade separe um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e patrimônio líquido na data de emissão. A entidade não precisa, na adoção inicial, separar esses 02 (dois) componentes se o componente de passivo não estiver em aberto na data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009.

36- TRIBUTOS DIFERIDOS SOBRE O LUCRO

A entidade não necessita reconhecer, na data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009, ativos fiscais diferidos ou passivos fiscais diferidos relacionados com as diferenças entre as bases fiscais e os valores contábeis de quaisquer ativos ou passivos para os quais o reconhecimento desses ativos ou passivos fiscais diferidos envolveria custo ou esforço excessivo.

37- ACORDOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS

A entidade que adotar pela 1ª (primeira) vez não necessita aplicar os itens 34.12 a 34.16 para os acordos de concessão de serviços iniciados antes da data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009.

38- CONTRATOS QUE CONTÊM ARRENDAMENTO MERCANTIL

A entidade poderá optar em analisar se um contrato existente na data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009, contém arrendamento mercantil (ver item 20.3), com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data, ao invés da data em que o acordo se iniciou.

38.1- PASSIVOS POR DESATIVAÇÃO INCLUÍDOS NO CUSTO DO ATIVO IMOBILIZADO

O item 17.10, letra “c” menciona que o custo de item do ativo imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, bem como a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o bem durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. A entidade que adota pela 1ª (primeira) vez a Resolução CFC nº 1.255/2009, pode optar em mensurar este componente do custo do ativo imobilizado na

data de transição, ao invés da data em que a obrigação inicialmente se originou.

Caso seja impraticável para a entidade realizar, no seu balanço patrimonial de abertura na data de transição, um ou mais ajustes exigidos, a entidade deve aplicar para tais ajustes nos períodos mais antigos para os quais isso seja praticável, e deve identificar as informações apresentadas para os períodos anteriores que não sejam comparáveis com as informações do período para o qual ela elabora suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com a Resolução CFC nº 1.255/2009.

Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer divulgações exigidas pela Resolução CFC nº 1.255/2009 para qualquer período anterior ao período para o qual a entidade elaborar suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com a Resolução CFC nº 1.255/2009, a omissão deve ser divulgada.

39- DIVULGAÇÃO

39.1- EXPLICAÇÃO DA TRANSIÇÃO PARA A RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009

A entidade deverá explicar como a transição de suas políticas e práticas contábeis anteriores para a Resolução CFC nº 1.255/2009 afetou seu balanço patrimonial, suas demonstrações do resultado, do resultado abrangente e dos fluxos de caixa divulgados.

39.2- CONCILIAÇÃO

Para se adequar à transição, as primeiras demonstrações contábeis da entidade que utilizar a Resolução CFC nº 1.255/2009, deverão incluir:

- I- descrição da natureza de cada mudança de prática contábil;
- II- conciliações do seu patrimônio líquido determinado de acordo com a prática contábil anterior para o seu patrimônio líquido determinado de acordo com a Resolução CFC nº 1.255/2009, para ambas as seguintes datas:

- data de transição para a Resolução CFC nº 1.255/2009;

- data de encerramento do período mais recente apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade, determinadas de acordo com a prática contábil anterior.

III- conciliação do resultado apurado de acordo com a prática contábil para o período mais recente nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade com o resultado determinado de acordo com a Resolução CFC nº 1.255/2009.

Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil anterior, as condições exigidas deverão distinguir a correção desses erros das mudanças de práticas contábeis.

Se a entidade não apresentou demonstrações contábeis para períodos anteriores, ela deve divulgar esse fato nas suas primeiras demonstrações contábeis que estiverem em conformidade com a Resolução CFC nº 1.255/2009.

40- ATIVO IMOBILIZADO

Conceituação

A Lei nº 6.404/76, mediante seu art. 179, inciso iv, conceitua como contas a serem classificadas no ativo 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”.

O Pronunciamento Técnico CPC 27- Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.177/09 para os profissionais de

contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, define o Imobilizado como um ativo tangível que:

- a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera utilizar por mais de 01 (um) ano.

Dessas definições, subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

40.1- CLASSIFICAÇÃO E CONTEÚDO DAS CONTAS

40.1.1- CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo. As depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo. As perdas estimadas por redução ao valor recuperável também devem ser registradas em contas à parte, reduzindo o ativo imobilizado da mesma forma que as depreciações acumuladas.

Em função dessas necessidades e características essenciais é que cada empresa deve elaborar o seu plano de contas imobilizado. Apesar de não haver menção específica na Lei das Sociedades por Ações, o Plano de Contas deve segregar o Imobilizado em 02 (dois) grandes grupos, quais sejam:

- **BENS EM OPERAÇÃO** – que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

- **IMOBILIZADO EM ANDAMENTO** – em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

40.1.2- ATIVO INTANGÍVEL

40.1.2.1- PRONUNCIAMENTO CPC 04:

Ativo Intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

- Intangíveis – Bens Incorpóreos
- Recursos Intangíveis:
 - conhecimento científico ou técnico;
 - desenho e implantação de novos processos ou sistemas;
 - licenças;
 - propriedade intelectual;
 - conhecimento mercadológico;
 - nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações).

40.1.2.1.1- EXEMPLOS DE INTANGÍVEIS:

- Softwares;
- patentes;
- direitos autorais;
- direitos sobre filmes cinematográficos;
- direitos sobre hipotecas;
- licenças de pesca;
- quotas de importação;
- franquias;
- relacionamentos com clientes ou fornecedores;
- fidelidade de clientes;
- participação no mercado e direitos de comercialização;
- fundo de comércio

NOTA:

Nem sempre os itens exemplificados como intangíveis podem ser considerados ativos.

Para ser considerado Ativo Intangível é necessário que:

- a) o ativo seja identificável;
- b) a entidade detenha controle sobre o bem;
- c) o bem tenha capacidade de gerar benefícios futuros à entidade.

40.1.3- IDENTIFICAÇÃO:

40.1.3.1- Um Ativo Intangível é identificável quando:

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

40.1.3.2- CONTROLE

A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.

- direitos legais/contratuais;

- a ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle.

No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

40.1.3.3- BENEFÍCIO ECONÔMICO FUTURO

Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir:

- a) receita da venda de produtos ou serviços;

- b) redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Um exemplo:

O uso da propriedade intelectual em um processo de produção para reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

40.1.3.4- RECONHECIMENTO

Um Ativo Intangível deve ser reconhecido apenas se:

- a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

40.1.3.4.1- RESTRIÇÕES EXPRESSAS NO PRONUNCIAMENTO CPC 04:

ÍTEM:

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

63- Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não são reconhecidos como Ativos Intangíveis.

MENSURAÇÃO

Um Ativo Intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo

40.1.3.4.1.1- INTANGÍVEL ADQUIRIDO

- Aquisição separada
- Valor pago ou a pagar ajustado/contratado conhecido

O custo do Ativo Intangível adquirido separadamente inclui:

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

40.1.3.4.1.2- Exemplos de custos diretamente atribuíveis ao:

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

40.1.3.4.1.2.1- Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de Ativo Intangível:

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

NOTA:

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração.

40.1.4- ATIVO INTANGÍVEL FORMADO INTERNAMENTE

Dificuldades para avaliar a qualificação ou não do Intangível como ativo:

- a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- b) determinar com segurança o custo do ativo.

NOTA:

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

40.1.4.1- FASE DE PESQUISA

Gastos incorridos devem ser registrados como despesa do período.

NOTA:

Na fase de pesquisa, não se sabe se o projeto irá vingar ou não e não há como demonstrar sua capacidade de geração de benefícios futuros.

40.1.4.2- São Exemplos de Atividades de Pesquisa:

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

40.1.4.2- FASE DE DESENVOLVIMENTO

Aspectos necessários para o reconhecimento do Ativo Intangível:

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

40.1.4.4- Exemplos de Atividades de Desenvolvimento:

- a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam novo tecnologia;
- c) projeto, construção e operação de fábrica- piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

40.1.4.5- Custo de Ativo Intangível gerado internamente:

- inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Exemplos:

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

NOTA:

É necessário a utilização de um sistema de controle de gastos incorridos que permita a identificação direta ou indireta com o ativo em desenvolvimento:

- centros de custos específicos;
- controle por projeto;
- identificação das fases do projeto;
- documentação interna apropriada para a acumulação dos custos dos projetos, como:
 - ordens de serviços/produção;
 - mapas de apontamentos de horas;
 - relatórios/planilhas de apontamento de custos;
 - conciliação dos controles extra-contábeis com os contábeis, etc.

NOTA:

Diante de dificuldades de identificação e de controles, os gastos devem ser registrados como despesa do período.

Gastos registrados com o despesas podem ser revertidos para o ativo.

41- CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

41.1- CONCEITO DA LEI

Os critérios de avaliação dos elementos do Ativo Imobilizado definidos pela Lei nº 6.404/76, são os seguintes:

“Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão” (art. 183, item v, da Lei nº 6.404/76).

Isto significa que os elementos do ativo Imobilizado deverão ser avaliados pelo custo de aquisição deduzido dos saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão. O valor contábil do Ativo Imobilizado também deve estar deduzido das perdas estimadas por redução ao valor recuperável. A entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos para estimar essas perdas, inclusive ao longo de todo o processo de construção.

41.2- MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO E APÓS O RECONHECIMENTO

O processo de mensuração de um item do ativo imobilizado acontece no momento em que os critérios de reconhecimento são atendidos e em momentos posterior ao reconhecimento, de acordo com as disposições do CPC 27.

Um ítem do ativo imobilizado que atende aos critérios de reconhecimento de um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

Os elementos que integram o custo de um componente do ativo imobilizado são os seguintes, segundo o ítem 16, do CPC 27:

a) preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar de forma pretendida pela administração;

c) estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do ítem e de restauração do local no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o ítem é adquirido ou como consequência de usa-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

41.3- UM CASO TODO ESPECIAL: ADOÇÃO, PELA PRIMEIRA VEZ, DAS NORMAS INTERNACIONAIS E DOS CPCs

De acordo com a Interpretação Técnica IPC 10- no momento da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27- ativo Imobilizado, CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40, a entidade pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros, que estejam reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo.

Nesses casos, entende-se que a prática mais adequada a ser adotada é empregar o valor justo como custo atribuído (deemed cost) para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados.

Destaca-se que essa opção de mensuração subsequente pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, não sendo considerada como prática de reavaliação, mas sim como ajuste dos saldos iniciais.

Os efeitos desses ajustes nos saldos iniciais dos itens do ativo imobilizado, tanto positivos como negativos, devem ser contabilizados tendo como contrapartida a **conta Ajustes de Avaliação Patrimonial**, no patrimônio líquido. Além disso, a depender do regime de tributação da entidade, deve – se reconhecer os tributos diferidos.

41.3.1- BENS RECEBIDOS POR DOAÇÃO

Os bens recebidos a título de doação, sem ônus para a empresa, como, por exemplo, terreno doado por uma Prefeitura como incentivo para instalação de indústria no Município, **devem ser contabilizados pelo valor justo a crédito de receita no resultado do período** (se terrenos recebidos sem quaisquer obrigações a cumprir), **ou receita diferida** (se houver obrigações a cumprir ou se forem bens depreciables).

41.3.2- RESOLUÇÃO CFC Nº 1.263/2009 – (INTERPRETAÇÃO TÉCNICA 10/2009)

Esta Resolução aprovou a IT 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento, iniciando-se a partir de 1º de janeiro de 2010.

41.3.2.1- OBJETIVO E ALCANCE

Trata-se da **implantação inicial da NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado e NBC T 19.26- Propriedade para Investimento, NBC T 19.39 -/Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e NBC T 19.40- Adoção Inicial das NBC Ts, convergidas em 2009.**

Há a **opção de proceder a ajustes nos saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade com a utilização do conceito de custo atribuído (deemed cost).**

41.3.3- IMOBILIZADO

As entidades devem efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, a fim de que sejam ajustados os critérios utilizados para a determinação da vida útil estimada e para o cálculo da depreciação.

O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício, e, se as expectativas diferem das estimativas anteriores.

Deverá ser efetuada na abertura do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010. Nesta data também deverão ser efetuados os ajustes ao custo atribuído (deemed cost) pelo valor justo.

41.3.3.1- Taxa de Depreciação atualmente utilizada no Brasil

São aquelas aceitas pela legislação tributária. Segundo essa legislação, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos. Haverá publicações periódicas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil,

determinado o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias.

Pode existir ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual a zero, e que continua em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade. Assim, a entidade pode adotar a opção de atribuir um valor justo inicial e **fazer o eventual ajuste nas contas do ativo imobilizado tendo por contrapartida a conta de patrimônio líquido denominada de Ajustes de Avaliação Patrimonial**, e, estabelecer a estimativa do prazo de vida útil remanescente quando do ajuste.

Este ajuste contabilmente será tratado como ajuste direto ao patrimônio líquido, tanto os positivos quanto aos negativos.

41.3.2- PROCEDIMENTOS PARA A AVALIAÇÃO INICIAL PARA O ATIVO IMOBILIZADO

A administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de transição.

Os efeitos e procedimentos determinados por esta Interpretação, tem como contrapartida a conta de patrimônio líquido denominada de **Ajustes de Avaliação Patrimonial**, mediante uso de subconta específica, e a conta representativa de **Tributos Diferidos Passivos**.

Subsequentemente, e na medida em que os bens, objeto de atribuição de novo valor, forem depreciados, amortizados ou baixados em contrapartida do resultado, os respectivos valores devem, simultaneamente, ser transferidos da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade, da conta representativa de **Tributos Diferidos Passivos** para a conta **representativa de Tributos Correntes**.

O novo valor , tem o objetivo exclusivo de substituir o valor contábil do bem ou conjunto de bens em ou após 1º de janeiro de 2009. A partir deste data, este novo valor do bem vem substituir o valor contábil original de aquisição, sem, no entanto, implicar na

mudança da prática contábil de custo histórico como base de valor. Eventual reconhecimento futuro de perda por recuperabilidade desse valor, deve ser efetuado no resultado do período.

O relatório que dá suporte ao registro inicial dos ajustes e recomposições deve ser aprovado pelo órgão deliberativo, que tenha competência formal para fazê-lo.

41.3.3.3- AVALIADORES, LAUDOS DE AVALIAÇÃO E APROVAÇÃO

Deverão ser feitos e considerados por avaliadores, que são aqueles especialistas que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens. A avaliação pode ser efetuada por avaliadores internos ou externos à entidade.

41.3.3.3.1- RELATÓRIO

No relatório deverá conter:

a) indicação dos critérios de avaliação, das premissas e dos elementos de comparação adotados, tais como:

- **antecedentes internos:** investimentos em substituições dos bens, informações relacionados à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes;

- **antecedentes externos:** informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, benchmarking, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens;

- **estado de conservação dos bens:** informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens, e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados.

b) localização física – e correlação com os registros contábeis ou razões auxiliares;

c) valor residual – dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e

d) vida útil remanescente estimada – com base em informações e alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade.

NOTA:

Considerando a importância das avaliações efetuadas e os efeitos para as situações patrimonial e financeira e para as medições de desempenho das entidades, os relatórios de avaliação devem ser aprovados por órgão competente da administração, a menos que o estatuto ou contrato social da entidade contenha requerimento adicional, o qual deve ser cumprido.

42- OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com o objetivo de correlacionar as normas contábeis brasileiras às internacionais, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 06- Operações de Arrendamento Mercantil, baseado no IAS 17 do IASB.

Esse Pronunciamento Técnico, em seu item 04 (quatro), define um arrendamento mercantil (leasing) como sendo “um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”. Um arrendamento mercantil pode ser **classificado** como **financeiro** ou **operacional**.

Um arrendamento mercantil pode ser financeiro ou operacional, de acordo com suas características, devendo a classificação ser feita no início do contrato. A classificação adotada pelo CPC 06 leva em consideração de quem são os riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem, do arrendador ou do arrendatário.

42.1- ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO

Neste tipo de arrendamento a transferência substancial dos riscos e benefícios para o arrendatário. O item 04 (quatro) do CPC 06, diz: “**é aquele em que há transferência substancial dos**

riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido”. Além disso, no ítem 10 (dez) são evidenciadas algumas situações que individualmente ou em conjunto levariam a classificação de um arrendamento como financeiro, são elas:

- a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
- b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;
- d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimo do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usa-los sem grandes modificações.

O ítem 11 do CPC 06 menciona alguns indicadores de situações que individualmente ou em conjunto também podem levar à classificação de um arrendamento como financeiro. Esses indicadores são:

- a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são suportadas pelo arrendatário;
- b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor justo do valor residual são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e
- c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores ao valor de mercado.

42.2- ARRENDAMENTO MERCANTIL OPERACIONAL

É um arrendamento diferente do financeiro e, de acordo com a classificação do CPC 06, seus riscos e benefícios permanecem no arrendador. “Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade” (ítem 8).Um fato interessante a ser observado se refere aos ativos arrendados que tenham vida útil indefinida, com o é o caso de um terreno, e que por isso não sofre depreciação. Nesses casos, de acordo com o ítem 15, o ativo deve ser **classificado como arrendamento mercantil operacional**, a não ser que se espere que a propriedade passe para o arrendatário no final do prazo do arrendamento mercantil. Quando o arrendamento se refere aos elementos terreno e edifício, deve-se analisar separadamente sua classificação, mesmo que o contrato seja único. Isso pelo fato de que as características de ambos, são diferentes, por exemplo, **o terreno não tem vida útil definida**, já o **edifício, tem, por isso, um pode ser classificado como operacional e o outro como financeiro**. Se os pagamentos do arrendamento não puderem ser alocados com segurança entre terrenos e edifícios, o mesmo deve ser classificado na totalidade como arrendamento financeiro, a não ser que esteja claro que ambos os elementos são arrendamentos operacionais.

42.2.1- Contabilização do Arrendamento Mercantil no Arrendatário

A forma de **contabilização do arrendamento mercantil financeiro** mudou substancialmente após a publicação da Lei nº 11.638/2007; **no caso do leasing operacional, não houve mudanças**.

42.2.2- Contabilização do Arrendamento Mercantil Financeiro

No reconhecimento inicial de um arrendamento mercantil financeiro, deve-se no início do prazo registra-lo como ativo e passivo, ou seja, o **direito de uso do bem ficará registrado no ativo e a dívida assumida no passivo**. O valor a ser registrado deve ser igual ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do

arrendamento mercantil, lembrando que esses valores devem ser determinados sempre no início do arrendamento (item 20).

D- IMOBILIZADO (Ativo Não-Circulante Imobilizado)

C- FINANCIAMENTOS – LEASING (Passivo Circulante)

C- FINANCIAMENTOS – LEASING (Passivo Não-Circulante – Exigível a Longo Prazo)

D- ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Conta Redutora – Passivo Circulante)

C- FINANCIAMENTOS – LEASING (Passivo Circulante)

D- DESPESAS FINANCEIRAS (Conta de Resultado)

C- ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Conta Redutora – Passivo Circulante)

A CONTABILIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) OPERACIONAL:

D- ARRENDAMENTO MERCANTIL (Conta de Resultado)

C- ARRENDAMENTOS A PAGAR (Passivo Circulante)

D- ARRENDAMENTOS A PAGAR (Passivo Circulante)

C- BANCOS CONTA MOVIMENTO/CAIXA (Ativo Circulante)

43- DFC - DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A **Demonstração dos Fluxos de Caixa**, fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

A Resolução CFC nº 1.125, de 15/10/2008, aprovou a NBC T 3.8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

43.1- EQUIVALENTES DE CAIXA

São aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa em curto prazo e não para investimento ou outros fins.

Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de 3 (três) meses ou menos da data de aquisição.

Saldos bancários a descoberto decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas - correntes são geralmente considerados como atividades de financiamento similares aos empréstimos.

ATIVIDADES OPERACIONAIS

43.2- Atividades Operacionais

São as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e outros eventos e condições que entram na apuração do resultado.

Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais:

- a) Recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- b) Recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
- c) Pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- d) Pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia;
- e) Pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento;
- f) Recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos com a

finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do **ativo imobilizado** por entidade industrial, poderão resultar em **ganho ou perda** que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento.

Divulgação dos Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais

A entidade deverá apresentar os Fluxos de Caixa das atividades operacionais usando:

- I- **Método Indireto** – segundo o qual, o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

- II- Pelo **Método Indireto, o Fluxo de Caixa** líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:
 - a) Mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
 - b) Itens que não afetam o caixa tais como: depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores; e
 - c) Todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento; ou

II- Método Direto – segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Pelo **Método Direto, o Fluxo de Caixa** líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa.

Tal informação pode ser obtida:

- I- Dos registros contábeis da entidade; ou
- II- Ajustando-se as vendas, os custos dos produtos vendidos e serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:
 - a) Mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
 - b) Outros itens que não envolvam caixa; e
 - c) Outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de financiamento ou investimento.

É incentivada a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das atividades operacionais.

43.3- Atividades de Investimento

Atividades de Investimento equivalem a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Exemplos:

- a) Pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo os ativos imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- b) Recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- c) Pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto desembolsos

- referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
- d) Recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
 - e) Adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;
 - f) Recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos a terceiros;
 - g) Pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, (exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda);
 - h) Recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, (exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda), ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (hedge) (Outros Tópicos sobre Instrumentos financeiros), a entidade deverá classificar os **Fluxos de Caixa** do contrato da mesma maneira que os **Fluxos de Caixa** do item sendo protegido.

43.4- Atividades de Financiamento

Atividades de Financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade.

Exemplos:

- a) Caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;

- b) Pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da entidade;
- c) Caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazo;
- d) Pagamentos para amortização de empréstimo;
- e) Pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil (leasing) financeiro.

43.5- Divulgação dos Fluxos de Caixa de Investimento e Financiamento

A entidade deverá apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os Fluxos de Caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios deverão ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

43.6- Fluxos de Caixa em Moeda Estrangeira

A entidade deverá registrar os **Fluxos de Caixa** decorrentes de transações em moeda estrangeira na moeda funcional da entidade, convertendo o montante em moeda estrangeira para moeda funcional utilizando a taxa cambial na data do **Fluxo de Caixa**.

A entidade deverá converter os **Fluxos de Caixa** da controlada no exterior para sua moeda funcional, utilizando a taxa cambial na data dos **Fluxos de Caixa**.

Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são **Fluxos de Caixa**.

Entretanto, para conciliar o caixa e os equivalentes de caixa no início e no fim do período, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deverá ser apresentado na demonstração dos fluxos de Caixa. Portanto, a entidade deverá recalcular o caixa e os equivalentes de caixa mantidos durante o período de

divulgação (tais como valores em moeda estrangeira mantidos e contas bancárias em moedas estrangeiras) pela taxa de câmbio do final do período. A entidade deverá apresentar os ganhos e perdas não realizados resultantes separadamente para os Fluxos de Caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

43.7- Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)

A entidade deverá apresentar os Fluxos de Caixa referentes a juros e dividendos (ou outra forma de distribuição de lucro) recebidos e pagos separadamente. A entidade deverá classificar os Fluxos de Caixa de maneira consistente, de período a período, como decorrentes das atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

A entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuição de lucros recebidos como Fluxos de Caixa operacionais porque eles estão incluídos no resultado. Alternativamente, a entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuição de lucro recebidos como Fluxo de Caixa de financiamento e Fluxos de Caixa de investimento respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

A entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros pagos como fluxos de Caixa de financiamento porque são custos de obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, a entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros pagos como componentes dos Fluxos de Caixa das atividades operacionais porque eles são pagos a partir dos Fluxos de Caixa operacionais.

43.8- Tributos sobre o lucro

A entidade deverá apresentar separadamente os Fluxos de Caixa derivados dos tributos sobre o lucro e deverá classifica-los como Fluxos de Caixa das atividades operacionais a não ser que eles possam ser especificamente identificados com as atividades de investimento e financiamento. Quando os Fluxos de Caixa derivados dos tributos forem alocados para mais de uma classe de atividade, a entidade deverá evidenciar o valor total de tributos pagos.

43.9- Transação que não Envolve Caixa

A entidade deverá excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos Fluxos de Caixa. A entidade deverá evidenciar tais transações em outra parte das demonstrações contábeis de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

Muitas atividades de investimento e de financiamento não possuem impacto direto nos Fluxos de Caixa correntes, embora elas afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão das transações que não envolvem caixa da demonstração dos Fluxos de Caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses itens não envolvem Fluxos de Caixa no período corrente.

Exemplos:

- a) Aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de arrendamento mercantil (leasing)
- b) Aquisição de entidade por meio de emissão de ações;
- c) Conversão de dívida em capital.

43.10- Componentes de Caixa e Equivalentes de Caixa

A entidade deverá apresentar os comprovantes de caixa e equivalentes de caixa e deverá, também, apresentar uma conciliação dos valores divulgados na demonstração dos Fluxos de Caixa com os itens equivalentes apresentados no Balanço Patrimonial. Entretanto, a entidade não necessita apresentar essa conciliação se os valores de caixa e equivalentes de caixa apresentados na demonstração dos Fluxos de Caixa forem idênticos aos valores descritos similarmente no Balanço Patrimonial.

43.11- Outras Divulgações

A entidade deverá divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalente de caixa mantido pela entidade podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles cambiais ou restrições legais.

43.12- APLICAÇÃO PRÁTICA

A elaboração da **Demonstração dos Fluxos de Caixa** é processada por meio dos dados gerados na Contabilidade. Para sua execução o **Balanco Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício** servem de parâmetro para a obtenção das informações necessárias à construção do Demonstrativo pelo método direto e pelo método indireto. Assim será apresentada uma simulação, partindo das variações ocorridas no balanço Patrimonial.

Descreve-se a seguir o Balanço Patrimonial de determinada Cia. Os valores são expressos em reais.

BALANÇO (EM \$)			
	31/12/X0	31/12/X1	VARIAÇÃO
Caixa	100	100	0
Bancos	500	5.000	4.500
Aplicações Financeiras	5.000	12.200	7.200
Duplicatas a Receber	10.000	20.000	10.000
(-) Dup. Descontadas	0	(5.000)	(5.000)
Perdas Estimadas em Créditos de Liquidação Duvidosa	(1.000)	(1.500)	(500)
Estoques	12.000	15.000	3.000
Despesas Pagas	3.000	5.000	2.000

Antecipadas			
Imobilizado	30.000	35.000	5.000
Depreciação Acumulada	<u>(6.000)</u>	<u>(4.500)</u>	<u>1.500</u>
TOTAL DO ATIVO	53.600	81.300	27.700
Fornecedores	10.000	23.000	13.000
Imposto de renda e C.S. a pagar	2.000	1.300	(700)
Salários a Pagar	15.000	8.000	(7.000)
Empréstimo a Curto prazo	20.000	30.000	10.000
Capital	5.000	15.000	10.000
Reservas de Lucros Acumulados	<u>1.600</u>	<u>4.000</u>	<u>2.400</u>
TOTAL DO PASSIVO + PL	53.600	81.300	27.700

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO X1 (EM \$)

Vendas	40.000
Custo das Mercadorias Vendidas	<u>(20.000)</u>
Lucro Bruto	20.000
Despesas de Salários	(14.000)
Depreciação	(1.500)
Despesas Financeiras	(1.000)
Desp. Prov. Perdas Estimadas em Créd. De Liq. Duvidosa	(1.000)
Despesas Diversas	(600)
Receitas Financeiras	300- Juros Recebidos
Lucro na Venda de Imobilizado	<u>3.000</u>
Lucro Antes do IRCS	5.200
Imposto de Renda e Contribuição Social	<u>(1.300)</u>
Lucro Líquido	3.900

OUTRAS INFORMAÇÕES ADICIONAIS:

- a- Custo do Imobilizado vendido = R\$ 15.000,00, já depreciado em R\$ 3.000,00;
- b- **As despesas financeiras foram pagas;**
- c- Aplicações financeiras em CDB's de 30 (trinta) e 60 (sessenta) dias e em caderneta de poupança.

PELO MÉTODO DIRETO

Companhia Y Demonstração de Fluxos de Caixa, ano X1

Atividades Operacionais	
Recebimento de clientes	29.500
Recebimento de juros	300
Duplicatas descontadas	5.000
Pagamentos	
- a fornecedores de mercadorias	(10.000)
- de impostos	(2.000)
- de salários	(21.000)
- de juros	(1.000)
- despesas pagas antecipadamente	(2.600)
Caixa Líquido Consumido nas Atividades Operacionais	(1.800)
Atividades de Investimento	
Recebimento pela venda de imobilizado	15.000
Pagamento pela compra de imobilizado	(20.000)
Caixa Líquido Consumido nas Atividades de Investimento	(5.000)
Atividades de Financiamento	
Aumento de capital	10.000
Empréstimo de curto prazo	10.000
Pagamento de dividendos	(1.500)
Caixa Líquido Gerado nas Atividades de Financiamento	18.500
Aumento Líquido no Caixa e	11.700

Equivalente – Caixa	
Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X0	5.600
Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X1	17.300

PELO MÉTODO INDIRETO

Companhia Y Demonstração de Fluxo de Caixa, ano X1

Atividades Operacionais		
Lucro líquido	3.900	
Mais: Depreciação	1.500	
Menos: lucro na venda de imobilizado	<u>(3.000)</u>	
Lucro ajustado	2.400	
Aumento em duplicatas a receber	(10.000)	
Aumento em PECLD	500	
Aumento em duplicatas descontadas	5.000	
Aumento em estoques	(3.000)	
Aumento em despesas pagas antecipadamente	(2.000)	
Aumento em fornecedores	13.000	
Redução em provisão para IR a Pagar	(700)	
Redução em salários a pagar	(7.000)	
Caixa Líquido Consumido nas Atividades Operacionais		(1.800)
Recebimento pela venda de imobilizado	15.000	

IMOBILIZADO	
D	C
	30.000
(d-2) COMPRA DE ATIVO	20.000
	35000
	15.000 (d-1) VENDA DE ATIVO

DEP. ACUMULADA	
D	C
(d-3) BAIXO DO ATIVO DEPRECIÇÃO	3000
	6000
	1500 (d-4) DESP. DE DEPREC.
	4500

PECLD	
D	C
(a-3) DUPLIC INCOBRAVEIS	500
	1000
	1000 (e-1) DESP. PROV. P/ CRED. LIQ DUVIDOSA
	1500

DUPL. DESCONTADAS	
D	C
	5000 (f-1) DESC. DE DUPLIC.

PROV. P/ IR CONT SOC A PG	
D	C
(g-2) PGTO DO ANO ANTERIOR	2000
	2000
	1300 (g-1) DRE
	1300

SALARIOS A PAGAR	
D	C
(h-2) REDUÇÃO DO PASSIVO EM R\$ 7.000	21000
	15000
	14000 (h-1) DRE SALDO
	8000

EMPRESTIMOS	
D	C
(i-2) PGTO DESP. FINAN	1000
	20000
	1000 (i-1) PGTO EMP.
	10000 (i-3) NOVO EMPRES
	30000

CAPITAL	
D	C
	5000
	10000 (j-1) AUMENTO DE CAPITAL
	15000

RESERVA DE LUCROS ACUM	
D	C
(l-2) DIST. DE DIVIDENDOS	1500
	1600 SALDO BP LUCROS ACUMULADOS
	3900 (l-1) LUCRO DRE
	4000

DIVIDENDOS A PAGAR	
D	C
(PGTO DIVIDENDOS)	0
	1500 ((l-2) PGTO DIVIDENDOS)
	0

I- MOVIMENTAÇÕES DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Receita de Juros – na **DRE** consta uma receita financeira de R\$ 300,00 sem que haja uma conta de Juros a Receber no Ativo. Consequentemente, todo o valor da receita financeira foi recebido. Observe-se, contudo, que o valor de R\$ 300,00 está incorporado no saldo final da conta de Aplicações Financeiras, no balanço. Os elementos desta conta são equivalentes de caixa. As movimentações entre as contas que compõem o grupo das disponibilidades, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 03- Demonstrações dos Fluxos de Caixa, FASB e o IASB, têm mais um caráter de gerenciamento do caixa do que de investimentos, e não são destacados na DFC.

- (a-1) – transcrição da receita de vendas da DRE (a-2)- baixa de duplicatas incobráveis (a-3). Como o saldo final de Duplicatas a Receber aumentou em R\$ 10.000,00 em relação ao saldo inicial e foram baixados no período R\$ 500,00 de duplicatas incobráveis (baixa de PECLD), significa que no período foram recebidos apenas R\$ 29.500,00 (lançamento a-2).

- (b-1) dado o CMV de R\$ 20.000,00 transcrito da DRE, obtemos o valor da compra (b-3) que, confrontando com o saldo inicial e final de Fornecedores, leva à apuração dos R\$ 10.000,00 pagos no período pelas mercadorias adquiridas (b-4).

- (c-1) – valor transcrito da DRE referente à fração dos gastos antecipados que foram caixa no passado e que são despesas do período R\$ 600,00 (c-2). Como o saldo final de Despesas Pagas Antecipadamente é de R\$ 5.000,00, então houve um desembolso pela aquisição de um novo ativo dessa natureza, no valor de R\$ 2.600,00 (lançamento c-2). (e-1) – despesa com Perdas Estimadas para créditos de Liquidação Duvidosa no período. Não tem efeito no Caixa. Observe, contudo, que a baixa de R\$ 500,00 de duplicatas incobráveis contra Duplicatas a receber (lançamento a-3) afetou o valor líquido recebido de clientes no período. (f-1) – desconto de Duplicatas R\$ 5.000,00 será tratada nas atividades operacionais, como segue o IASB. (g-1) – valor do Imposto de Renda e da Contribuição Social R\$ 1.300,00, transcrito da DRE. (g-2) como o valor do Imposto de renda e da Contribuição Social constante na DRE é igual ao saldo final dessa conta no passivo. Consequentemente foi pago no período todo o saldo anterior de R\$ 2.000,00 (lançamento g-2). (h-1) – despesa com salários lançada no período (DRE). (h-2) com o saldo final da conta Salários a Pagar foi

reduzido em R\$ 7.000,00, significa que no período foram pagos R\$ 21.000,00. Mas, o saldo final da conta Salários a Pagar, no passivo, foi reduzido em R\$ 7.000,00, resultando em R\$ 21.000,00 de desembolso de caixa nessa transação (lançamento h-2). (i-1) e (i-2) – no exemplo, está se considerando que a despesa financeira compõe a conta de Empréstimos (não existe uma conta de (Juros a Pagar no passivo). Como essa despesa financeira foi paga (dado adicional do exemplo), então o novo empréstimo é de R\$ 10.000,00.

II- MOVIMENTAÇÕES DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

- (d-1) e (d-3) – trata-se da baixa de Imobilizado de custo histórico igual a R\$ 15.000,00 (informação adicional). (d-2) baixa da depreciação do Imobilizado vendido (informação adicional), em R\$ 3.000,00 (conforme informação adicional). Como existe um Ganho de R\$ 3.000,00 pela venda desse Imobilizado na DRE, então a venda foi feita por R\$ 15.000,00, sendo este o valor que deverá ser registrado na Demonstração de Fluxo de Caixa. (d-3) – o cruzamento do saldo inicial da conta Imobilizado com seu saldo final, considerando a abaixa acima, mostra a aquisição de um novo Imobilizado, no valor de R\$ 20.000,00. - (d-4) a despesas de depreciação, de R\$ 1.500,00, não representa, neste momento, uma saída de caixa, e, portanto, não comporá a Demonstração de Fluxo de Caixa.

III- MOVIMENTAÇÕES DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

- (i-1) – no exemplo, está se considerando que a despesa financeira compõe a conta de Empréstimos ((i-2) – pagamento das despesas financeiras (informação adicional); (i-3) – dado o aumento de R\$ 10.000,00 em relação ao saldo inicial e o pagamento das despesas financeiras, conclui-se que essa variação é decorrente de novos empréstimos.

- (i-3) – nos itens (i-1) e (i-2), a conclusão desses R\$ 10.000,00 de novos empréstimos deriva do fato de as despesas financeiras de R\$ 1.000,00 terem sido pagas.

- (j-1) – aumento de capital em dinheiro R\$ 10.000,00. Se esse aumento tivesse ocorrido por meio de outro ativo, haveria essa informação.

- (l-1) – transcrição do lucro do período, conforme DRE; e (l-2) – o lucro do período de R\$ 3.900,00 (l-2) somado ao saldo inicial de R\$ 1.600,00 de Reservas elevaria o saldo dessa conta em R\$ 5.500,00. Como

este é apenas R\$ 4.000,00, conclui-se que houve distribuição de dividendos no valor de R\$ 1.500,00.

COMPOSIÇÃO DO CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (CONCILIAÇÃO ENTRE DFC e BP)

	31-12-X0	31-12-X1
Caixa	100	100
Bancos	500	5.000
Aplicações Financeiras	5.000	12.200
Total	5.600	17.300

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES:

Juros pagos R\$ 1.000,00

Impostos pagos..... R\$ 2.000,00

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Utilidade:

Essa demonstração nunca foi obrigatória pela Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), das Sociedades por Ações, mas sua publicação foi exigida pela CVM em sua Instrução nº 59/86, para as companhias abertas. Entretanto, é através da vigência do **Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**, aprovado pela Deliberação CVM nº 595/09 e tornado obrigatório para aplicação pelos demais profissionais pela Resolução CFC nº 1.185/09, que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), passa a fazer parte do conjunto completo de demonstrações contábeis. A referida demonstração, **passa a ser obrigatória para praticamente todas as empresas e substitui, de forma definitiva, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.**

Sendo de grande importância dessa demonstração é que a Lei das Sociedades por Ações mencionou-a, aceitando-a como exposto no § 2º, do art. 186. Estabelece esse parágrafo que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados “poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia”.

44.1- Mutações nas Contas Patrimoniais

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

a) Itens que afetam o patrimônio total.

- 1- Acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício
- 2- Redução por dividendos
- 3- Redução por pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio.
- 4- Acréscimo por reavaliação de ativos (quando permitida por Lei).
- 5- Acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos (após transitarem pelo resultado).
- 6- Acréscimo por subscrição e integralização de capital.
- 7- Acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal.
- 8- Acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.
- 9- Acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures (após transitar pelo resultado).
- 10- Redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda.
- 11- Acréscimo ou redução por ajustes de exercícios anteriores.
- 12- Redução por reversão da Reserva de Lucros a Realizar para a conta de dividendos a pagar.
- 13- Acréscimo ou redução por outros resultados abrangentes.
- 14- Redução por gastos na emissão de ações.
- 15- Ajuste de avaliação patrimonial.
- 16- Ganhos ou perdas acumuladas na conversão, etc.

b) Itens que não afetam o total do patrimônio

- 1- Aumento de capital com utilização de lucros ou reservas.
- 2- Apropriações do lucro líquido do exercício, por meio da conta de Lucros Acumulados, para a formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras.
- 3- Reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados (conta transitória)
- 4- Compensação de Prejuízos com reservas, etc.

44.2- O Modelo do Anexo CPC 26

O CPC 26- Apresentação das Demonstrações Contábeis teve seu Anexo retificado pelo Pronunciamento Retificador nº 1 do CPC. Nesse novo anexo há um ponto importante para se observar, **além de ser um exemplo de Mutação do Patrimônio Líquido que evidência a Demonstração da Conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, apresenta também a demonstração do Resultado Abrangente** e traz uma nova forma de agrupar as mutações patrimoniais: agrupa-se em 02 (dois) blocos:

- transações de capital com os sócios;
- resultados abrangentes

E o grupo dos resultados abrangentes parece com seus 03 (três) componentes básicos:

- resultado líquido do período;
- outros resultados abrangentes; e
- reclassificação para o resultado.

O que chama a atenção no CPC 26 é a definição de Resultado Abrangente.

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 proprietários.

“Ou seja, todas as mutações patrimoniais, que não as transações de capital com os sócios, integram a Demonstração do Resultado Abrangente; ou seja, a mutação do patrimônio líquido é formada por apenas dois conjuntos de valores: transações de capital com os sócios (na qualidade de proprietários) e resultado abrangente total. E o Resultado Abrangente total é formado, por sua vez, de três componentes: o Resultado Líquido do Período, os outros Resultados Abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado do período.

45- EXEMPLO PRÁTICO DE VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO

MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO DE IMOBILIZADO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO PARA A APLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009

45.1- PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL

BALANÇO REALIZADO EM 31/12/2009

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Bancos	50.000,00	Passivo Não-Circulante	
Ativo Não-Circulante		Patrimônio Líquido	
Imobilizado		Capital Social	75.000,00
Veículos	100.000,00	Lucros Acum.	<u>15.000,00</u>
(-)Dep. Acum. Veíc.	<u>(60.000,00)</u>		
TOTAL DO ATIVO	90.000,00	TOTAL DO PASSIVO	90.000,00

CONTA VEÍCULOS:

Custo da Conta:	R\$ 100.000,00
Dep. Acumulada	R\$ 60.000,00
Custo Contábil:	R\$ 40.000,00
Prazo de Vida útil cfe IN SRF nº 162/98	
Taxa de depreciação: 20% ao ano	

AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO (NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO) – CONFORME RELATÓRIO/LAUDO)

Valor justo apurado na Avaliação:	R\$ 150.000,00
(considerando que não haverá Valor Residual no final do Prazo de Vida Útil)	
Novo Prazo de Vida Útil:	10 (dez) anos
Nova Taxa de Depreciação:	10% (dez por cento)

1-) NA CONTABILIDADE:

Pela transferência da depreciação acumulada para o custo do veículo:

D- DEPRECIÇÃO ACUMULADA VEÍCULOS (IMOBILIZADO)	
C- VEÍCULOS (IMOBILIZADO)	R\$ 60.000,00

2-) PELO RECONHECIMENTO DO VALOR JUSTO DO CUSTO DO VEÍCULO POR OCASIÃO DO BALANÇO DE TRANSIÇÃO

Valor justo apurado na Avaliação
R\$ 150.000,00 (-) Custo Residual Contábil R\$ 40.000,00= R\$ 110.000,00
D- VEÍCULOS (Valor justo- Imobilizado) R\$ 110.000,00
C- AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL – VEÍCULOS (PL) R\$ 110.000,00

3-) PELO RECONHECIMENTO DOS TRIBUTOS DIFERIDOS

D- TRIBUTOS DIFERIDOS (CONTA REDUTORA DA CONTA DE AJUSTE PATRIMONIAL)	R\$ 26.400,00
C- CSLL DIFERIDA (PNC LP)	R\$ 9.900,00
C- IRPJ DIFERIDO (PNC LP)	R\$ 16.500,00
R\$ 110.000,00 x 9%	
R\$ 110.000,00 x 15%	

4-) PELO RECONHECIMENTO DO ENCARGO DE DEPRECIACÃO MENSAL

R\$ 150.000,00 x 10% = R\$ 15.000,00: 12 MESES= R\$ 1.250,00 P/MÊS
OU
CUSTO CONTÁBIL: R\$ 40.000,00 X 10% = R\$ 4.000,00 ; 12MESES= R\$ 333,3333 P/MÊS
R\$ 110.000,00 X 10% = R\$ 11.000,00 : 12 MESES=..... R\$ 916,6666 P/MÊS

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

D- DEPRECIACÃO (CONTA DE RESULTADO)	R\$ 1.250,00
C- DEP. ACUM. DE VEÍC. (IMOBILIZADO)	R\$ 333,33
C- DEP. ACUM. DE VEÍC. VLR JUSTO (IMOB.)	R\$ 916,67

5-) PELA OCASIÃO DA REALIZAÇÃO (PELA DEPRECIACÃO DO CUSTO DO BEM AJUSTADO

D- AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (PL)	
C- LUCROS ACUMULADOS (PL).....	R\$ 916,67
VALOR RELATIVO AO VALOR JUSTO QUE SERÁ ADICIONADO	

NO LALUR E DRA/CSLL

6-) PELA BAIXA DOS TRIBUTOS DIFERIDOS APROPRIADOS

D- CSLL DIFERIDA (PNC LP) (R\$ 916,67 X 9%) =	R\$ 82,50
D- IRPJ DIFERIDO (PNC LP) (R\$ 916,67 X 15%) =	R\$ 137,50
C- CONT. SOC. S/L. LÍQUIDO (PC).....	R\$ 82,50
C- IRPJ (PC).....	R\$ 137,50
D- LUCROS OU PREJ. ACUMULADOS (PL).....	R\$ 220,00
C- TRIBUTOS DIFERIDOS (CONTA REDUTORA PL)	R\$ 220,00

PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS

1-) REALIZAÇÃO RELATIVA AO VALOR JUSTO QUE SERÁ ADICIONADA NO LALUR E DRA/CSLL

$R\$ 110.000,00 \times 10\% = R\$ 11.000,00 : 12 \text{ MESES} = R\$ 916,67$

2-) CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS (IMOB.) ANTES DO AJUSTE DA DEPRECIAÇÃO MENSAL

$R\$ 100.000,00 \times 20\% = R\$ 20.000,00 : 12 \text{ MESES} = R\$ 1.666,67$

3-) CÁLCULO DA DIFERENÇA DE DEPRECIAÇÃO A SER EXCLUÍDA NO LALUR E DRA/CSLL

DEPRECIAÇÃO MENSAL
$R\$ 100.000,00 \times 20\% = R\$ 20.000,00$ (-) DEP. CUM. DE VEÍC. (IMOB.)..... R\$ 1.666,67
CUSTO CONTÁBIL: $R\$ 40.000,00 \times 10\% = R\$ 4.000,00 : 12$ MESES=
R\$ 333,33

RELATÓRIO DE CONTROLE DA DEPRECIAÇÃO

ENCARGO DO MÊS	ENCARGO AJUSTADO	AJUSTE NO LALUR/DRA
$R\$ 100.000,00 \times 20\% = R\$ 20.000,00 : 12 = R\$ 1.666,67$	$(-) R\$ 40.000,00 \times 10\% = R\$ 4.000,00 : 12 = R\$ 333,33$	$(=) R\$ 1.333,34$

OBS:

Faturamento/receita no ano de 2010 – no valor de R\$ 150.000,00

D- BANCO (AC)
C- RECEITA OPERACIONAL BRUTA (RE)..... R\$ 150.000,00

**BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO
RESULTADO MENSAL EM 2010**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	150.000,00
(-) Depreciação	<u>(1.250,00)</u>
Resultado Antes da CSLL	148.750,00
CSLL	<u>13.267,50</u>
Resultado Antes do IRPJ	135.482,50
IRPJ	<u>22.112,50</u>
Resultado	113.370,00

DESRECONHECIMENTO PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS

DRA – CSLL		LALUR – IRPJ	
Resultado antes da CSLL	148.750,00	Resultado antes do IRPJ	135.482,50
(+) Adições:		(+) Adições:	
Valor Justo Realizado	916,67	Valor Justo Realizado	916,67
(-) Exclusões:		(+) CSLL	13.267,50
Dep. De Veículos	<u>1.333,34</u>	(-) Exclusões:	
(=) Resultado Ajustado	148.333,33	Dep. De Veículos	<u>1.333,34</u>
(X) Alíquota da CSLL	<u>9%</u>	(=) Lucro Real	148.333,33
(=) CSLL Devida	13.350,00	(X) Alíquota do IRPJ	<u>15%</u>
		(=) IRPJ Devido	22.250,00

NOTA:

CSLL = R\$ 13.350,00 (-) CSLL DIFERIDA (R\$ 82,50)= R\$ 13.267,50

IRPJ = R\$ 22.250,00 (-) IRPJ DIFERIDO (R\$ 137,50) = R\$ 22.112,50

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Banco	200.000,00	CSLL	13.267,50
ATIVO NÃO-CIRCULANTE		IRPJ	22.112,50
IMOBILIZADO		PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	
Veículos	40.000,00	CSLL DIFERIDA	9.817,50
(-) Dep. Acum. Veic.	(333,33)	IRPJ DIFERIDO	16.362,50
VEÍCULOS- VLR JUSTO		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
(IMOBILIZADO)	110.000,00	Capital Social	75.000,00
(-) Dep. Acum. Veic. Vlr Justo	(916,67)	Aj. de Av. Patr.	109.083,33
		Tributos Diferidos	(26.180,00)
		Lucros Acumulados	15.916,67
		Resultado Mensal	113.370,00
TOTAL DO ATIVO	348.750,00	TOTAL DO PASSIVO	348.750,00

NOTA:

No Balanço Patrimonial de 31/12/2010:

Na Conta Ajuste de Avaliação Patrimonial (Pat. Liq.) R\$ 110.000,00 (-) R\$ 916,67= Ajuste de Avaliação Patrimonial..... R\$ 109.083,33	
---	--

OBSERVAÇÃO:

Lucros Acumulados do ano anterior R\$ 15.000,00

(+) Dep. Acum. Veic. Vlr Justo..... R\$ 916,67

Lucros Acumulados do ano R\$ 15.916,67

47- EXEMPLO PRÁTICO DE VALOR JUSTO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO

MENSURAÇÃO A VALOR JUSTO DE IMOBILIZADO NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO PARA A APLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009

47.1- PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO

ATIVIDADE: COMÉRCIO

BALANÇO REALIZADO EM 31/12/2009

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Bancos	20.000,00	Passivo Não-Circulante	
Ativo Não-Circulante		Patrimônio Líquido	
Imobilizado		Capital Social	30.000,00
Veículos	50.000,00	Lucros Acum.	<u>10.000,00</u>
(-) Dep. Acum. Veíc.	<u>(30.000,00)</u>		
TOTAL DO ATIVO	40.000,00	TOTAL DO PASSIVO	40.000,00

CONTA VEÍCULOS:

Custo da Conta:	R\$ 50.000,00
Dep. Acumulada	R\$ 30.000,00
Custo Contábil:	R\$ 20.000,00
Prazo de Vida útil cfe IN SRF nº 162/98	
Taxa de depreciação: 20% ao ano	

**AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO (NO BALANÇO DE TRANSIÇÃO)
– CONFORME RELATÓRIO/LAUDO**

Valor justo apurado na Avaliação:	R\$ 80.000,00 (considerando que não haverá Valor Residual no final do Prazo de Vida Útil)
Novo Prazo de Vida Útil:	10 (dez) anos
Nova Taxa de Depreciação:	10% (dez por cento)

1-) NA CONTABILIDADE:

Pela transferência da depreciação acumulada para o custo do veículo:

D- DEPRECIÇÃO ACUMULADA VEÍCULOS (IMOBILIZADO)	
C- VEÍCULOS (IMOBILIZADO)	R\$ 30.000,00

2-) PELO RECONHECIMENTO DO VALOR JUSTO DO CUSTO DO VEÍCULO POR OCASIÃO DO BALANÇO DE TRANSIÇÃO

Valor justo apurado na Avaliação
R\$ 80.000,00 (-) Custo Residual Contábil = R\$ 20.000,00
D- VEÍCULOS - Valor Justo-(Imobilizado)
C- AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL – VEÍCULOS (PL) R\$ 60.000,00

3-) PELO RECONHECIMENTO DO ENCARGO DE DEPRECIACÃO TRIMESTRAL

R\$ 80.000,00 x 10% = R\$ 8.000,00: 12MESES= R\$666,67 X 3 MESES =R\$ 2.000,00 (NO TRIM)
OU
R\$ 20.000,00 X 10%= R\$ 2.000,00: 12 MESES= R\$ 166,67 X 3 MESES =..... R\$ 500,00 (NO TRIM)
R\$ 60.000,00 X 10% = R\$ 6.000,00: 12MESES = R\$ 500,00 X 3 MESES =R\$ 1.500,00 (NO TRIM)
D- DEPRECIACÃO ACUMULADA (RESULTADO) R\$ 2.000,00
C- DEPRECIACÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS (IMOBILIZADO)R\$ 500,00 (NO TRIM)
C- DEPRECIACÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS – VALOR JUSTO (IMOBILIZADO)..... R\$ 1.500,00 (NO TRIM)

POR OCASIÃO DA REALIZAÇÃO (PELA DEPRECIACÃO) DO CUSTO DO BEM AJUSTADO

D- AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL – VEÍCULOS (PL)
C- LUCROS ACUMULADOS (PL)..... R\$ 1.500,00

RELATÓRIO DE CONTROLE DA DEPRECIACÃO

ENCARGO DO MÊS	ENCARGO AJUSTADO	DIFERENÇA
R\$ 50.000,00 X 20% = R\$ 10.000,00: 12= R\$ 833,33 X 3MESES= R\$ 2.500,00	(-) R\$ 20.000,00 X 10% = R\$ 2.000,00: 12= R\$ 166,67 X 3 MESES= R\$ 500,00	(=) R\$ 2.000,00

NOTA: Este relatório será necessário para acompanhamento dos encargos de depreciação e controle de valores em caso de opção pela empresa pelo Lucro Real em período posterior.

OBS:

Faturamento/receita no ano de 2010 – no valor de R\$ 50.000,00

D- BANCO (AC)
C- RECEITA OPERACIONAL BRUTA (RE)..... R\$ 50.000,00

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO

IRPJ	R\$	CSLL	R\$
Receita Bruta	50.000,00	Receita Bruta	50.000,00
(X) Alíquota de Presunção	<u>8%</u>	(X) Base de Cálculo	<u>12%</u>
Receita Presumida	4.000,00	Receita Presumida	6.000,00
(+) Demais Receitas	- 0 -	(+) Demais Receitas	- 0 -
Lucro Presumido	<u>4.000,00</u>	Lucro Presumido	<u>6.000,00</u>
(X) Alíquota do IR	<u>15%</u>	(X) Alíquota da CSLL	<u>9%</u>
IRPJ Devido	600,00	CSLL Devida	540,00

BALANÇO PATRIMONIAL 3M 31/12/2010

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	50.000,00
(-) Depreciação	(<u>2.000,00</u>)
Resultado Antes da CSLL	48.000,00
CSLL	<u>540,00</u>
Resultado Antes do IRPJ	47.460,00
IRPJ	<u>600,00</u>
Resultado	46.860,00

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Banco	70.000,00	CSLL	540,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE		IRPJ	600,00
IMOBILIZADO		PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	
Veículos	20.000,00		
(-) Dep. Acum. Veic.	(500,00)		
VEÍCULOS- VLR JUSTO		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
(IMOBILIZADO)	60.000,00	Capital Social	30.000,00
(-) Dep. Acum. Veíc. Vlr Justo	(1.500,00)	Ajuste de Avaliação Patrimonial	
		Veículos	58.500,00
		Lucros Acumulados	11.500,00
		Resultado Mensal	46.860,00
TOTAL DO ATIVO	148.000,00	TOTAL DO PASSIVO	148.000,00

PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL

EXEMPLO PRÁTICO

BALANÇO REALIZADO EM 31/12/2009

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Bancos	50.000,00	Passivo Não-Circulante	
Ativo Não-Circulante		Patrimônio Líquido	
Imobilizado		Capital Social	75.000,00
Veículos	100.000,00	Lucros Acum.	<u>15.000,00</u>
(-) Dep. Acum. Veíc. (60.000,00)			
TOTAL DO ATIVO	90.000,00	TOTAL DO PASSIVO	90.000,00

RECEITA EM 2010: R\$ 150.000,00

D- BANCO (AC)	
C- RECEITA OPERACIONAL BRUTA (RE)	150.000,00

DEPRECIACÃO EM 31/12/2010

R\$ 100.000,00 (X) 20% = R\$ 20.000,00
D- DEPRECIACÃO (RE)
C- DEPRECIACÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS (IMOB.) R\$ 20.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO RECONHECIMENTO DA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2010

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	150.000,00
Depreciação	(20.000,00)
Resultado	130.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Banco	200.000,00		
Ativo Não-Circulante		Passivo Não-Circulante	
Imobilizado		Patrimônio Líquido	
Veículos	100.000,00	Capital Social	75.000,00
(Dep.Acum. Veíc.)	(80.000,00	Lucros Acumulados	145.000,00
TOTAL ATIVO	220.000,00	TOTAL PASSIVO	220.000,00

CÁLCULO DO VALOR IRRECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO

Valor Recuperável do ativo Imobilizado Veículos= R\$ 10.000,00 (conforme relatório)
Diferença em relação ao Valor Contábil = R\$ 20.000,00 (-) R\$ 10.000,00 = Perda de R\$ 10.000,00
Valor Irrecuperável em 31/12/2010 = R\$ 10.000,00

NOTA:

O Relatório feito determinou que a empresa se vier a alienar (venda) o referido bem irá valer R\$ 10.000,00

E o saldo contábil que a empresa tinha a depreciar será de R\$ 20.000,00.

Por isto houve uma Perda de Irrecuperabilidade.

RECONHECIMENTO CONTÁBIL

D- PERDA POR IRRECUPERABILIDADE DO ATIVO VEÍCULOS (RESULTADO DO EXERCÍCIO)	
C – PERDA POR IRRECUPERABILIDADE DO ATIVO VEÍCULOS (IMOBILIZADO).....	R\$ 10.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS O RECONHECIMENTO DA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2010

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	150.000,00
Depreciação	(20.000,00) do período contábil
Perda por Irrecuperabilidade do Ativo Veículos	<u>(10.000,00)</u>
RESULTADO ANTES DA CSLL	120.000,00
CSLL	<u>(11.700,00)</u>
RESULTADO ANTES DO IRPJ	108.300,00
IRPJ	<u>(19.500,00)</u>
RESULTADO	88.800,00

DESRECONHECIMENTO PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS

DRA – CSLL	R\$	LALUR – IRPJ	R\$
RESULTADO ANTES DA CSLL	120.000,00	RESULTADO ANTES DO IRPJ	108.300,00
(+) ADIÇÕES:		(+) ADIÇÕES:	
Perda por Irrecuperabilidade de Ativo Veículos	10.000,00	Perda por Irrecuperabilidade do ativo Veículos	10.000,00
(-) EXCLUSÕES:		CSLL	<u>11.700,00</u>
(=) Resultado Ajustado	<u>130.000,00</u>	(-) EXCLUSÕES:	
(X) Alíquota da CSLL	<u>9%</u>	(=) LUCRO REAL	130.000,00
(=) CSLL DEVIDA	11.700,00	(x) ALÍQUOTA DO IR	<u>15%</u>
		(=) IRPJ DEVIDO	19.500,00

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Banco	200.000,00	CSLL	11.700,00
Ativo Não-Circulante		IRPJ	19.500,00
Imobilizado		Passivo Não-Circulante	
Veículos	100.000,00	Patrimônio Líquido	
(-) Dep. Acum. De Veíc.	(80.000,00)	Capital Social	75.000,00
(-) Perda por Irrecuperabilidade de Ativo Veículos	(10.000,00)	Lucros Acumulados	103.800,00
TOTAL DO ATIVO	210.000,00	TOTAL DO PASSIVO	210.000,00

PERDA POR IRRECUPERABILIDADE
PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO
PRESUMIDO

EXEMPLO PRÁTICO

BALANÇO REALIZADO EM 31/12/2009

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Bancos 20.000,00	Passivo Não-Circulante
Ativo Não-Circulante	Patrimônio Líquido
Imobilizado	Capital Social 30.000,00
Veículos 50.000,00	Lucros Acum. 10.000,00
(-) Dep. Acum. Veíc. (30.000,00)	
TOTAL DO ATIVO 40.000,00	TOTAL DO PASSIVO 40.000,00

RECEITA EM 2010: R\$ 50.000,00

D- BANCO (AC)	
C- RECEITA OPERACIONAL BRUTA (RE)	50.000,00

DEPRECIÇÃO EM 31/12/2010	
R\$ 50.000,00 X 20% = R\$ 10.000,00	
D- DEPRECIÇÃO (RE)	
C- DEPRECIÇÃO ACUMULADA VEÍCULOS (IMOB.)	R\$ 10.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO RECONHECIMENTO
DA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM
31/12/2010

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	50.000,00
Depreciação	(10.000,00)
RESULTADO	40.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Banco	70.000,00		
Ativo Não-Circulante		Passivo Não-Circulante	
Imobilizado		Patrimônio Líquido	
Veículos	50.000,00	Capital Social	30.000,00
(-) Dep. Acum. Veíc.	(40.000,00)	Lucros Acumulados	50.000,00
TOTAL ATIVO	80.000,00	TOTAL PASSIVO	80.000,00

CÁLCULO DO VALOR IRRECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO

Valor Recuperável do Ativo Imobilizado – Veículos - R\$ 5.000,00 (conforme relatório)
Diferença em relação ao Valor Contábil = R\$ 5.000,00 (-) R\$ 10.000,00 = Perda R\$ 5.000,00
Valor Irrecuperável em 31/12/2010 = R\$ 5.000,00

RECONHECIMENTO CONTÁBIL

D- PERDA POR IRRECUPERABILIDADE DO ATIVO- VEÍCULOS (RESULTADO DO EXERCÍCIO)
C- PERDA POR IRRECUPERABILIDADE DO ATIVO – VEÍCULOS (IMOBILIZADO) = R\$ 5.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO **APÓS O RECONHECIMENTO DA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE**

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM
31/12/2010**

CONTAS	R\$
Receita Operacional Bruta	50.000,00
Depreciação	(10.000,00)
Perda por Irrecuperabilidade do ativo Veículos	<u>(5.000,00)</u>
RESULTADO ANTES DA CSLL	35.000,00
CSLL	<u>(540,00)</u>
RESULTADO ANTES DO IRPJ	34.460,00
IRPJ	<u>(600,00)</u>
RESULTADO	33.860,00

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO

IRPJ	R\$	CSLL	R\$
Receita Bruta	50.000,00	Receita Bruta	50.000,00
(X) Alíquota de Presunção	<u>8%</u>	(X) Base de Cálculo	<u>12%</u>
Receita Presumida	4.000,00	Receita Presumida	6.000,00
(+) Demais Receitas	- 0 -	(+) Demais Receitas	- 0 -
Lucro Presumido	<u>4.000,00</u>	Lucro Presumido	<u>6.000,00</u>
(X) Alíquota do IR	<u>15%</u>	(X) Alíquota da CSLL	<u>9%</u>
IRPJ Devido	600,00	CSLL Devida	540,00

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2010

ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Banco	70.000,00	CSLL	540,00
Ativo Não-Circulante		IRPJ	600,00
Imobilizado		Passivo Não-Circulante	
Veículos	50.000,00	Patrimônio Líquido	
(-) Dep. Acum. Veíc.	(40.000,00)	Capital Social	30.000,00
(-) Perda p/Irrec. At. Veíc.	(5.000,00)	Lucros Acumulados	43.860,00
TOTAL DO ATIVO	75.000,00	TOTAL DO PASSIVO	75.000,00