

Demonstrações Contábeis

aspectos práticos
elaboração e
apresentação
conceitual de
acordo com
o IFRS

CRC | PR

Conselho Regional de Contabilidade do Paraná

Sumário

PREFÁCIO.....	4
APRESENTAÇÃO	5
CONSIDERAÇÕES.....	6
LISTA DE SIGLAS	8
Apresentação das Demonstrações Contábeis	9
Objetivo das Demonstrações Contábeis	10
Princípios de Contabilidade.....	11
Princípio da Entidade	11
Princípio da Continuidade	11
Princípio da Oportunidade	12
Princípio do Registro pelo Valor Original	12
Princípio da Competência	13
Princípio da Prudência	14
Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis	15
Compreensibilidade	15
Relevância	15
Materialidade	15
Confiabilidade.....	15
Primazia da essência sobre a forma.....	16
Prudência	16
Integralidade	16
Comparabilidade.....	16
Tempestividade	17
Equilíbrio entre custo e benefício.....	17
Conteúdo, reconhecimento e mensuração do Ativo, Passivo, PL e Resultado	18
Balço patrimonial (BP).....	18
Ativo.....	18
Passivo.....	19
Patrimônio Líquido (PL).....	20
Desempenho/Resultado	20
Receita.....	20
Despesa	21
Reconhecimento de ativo, passivo, receita e despesa	21

Probabilidade de benefícios econômicos futuros	22
Confiabilidade da mensuração	22
Mensuração de ativo, passivo, receita e despesa	22
Conceito e Conteúdo das Demonstrações Contábeis	23
Conjunto Completo das Demonstrações Contábeis	25
Das Demonstrações Contábeis	26
Balço Patrimonial (BP)	26
Modelo sugestivo de apresentação do Balço Patrimonial	30
Demonstração do Resultado do exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)	30
Modelo sugestivo de apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente	34
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	35
Modelo sugestivo de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ...	36
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA).....	38
Modelo sugerido de apresentação da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	38
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	39
Modelos propostos de apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Direto e Indireto).....	42
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	46
Modelo sugerido de apresentação da Demonstração do Valor Adicionado	46
Notas Explicativas (NE).....	48
Quadro Resumo – Demonstrações Contábeis Obrigatórias.....	49
FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM CONFORMIDADE A ITG 2000	51
FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA DIGITAL EM CONFORMIDADE AO CTG 2001	56
REQUISITOS PARA ARQUIVAMENTO DE “BALANÇO” NA JUNTA COMERCIAL	59
Quadro Resumo das Normas Brasileiras de Contabilidade utilizadas para a elaboração do presente manual.....	61
Referências.....	63
COMPOSIÇÃO DA DIRETORIA E PLENÁRIO DO CRCPR	65

PREFÁCIO

Não é mais novidade que a profissão contábil está vivendo grandes transformações; nem mesmo para a sociedade, que já a vê com um olhar de respeito e reconhecimento pelo trabalho que desenvolve nas empresas e entidades públicas.

Reflexo do interesse pela atividade é o número crescente de estudantes que escolhem o curso de ciências contábeis, bem como o de profissionais com registro ativo nos CRC's: acabamos de ultrapassar a marca de meio milhão. Já somos um dos segmentos liberais mais fortes do país. Em consequência, nossas posições e demandas começam a conquistar peso político.

Mas as mudanças mais importantes que desejo ressaltar aqui são aquelas que alteram o papel do profissional. São qualitativas.

Reformulamos a lei que nos rege, revisando o nosso código de conduta, reforçando princípios de ética que vão solidificar as melhores tradições e virtudes, desenhando uma imagem positiva da profissão perante a sociedade.

Realizamos este ano o primeiro exame de suficiência, agora obrigatório por lei para quem deseja exercer a atividade – medida que vai imprimir avanços no ensino contábil e, por conseguinte, melhoria nos serviços.

Por força das novas tecnologias, estamos em plena passagem da contabilidade em papel para a digital, ao mesmo tempo em que as normas brasileiras de contabilidade são harmonizadas com o padrão internacional, igualando o nosso trabalho ao que é realizado nos ambientes empresariais mais avançados do mundo. As empresas e os entes públicos passam a ter informações mais consistentes, confiáveis e transparentes.

Os contabilistas certamente perceberam que o vetor desse eixo de novidades é o conhecimento, o estudo, a atualização vinculada ao conceito de educação contínua, uma das grandes responsabilidades do sistema formado pelos conselhos federal e regionais de contabilidade.

Ao colocar à disposição dos profissionais este manual com conceitos e regras atualizadas sobre as demonstrações contábeis, o CRCPR está zelando pela correta aplicação da ciência contábil e seus princípios. É a sua missão.

Paulo Caetano

Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná

APRESENTAÇÃO

A principal preocupação da Câmara Técnica é que os profissionais tenham plenas condições de oferecer aos usuários da contabilidade informações fundadas nos princípios da ciência contábil e em regras atualizadas, emanadas dos órgãos normatizadores competentes.

Foi o espírito que inspirou a organização do material contido nesta obra. A idéia foi selecionar e reunir conteúdos dispersos e apresentá-los de forma ordenada, de modo a contribuir com o trabalho de elaboração e evidenciação das peças-chaves da contabilidade, as demonstrações contábeis.

Ganharam destaque no livro os princípios da contabilidade, nos quais estão embasadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo CFC. Depois de explanação conceitual, em uma sequência lógica, expostos os aspectos qualitativos das demonstrações, a diferença entre as normas e os princípios; como reconhecer e mensurar de forma confiável o Ativo, o Passivo, o Patrimônio Líquido, o Resultado, a Receita e a Despesa; como fazer a Escrituração Contábil Digital, formalizar os Livros Contábeis e arquivar as demonstrações na Junta Comercial, entre as principais abordagens.

Além do detalhamento dos diversos tipos de demonstrações contábeis, foi dada ênfase à prática contábil, com a apresentação de modelos de documentos.

Da ideia à distribuição do guia, muitos participaram do projeto. Agradecemos pela colaboração o trabalho de pesquisa do inspetor fiscal do CRCPR Fabrizio Guimarães e a supervisão da Comissão de Estudos sobre Normas Contábeis, coordenada pelo professor Luiz Carlos de Souza. A todos, especial agradecimento.

Armando Lira
Vice-presidente da Câmara Técnica do CRCPR

Membros:
Gilberto Luiz do Amaral
Jovane dos Santos Borges
Narciso Luiz Rastelli
Rafael Benjamim Cargnin Filho

CONSIDERAÇÕES

Os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC's têm como atribuição precípua, definidas no Decreto Lei 9.295/46, o exercício da fiscalização e registro do profissional da contabilidade, não lhes cabendo os ditames e regramentos contábeis adotados no exercício da atividade contábil, responsabilidades do Conselho Federal de Contabilidade por força da letra "f" do artigo 6º do Decreto Lei 9.295/46 (redação acrescentada pelo artigo 76 da Lei nº 12.249/10).

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC PR), quebrando paradigmas, há tempos vem investindo no desenvolvimento profissional dos contabilistas, buscando, com isso, incansavelmente, a excelência na prestação de serviços contábeis.

Mais uma vez, como prova de pujança e pioneirismo, verificando a necessidade constante de atualização e reconhecendo as inovações decorrentes da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), o CRCPR criou a Câmara Técnica (Resolução CRCPR 685/09). Seu papel é tratar de assuntos de natureza técnica na instrução de processos e procedimentos, no que se refere às normas e atividades do exercício profissional.

Utilizando-se das atribuições regimentais que lhe são conferidas, a Câmara Técnica do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná busca, através desse manual, apresentar, integral ou parcialmente, normas e conceitos de extrema valia para a apresentação das Demonstrações Contábeis.

O conteúdo apresentado no presente manual é a consolidação de itens de importância e relevância descritos em resoluções e Normas Brasileiras de Contabilidade expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial as resoluções 750/93 (Princípios de Contabilidade); 1.121/08 (NBC TG – Estrutura Conceitual); 1.185/09 (NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis); 1.255/09 (NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas) e 1.330/10 (ITG 2000 – Escrituração Contábil), as quais tratam, entre outros aspectos, do preparo e apresentação das Demonstrações Contábeis.

Em alguns pontos, a consolidação só foi possível pela transcrição *integral* de itens das resoluções nominadas, com o propósito de oferecer ao usuário, de forma prática, a estrutura conceitual e didática para elaboração dos relatórios contábeis, já considerando aspectos conceituais relativos à convergência às normas internacionais de contabilidade, de acordo com o IFRS.

Em decorrência do excessivo número de normativas hoje vigentes no âmbito da ciência contábil, a transcrição e consolidação, integral ou parcial, de normas, comunicados ou interpretações técnicas de contabilidade têm como objetivo principal facilitar os procedimentos que devem ser observados no encerramento das Demonstrações Contábeis.

No entanto, o material aqui apresentado, na forma de compêndio de normas e resoluções, não esgota a pesquisa do tema, mas apenas aponta simplificada e os caminhos a serem seguidos para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis, devendo ser dada especial atenção à integralidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

LISTA DE SIGLAS

BP – Balanço Patrimonial

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CT – Comunicado Técnico

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

DLPA – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DRA – Demonstração do Resultado Abrangente

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

IFRS – International Financial Reporting Standards

IT – Interpretação Técnica

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

NE – Notas Explicativas

PC – Princípios de Contabilidade

PL – Patrimônio Líquido

PME's – Pequenas e Médias Empresas

SA – Sociedade Anônima

Apresentação das Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as Demonstrações Contábeis elaboradas segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC.

A geração das Demonstrações Financeiras sob o regramento das NBC's objetiva fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários, em especial o fisco. As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários.

As Demonstrações Contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade. O conjunto completo de Demonstrações Contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de resultado abrangente ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração do valor adicionado, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante desse conjunto devendo ser inclusas e transcritas no livro diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

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

Objetivo das Demonstrações Contábeis

O objetivo das Demonstrações Contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

As Demonstrações Contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade, reeleger ou substituir a administração.

A análise e leitura das Demonstrações Contábeis indicam que as informações sobre a posição patrimonial e financeira são principalmente fornecidas pelo balanço patrimonial. As informações sobre o desempenho são basicamente fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são fornecidas nas Demonstrações Contábeis por meio de uma demonstração em separado, tal como a de fluxos de caixa, mutações do patrimônio líquido, etc.

Princípios de Contabilidade

Atualmente existem inúmeras normas técnicas de contabilidade a serem obrigatoriamente observadas, no processo de elaboração da Escrituração Contábil e no preparo das Demonstrações Contábeis; contudo, vale ressaltar que os Princípios de Contabilidade preexistem às normas, além de constituírem a espinha dorsal de um sistema contábil organizado e representarem a essência da ciência contábil.

Diante da importância ímpar dos Princípios de Contabilidade, a seguir se fez a transcrição dos mesmos, de acordo com a Resolução CFC 750/93 (atualizada pela resolução CFC 1.282/10) com o propósito de auxílio na elaboração da contabilidade, preparo e apresentação das Demonstrações Contábeis, vislumbrando a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Princípio da Entidade

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

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

Princípio da Continuidade

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta essa circunstância.

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

Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Princípio do Registro pelo Valor Original

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso

normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

São resultantes da adoção da atualização monetária:

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

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Observações: A Atualização Monetária aqui nominada não se confunde com o Princípio da Atualização Monetária, o qual foi expressamente revogado pela Resolução CFC 1.282/10, ainda que o mesmo fosse compatível com o Princípio do Registro pelo Valor Original. O Princípio da Atualização Monetária tratava da atualização e manutenção do valor de entrada, enquanto o Registro pelo Valor Original trata do reconhecimento dos componentes patrimoniais pelos valores originais das transações.

Princípio da Competência

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

A fim de atingir seus objetivos, as demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das

transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando o caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.

Princípio da Prudência

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

O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

As informações geradas mediante a utilização de um sistema contábil organizado, em especial aquelas extraídas das demonstrações contábeis, para serem úteis à gestão empresarial requerem que sejam preparadas observando os Princípios e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade constituem as balizas que regem o ordenamento contábil hoje vigente, já os Princípios de Contabilidade, em especial, são as luzes que iluminam os procedimentos a serem usados quando dos registros dos fatos contábeis e elaboração das demonstrações contábeis. Por sua vez, essas demonstrações ganham um brilho maior, quando as informações se revestem de características qualitativas, vindo a somar-se aos próprios Princípios de Contabilidade, conforme será visto a seguir:

Compreensibilidade

A informação apresentada em Demonstrações Contábeis deve ser apresentada de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência. Entretanto, a necessidade por compreensibilidade não permite que informações relevantes sejam omitidas com a justificativa de que possam ser de entendimento difícil demais para alguns usuários.

Relevância

A informação fornecida em Demonstrações Contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando é capaz de influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros, confirmando ou corrigindo suas avaliações passadas.

Materialidade

A informação é material – e, portanto tem relevância – se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas Demonstrações Contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Entretanto, é inapropriado fazer, ou deixar sem corrigir, desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado e resultado abrangente) ou fluxos de caixa.

Confiabilidade

A informação fornecida nas Demonstrações Contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, representando

adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável esperar que representasse. Demonstrações contábeis não estão livres de viés (ou seja, não são neutras) se, por meio da seleção ou apresentação da informação, elas são destinadas a influenciar uma decisão ou julgamento para alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

Primazia da essência sobre a forma

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

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 ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou a superavaliação deliberada de passivos ou despesas. Ou seja, a prudência não permite viés.

Integralidade

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

Comparabilidade

Os usuários devem 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 devem, também, ser capazes de comparar as Demonstrações Contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos. Assim, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos e condições devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes. Adicionalmente, os usuários devem ser informados das políticas contábeis empregadas na elaboração das Demonstrações Contábeis, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.

Tempestividade

Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar da necessidade da elaboração dos relatórios em época oportuna, com a necessidade de oferecer informações confiáveis. Ao atingir-se um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, a principal consideração será como melhor satisfazer as necessidades dos usuários ao tomar decisões econômicas.

Equilíbrio entre custo e benefício

Os benefícios derivados da informação devem 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.

A informação derivada das Demonstrações Contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. Entidades, individualmente, também usufruem dos benefícios, incluindo melhor acesso aos mercados de capital, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital. Os benefícios também podem incluir melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar Demonstrações Contábeis para fins gerais.

Conteúdo, reconhecimento e mensuração do Ativo, Passivo, PL e Resultado

Balanço patrimonial (BP)

O Balanço Patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica. Apresenta-se nessa demonstração a posição patrimonial e financeira da entidade.

Os grupos que compõem o Balanço Patrimonial 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.

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

Patrimônio Líquido (PL) é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Alguns itens que correspondem à definição de ativo ou passivo podem não ser reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial porque não satisfazem todos os critérios necessários para seu reconhecimento. Em especial, o reconhecimento da expectativa que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade. Nessa hipótese, o “benefício futuro” deve ser suficientemente certo para corresponder aos critérios de probabilidade antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

Ativo

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.

Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.

Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel.

A entidade deve reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade

e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis. Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, essa transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. Entretanto, quando o fluxo de futuros benefícios econômicos para a entidade é praticamente certo, então o ativo relacionado não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

Passivo

Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente de agir ou se desempenhar de certa maneira. A obrigação pode ser uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada (também chamada de obrigação construtiva). A obrigação legal tem força legal como consequência de contrato ou exigência estatutária. A obrigação não formalizada (construtiva) é uma obrigação que decorre das ações da entidade quando:

I) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

II) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras partes, de que cumprirá essas responsabilidades.

A liquidação de obrigação presente geralmente envolve pagamento em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido. A obrigação pode ser extinta, também, por outros meios, como o credor que renuncia ou perde seus direitos.

A entidade deve reconhecer um passivo no balanço patrimonial quando:

a) a entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado;

b) seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos para a liquidação dessa obrigação; e

c) o valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.

Patrimônio Líquido (PL)

Patrimônio líquido é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.

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 duas demonstrações: demonstração do 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 do investimento ou resultado por ação. 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 ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

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.

O reconhecimento de receitas e despesas resulta, diretamente, do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos.

Receita

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

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.

O reconhecimento de receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve 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.

Despesa

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

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, ou 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.

O reconhecimento de despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve 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.

Reconhecimento de ativo, passivo, receita e despesa

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:

I) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item flua para ou da entidade; e

II) tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

A falha no reconhecimento de item que satisfaça esses critérios não é corrigida pela divulgação das políticas contábeis ou por notas ou material explicativo.

Probabilidade de benefícios econômicos futuros

O conceito de probabilidade é usado no 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. 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.

Confiabilidade da mensuração

O 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 puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido na demonstração contábil.

Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode se qualificar para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode, de qualquer modo, merecer divulgação nas notas explicativas ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

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. Esta norma especifica quais bases de avaliação a entidade deve usar para muitos tipos de ativos, passivos, receitas e despesas.

Duas bases comuns para mensuração são custo histórico e valor justo:

l) Para ativos, o custo histórico representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o valor justo do ativo dado para adquirir o ativo quando da sua aquisição. Para passivos, o custo histórico 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. 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.

II) Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

Conceito e Conteúdo das Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis devem 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. A apresentação adequada exige a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições legais e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve 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. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo, mas não limitado, de doze meses a partir da data de divulgação das demonstrações contábeis.

Quando a administração, ao fazer sua avaliação, tiver conhecimento de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis, inclusive com 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 deve divulgar as seguintes informações:

- a) esse fato;
- b) a razão para a utilização de período mais longo ou mais curto;
- c) o fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis (incluindo as notas explicativas) não são inteiramente comparáveis.

A entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

Conjunto Completo das Demonstrações Contábeis

O conjunto completo de demonstrações contábeis que a entidade deve apresentar ao final de cada exercício inclui:

- a) balanço patrimonial (BP) ao final do período;
- b) demonstração do resultado do exercício (DRE);
- c) demonstração do resultado abrangente do período (DRA) (*);
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL);
- e) demonstração dos fluxos de caixa do período (DFC);

f) notas explicativas (NE), compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias, e;

g) demonstração do valor adicionado do período (DVA), conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente (aplicável obrigatoriamente à Sociedade Anônimas de capital aberto);

(*) A demonstração do resultado abrangente pode 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.

Em se tratando de Pequenas Empresas que adotarem a NBC TG 1000, vale a faculdade prevista no item 3.18 da resolução 1.255/09: 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 de mudanças de políticas contábeis, a entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Em razão da continuidade e análise, requer-se a apresentação de **valores comparativos** (trata-se da informação complementar “característica qualitativa”) com respeito aos períodos anteriores para todos os valores trazidos nas demonstrações contábeis. Um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as notas explicativas correspondentes.

Das Demonstrações Contábeis

Balanço Patrimonial (BP)

O balanço patrimonial deve 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 controlados em conjunto;
- l) fornecedores e outras contas a pagar;
- m) passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) 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 do patrimônio líquido mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
- r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.

A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no balanço patrimonial sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira.

Classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não Circulante

A entidade deve classificar um **ativo** como circulante quando:

- a) espera realizar o ativo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal;
- b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
- c) espera realizar o ativo no período de até 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 doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Todos os outros ativos deverão ser classificados como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

A entidade deve classificar um **passivo** como circulante quando:

- a) espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal;
- b) o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;
- c) o passivo for exigível no período de até 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 doze meses após a data de divulgação.

Todos os outros passivos deverão ser classificados como não circulantes.

A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com a previsão acima aludida, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e relevante.

Quando essa exceção se aplicar, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez (ascendente ou descendente), obedecida a legislação vigente.

Informação a ser apresentada no Balanço Patrimonial ou em Notas Explicativas

A entidade deve 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:
 - I) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
 - II) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;
 - III) 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 por esta norma, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido.

A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

- a) para cada classe de capital representado por ações:
 - 1) quantidade de ações autorizadas;
 - 2) quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;
 - 3) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;

4) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;

5) direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;

6) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;

7) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;

b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um “truste”, deve divulgar informação equivalente à exigida no item acima indicado, evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associadas com cada uma dessas categorias.

Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, ela 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.

Modelo sugestivo de apresentação do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM X1					
ATIVO	X1	X0	PASSIVO+PATRIMÔNIO LÍQUIDO	X1	X0
<i>Ativo Circulante</i>			<i>Passivo Circulante</i>		
Disponível			Fornecedores		
Clientes			Contas a Pagar		
Estoques			<i>Passivo Não Circulante</i>		
Créditos			<i>Patrimônio Líquido</i>		
<i>Ativo Não Circulante</i>			Capital Social		
Realizável a Longo Prazo			(-) Gastos c/Emissão de Ações		
Investimento			Reservas de Capital		
Imobilizado			Reservas de Lucros		
Intangível			(-) Ações em Tesouraria		
			Ajustes Avaliação Patrimonial		
			Lucros (Prejuízos) Acumulados (*)		

(Modelo adaptado NBC TG 26 e CTG 02).

(*) A obrigação desta conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações, e não às demais, e para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008. Assim, saldos nessa conta precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral ordinária (item 115 da resolução CFC 1.157/09).

Demonstração do Resultado do exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)

A entidade deve apresentar seu resultado para o exercício financeiro em duas demonstrações contábeis: a demonstração do resultado do período e a demonstração do resultado abrangente.

A demonstração do resultado do exercício apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por norma específica.

A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; na sequência devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que exista norma exigindo de outra forma.

A **Demonstração do Resultado do Exercício** (Período) deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- a) receitas;
- b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- c) lucro bruto;
- d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- g) despesas e receitas financeiras;
- h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- i) despesa com tributos sobre o lucro;
- j) resultado líquido das operações continuadas;
- k) valor líquido dos seguintes itens:
 - 1) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - 2) resultado após os tributos decorrente da mensuração do valor justo menos despesas de venda, ou da baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constitui a unidade operacional descontinuada;
- l) resultado líquido do período;

A **Demonstração do Resultado Abrangente** deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

- a) resultado líquido do período;
- b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));
- c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- d) resultado abrangente do período.

Definições Importantes:

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelas normas, interpretações e comunicados técnicos emitidos pelo CFC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (ver a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado e a NBC TG 04 – Ativo Intangível);
- b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A da NBC TG 33 – Benefícios a Empregados;
- c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver a NBC TG 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 (ver a NBC TG 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 (ver também a NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração).

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. Compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas

Quando os itens de receitas e despesas são *relevantes*, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente. Os casos mais comuns que dão origem à divulgação separada em geral são: a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções; b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação; c) baixas de itens do ativo imobilizado; d) baixas de investimento; e) unidades operacionais descontinuadas; f) solução de litígios; g) outras reversões de provisão.

A entidade deve apresentar análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua **natureza**, se permitida legalmente, ou na sua **função** dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.

Um exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto é o que segue:

Receitas		X
Outras Receitas		X
Varição do estoque de produtos acabados e em elaboração	X	
Consumo de matérias-primas e materiais	X	
Despesa com benefícios a empregados	X	
Depreciações e amortizações	X	
Outras despesas	X	
Total da despesa		(X)
Resultado antes dos tributos		X

(modelo adaptado NBC TG 26 item 102)

Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é o seguinte:

Receitas		X
Custo dos produtos e serviços vendidos		(X)
Lucro bruto		X
Outras receitas		X
Despesas de vendas		(X)
Despesas administrativas		(X)
Outras despesas		(X)
Resultado antes dos tributos		X

(modelo adaptado NBC TG 26 item 102)

Modelo sugestivo de apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente

Demonstração do Resultado do Exercício findo em X1	X1	X0
Receita Bruta (Vendas ou Serviços)		
(-) Deduções da Receita Bruta		
(=) Receita Líquida		
(-) Custo das Mercadorias, Produtos ou Serviços		
(=) Lucro Bruto		
(-) Despesas (Gerais; Administrativas; Vendas);		
(+/-) Receitas (Despesas) com Investimentos, Pessoas Ligadas		
(+/-) Outras Receitas ou Despesas		
(=) Resultado antes das Receitas e Despesas Financeiras		
(+/-) Receitas e Despesas Financeiras		
(=) Resultado antes dos Tributos s/Lucros		
(-) Despesas com tributos sobre os Lucros		
(=) Resultado Líquido das Operações Continuadas		
(+/-) Vendas/Custos (Vendas de itens do não circulante) Resultado de Operações Descontinuadas		
(=) Resultado Líquido do Período		

(Modelo adaptado NBC TG 26).

Demonstração do Resultado Abrangente de X1	X1	X0
---	-----------	-----------

Resultado Líquido do Período		
(+/-) Outros Resultados Abrangentes		
Variação de Reserva de Reavaliação (Quando Existente)		
Ganhos/Perdas em Planos Previdência Complementar Ou Conversão das Demonstrações Contábeis p/Exterior		
Ajuste de Avaliação Patrimonial		
(+/-) Resultados Abrangentes de Empresas Investidas (quando reconhecidas pela Eq. Patrimonial)		
(=) Resultado Abrangente do Período		

(Modelo adaptado NBC TG 26).

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

Trata-se da demonstração que apresenta lucro ou prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.

A entidade deve apresentar a **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido** contendo:

a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;

b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com as Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:

I) do resultado do período;

II) de cada item dos outros resultados abrangentes;

III) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas

emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Modelo sugestivo de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
	Capital Social Integralizado	Reserva de Capital	Reservas de Lucros	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes	Patrimônio Líquido Consolidado
Saldos Iniciais X 0						
Aumento de Capital						
Ações em Tesouraria Adquiridas						
Ações em Tesouraria Vendidas						
Dividendos						
Transações de Capital com os Sócios						
Ajustes de Instrumentos Financeiros						
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas						
Ajustes de Conversão do Período						
Outros Resultados Abrangentes						
Ajustes de Instrum. Financ. Reclassificado p/ Resultado						
Realização da Reserva Reavaliação						
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação						
Reclassificações de Resultados Abrangentes						
Lucro Líquido do Período						

Constituição de Reservas						
Saldos Finais X 1						

(Modelo adaptado NBC TG 26).

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. As PME's optantes pela resolução CFC 1.255/09 podem, a seu critério, adotar a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no seu patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

A entidade deve apresentar, na **Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados**, os seguintes itens:

- a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- b) dividendos ou outras formas de lucros declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
- d) lucro ou prejuízo apurado no período;
- e) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
- f) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

Modelo sugerido de apresentação da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – Exercício X1	
Saldo Inicial de Lucros/Prejuízos Acumulados	
(+/-) Ajustes de Exercícios Anteriores	
(+/-) Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício	
(-) Destinações do Lucro	

(-) Reservas	
(-) Dividendos ou Lucros Distribuídos	
(=) Saldo Final de Lucros ou Prejuízos Acumulados	

Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

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.

As informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

Para efeitos de elaboração da DFC, os conceitos de Caixa e Equivalente Caixa são importantes, vejamos:

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

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

A entidade deve apresentar a Demonstração dos Fluxos de Caixa dividida em três grupos: Atividades Operacionais, Atividades de Investimento e Atividades de Financiamento.

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

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

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

A entidade deve apresentar, na **Demonstração dos Fluxos de Caixa**, os seguintes itens:

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 de outros eventos e condições que entram na **apuração do resultado**. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

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, similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Obs.: Existem operações que transitam pelo resultado, como a venda de item do ativo imobilizado, que não são classificadas nas Atividades Operacionais, pois são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimentos.

Atividades de investimentos são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de investimento são:

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, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;

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.

Atividades de financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de financiamento são:

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 prazos;

d) pagamentos para amortização de empréstimo;

e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil (leasing) financeiro.

A apresentação dos Fluxos de Caixa poderá ser dada mediante a utilização de dois modelos, método direto e indireto:

O **método indireto** consiste na apresentação do resultado 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;

O **método direto** demonstra as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa.

Modelos propostos de apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (Método Direto e Indireto)

Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto
<i>Fluxos de caixa das atividades operacionais</i>
Recebimentos de clientes
Pagamentos a fornecedores e empregados
Caixa gerado pelas operações
Juros pagos
Imposto de renda e contribuição social pagos
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos
Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais
<i>Fluxos de caixa das atividades de investimento</i>
Compra de ativo imobilizado
Recebimento pela venda de equipamento
Juros recebidos
Dividendos recebidos
Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento
Fluxos de caixa das atividades de financiamento
Recebimento pela emissão de ações
Recebimento por empréstimo a longo prazo
Pagamento de passivo por arrendamento
Dividendos pagos
Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento
Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa
Caixa e equivalentes de caixa no início do período
Caixa e equivalentes de caixa no fim do período

Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto
<i>Fluxos de caixa das atividades operacionais</i>
Lucro líquido antes do IR e CSLL
Ajustes por:
Depreciação
Perda cambial
Resultado de equivalência patrimonial
Despesas de juros
Aumento nas contas a receber de clientes e outros
Diminuição nos estoques
Diminuição nas contas a pagar – fornecedores
Caixa gerado pelas operações
Juros pagos
Imposto de renda e contribuição social pagos
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos
Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais
<i>Fluxos de caixa das atividades de investimento</i>
Compra de ativo imobilizado
Recebimento pela venda de equipamento
Juros recebidos
Dividendos recebidos
Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento
<i>Fluxos de caixa das atividades de financiamento</i>
Recebimento pela emissão de ações
Recebimento por empréstimos a longo prazo
Pagamento de passivo por arrendamento
Dividendos pagos
Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento
<i>Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa</i>
Caixa e equivalentes de caixa no início do período

Caixa e equivalentes de caixa no fim do período

(modelo adaptado – NBC TG 03)

Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

A Demonstração do Valor Adicionado obrigatoriamente deverá ser apresentada pelas sociedades anônimas de capital aberto, sendo facultada sua elaboração e apresentação para as demais entidades.

A elaboração da DVA deverá evidenciar a distribuição da riqueza criada, no mínimo, da seguinte forma:

- a) pessoal e encargos;
- b) impostos, taxas e contribuições;
- c) juros e aluguéis;
- d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;
- e) lucros retidos/prejuízos do exercício.

*Modelo sugerido de apresentação da Demonstração do Valor Adicionado***Demonstração do Valor Adicionado – EMPRESAS EM GERAL**

DESCRIÇÃO	X1	X0
1 – RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		

4 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)		

(Modelo adaptado NBC TG 09).

Notas Explicativas (NE)

As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.

As notas explicativas devem:

- I) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas;
- II) divulgar as informações relevantes que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis;
- III) prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.

A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.

Os principais itens a serem apresentados em notas explicativas são os a seguir nominados:

a) Declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com Normas de Contabilidade. **Obs.:** A entidade (PME) cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com a NBC TG 1000 (Resolução CFC 1.255/09) deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com a NBC TG 1000 a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos desta norma;

b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas;

c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração;

d) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;

e) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis;

f) a entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas, que a administração utilizou no processo de aplicação das práticas contábeis da entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

g) a entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre: sua natureza e seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

h) composição do saldo dos estoques (segregação das matérias primas, produtos em elaboração; produtos acabados, mercadorias para revenda e outros); critérios de avaliação dos estoques;

i) eventuais perdas em decorrência da aplicação do Teste de Recuperabilidade;

j) composição do saldo do Imobilizado, critérios de avaliação, aplicação do teste de recuperabilidade; taxas de depreciação aplicadas, cálculo da vida útil econômica dos bens;

k) relação dos investimentos; empréstimos e financiamentos (prazos, taxas de juros);

l) investimentos em outras empresas;

m) quaisquer outras divulgações e informações úteis para melhor entendimento das demonstrações contábeis;

Quadro Resumo – Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Demonstração Contábil	PMEs	Empresas em Geral	SA de Capital Aberto
Balanço Patrimonial	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração do Resultado do Exercício	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração do Resultado Abrangente	Pode ser Substituída pela DLPA	Obrigatório	Obrigatório

Demonstração de Lucros (Prejuízos) Acumulados	Facultativo	Pode ser Substituída pela DMPL	Pode ser Substituída pela DMPL
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Pode ser Substituída pela DLPA	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração do Valor Adicionado	Facultativo	Facultativo	Obrigatório
Notas Explicativas	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório

FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM CONFORMIDADE A ITG 2000

A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

A escrituração contábil deve ser executada considerando os pontos a seguir nominados:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

Formalmente a escrituração em forma contábil deverá conter, no mínimo, os seguintes itens:

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

O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, **em forma não digital**, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem encadernados;
- b) terem suas folhas numeradas sequencialmente;
- c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, **em forma digital**, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
- b) serem autenticados no registro público competente.

Obs.: As formalidades da Escrituração Contábil em Forma Digital para efeitos de atendimento do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED estão descritas no capítulo seguinte do presente manual.

Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar o significado dos códigos e/ou abreviaturas no Livro Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas tanto para a escrituração contábil em forma digital como não digital.

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises, demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e de responsabilidade exclusivas do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

As **demonstrações contábeis** devem ser transcritas no Livro Diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

Livros Contábeis

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

Quando o Livro Diário e o Livro Razão forem gerados por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deve ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

No caso da entidade adotar processo eletrônico ou mecanizado para a sua escrituração contábil, os formulários de folhas soltas, devem ser numerados mecânica ou tipograficamente e encadernados em forma de livro.

Em caso de escrituração contábil em forma digital, não há necessidade de impressão e encadernação em forma de livro, porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil.

A entidade é responsável pelo registro público de livros contábeis em órgão competente e por averbações exigidas pela legislação de recuperação judicial, sendo atribuição do profissional de contabilidade a comunicação formal dessas exigências à entidade.

A obrigatoriedade do registro público do livro diário está prevista na IN 107 do Departamento Nacional do Registro e Comércio (DNRC) e no Artigo 1.181 da Lei 10.402/02 – Código Civil.

Contabilidade das Filiais

A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.

Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz.

As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

As despesas e as receitas que não possam ser atribuídas às unidades devem ser registradas na matriz e distribuídas para as unidades de acordo com critérios da administração da entidade.

Documentação contábil

Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil, ou aceitas pelos “usos e costumes”.

Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

Contas de compensação

Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos materializar-se-ão e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

Exceto quando de uso mandatório por ato de órgão regulador, a escrituração das contas de compensação não é obrigatória. Nos casos em que as contas não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que de outra maneira estariam controladas nas contas de compensação.

Retificação de lançamento contábil

Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

Em qualquer das formas citadas de retificação de lançamentos contábeis, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

O **estorno** consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

Lançamento de **transferência** é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

Lançamento de **complementação** é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA DIGITAL EM CONFORMIDADE AO CTG 2001

A escrituração contábil em forma digital deve ser executada em conformidade com os preceitos estabelecidos na interpretação técnica geral que trata sobre “Escrituração Contábil” (ITG 2000), conforme delimitações já descritas no presente manual.

As formalidades da Escrituração Contábil Digital deverão ser observadas pelos profissionais de contabilidade quando da realização da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Em conformidade com os preceitos estabelecidos na ITG 2000 que trata sobre “Escrituração Contábil”, a escrituração contábil em forma digital deve ser executada da seguinte forma:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens; e
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

A escrituração “em forma contábil”, de que trata a alínea “b” do item anterior, deve conter, no mínimo:

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

Conteúdo, Lançamento Contábil, Plano de Contas e Demonstrações Contábeis

O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos patrimoniais.

O lançamento contábil deve ter como origem um único fato contábil e conter:

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

d) vários registros a débito e vários registros a crédito, quando relativos ao mesmo fato contábil.

O plano de contas, com todas as suas contas sintéticas e analíticas, deve conter, no mínimo, 4 (quatro) níveis e é parte integrante da escrituração contábil da entidade, devendo seguir a estrutura patrimonial prevista nos arts. 177 a 182 da Lei n.º 6.404/76.

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

Livros Contábeis

O Livro Diário e o Livro Razão constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma digital, são constituídos de um conjunto único de informações das quais eles se originam.

O Livro Diário, assinado digitalmente pela entidade e pelo contabilista legalmente habilitado, deve ser submetido ao registro público competente.

Os Livros de Registros Auxiliares da escrituração contábil devem obedecer aos preceitos estabelecidos na NBC TG 2000 que trata sobre “Escrituração Contábil”, bem como os demais procedimentos constantes neste CT, considerando as peculiaridades da sua função.

Atribuições e responsabilidades

A escrituração contábil e a emissão de livros, relatórios, peças, análises, mapas, demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e devem conter certificado e assinatura digital da entidade e do contabilista.

O contabilista deve tomar as medidas necessárias para que a entidade titular da escrituração armazene, em meio digital, os livros e o conjunto completo das demonstrações contábeis, devidamente assinados, visando a sua apresentação de forma integral, nos termos estritos das respectivas leis especiais, ou em juízo, quando previsto em lei.

REQUISITOS PARA ARQUIVAMENTO DE “BALANÇO” NA JUNTA COMERCIAL

O arquivamento do balanço e demais demonstrações contábeis obrigatórias, na Junta Comercial (quando legalmente exigido ou mesmo quando advir de obrigatoriedade estatutária ou contratual), deve ser apresentado seguindo o que é previsto no Ofício Circular 116/2007/SCS/DNRC/GAB, ou seja, deve conter todos os quadros demonstrativos que o compõe, lançados no livro Diário (Ativo, Passivo, Demonstração de Resultados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Notas Explicativas) e ser acompanhado, se for o caso, de parecer do Conselho Fiscal e Parecer de auditores independentes, se existirem.

O arquivamento do “balanço” depende do prévio registro do livro diário no órgão competente, isso porque é necessário informar de quais folhas foram extraídas as informações a serem arquivadas.

Modelo – Ofício Circular 116/2007/SCS/DNRC/GAB – 31.07.2007	
Empresa:	
CNPJ n°	
NIRE n°	
BALANÇO PATRIMONIAL encerrado em X1	
ATIVO	PASSIVO
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE	
DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA	
DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
NOTAS EXPLICATIVAS	
DECLARAÇÃO	
<p>A – Sob as penas da lei, declaramos que as informações aqui contidas são verdadeiras, nos responsabilizando por todas elas.</p> <p>B – As informações foram extraídas das folhas n°s.....a.....do Livro Diário n°....., registrado na Junta Comercial do....., sob n°.....em</p> <p>C – A Sociedade não possui Conselho Fiscal instalado.</p> <p>D – A Sociedade não possui Auditoria Independente.</p>	
Local, data.	
Nome: Administrador RG n° /Estado	Nome: Contador/Téc. Contabilidade CRC-__n°__ RG n° /Estado
Observações:	
<p>1 – Este modelo destina-se a auxiliar as empresas na elaboração e apresentação dos balanços para registro nas juntas comerciais, devendo ser aplicado caso a caso, de acordo com as exigências legais.</p>	
<p>2 – Os pareceres do Conselho Fiscal e de Auditoria Independente se constituem em documentos anexos aos balanços e deverão ser certificados com as informações descritas nos artigos 3° - alíneas “a” a “c” e 4° do Ofício Circular n° 116/2007/SCS/DNRC/GAB, de 31.07.2007.</p>	

(Fonte: <http://www.crcpr.org.br/noticias/noticiasDiaaDia.php?id=464> – modelo adaptado ofício circular 116/2007 - DNRC)

Quadro Resumo das Normas Brasileiras de Contabilidade utilizadas para a elaboração do presente manual.

Norma Técnica	Resolução do CFC correspondente	Alteração correspondente
<i>NBC TG – Estrutura Conceitual</i>	1.121/08	1.329/11
<i>NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado</i>	1.138/08	1.162/09 1.329/11
<i>CTG 02 – Esclarecimento sobre as Demonstrações Contábeis</i>	1.157/09	1.329/11
<i>CTG 2000 – Ajustes das Novas Práticas Contábeis Adotadas no Brasil (11.388/07 e MP 449/08).</i>	1.159/09	1.329/11
<i>NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis</i>	1.185/09	1.273/10 1.329/11
<i>NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas</i>	1.255/09	1.285/10 1.319/10 1.324/11 1.329/11
<i>NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa</i>	1.296/10	1.329/11
<i>CTG 2001 – Formalidades da Escrituração Contábil Digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)</i>	1.299/10	1.329/11
<i>ITG 2000 – Escrituração Contábil</i>	1.330/11	–

NBC TG – São as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB); e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

ITG – A Interpretação Técnica tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em

situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas.

CTG – *O Comunicado Técnico tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade.*

Referências

LEI nº 6.404 de 15 de dezembro 1976 – alterada pelas leis 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e 11.941 de 27 de maio de 2009.

Manual de contabilidade societária/Sérgio de Iudícibus... (ed. al.). São Paulo: Atlas, 2010. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

OFÍCIO CIRCULAR 116/2007/SCS/DNRC/GAB.

RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93 Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10 DOU 02/06/10). DOU 31/12/93.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.121/08 – Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. DOU 01/04/08. (Alteração dada pela Resolução 1.329/11 – Altera a sigla, numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.138/08 – Aprova a NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. DOU 28/11/08. (Alteração dada pelas Resoluções 1.162/09. DOU 31/03/09 e 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.157/09 – Aprova o Comunicado Técnico CTG 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008. DOU 17/02/09. (Alteração dada pela Resolução 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.159/09 – Aprova o Comunicado Técnico CTG 2000 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 devem ser tratados. DOU 04/03/09. (Alteração dada pela Resolução 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.185/09 – Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. DOU 15/09/09. (Alteração dada pelas Resoluções 1.273/10. DOU 28/01/10 e 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.255/09 – Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. DOU 17/12/09. (Alteração dada pelas Resoluções 1.285/10. DOU 22/06/10, 1.319/10. DOU 21/12/10, 1.324/11. DOU 22/02/11 e 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.296/10 – Aprova a NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa. DOU 07/10/10. (Alteração dada pela Resolução 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.299/10 – Aprova o Comunicado Técnico CTG 2001 que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). DOU 21/09/10. (Alteração dada pela Resolução 1.329/11. DOU 22/03/11).

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11 – Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil. DOU 22/03/11.

Sites de pesquisa Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – www.cfc.org.br e Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC PR) – www.crcpr.org.br (consultas efetuadas entre os dias 30/05/11 a 16/06/11).

COMPOSIÇÃO DA DIRETORIA E PLENÁRIO DO CRCPR

PRESIDENTE

Paulo César Caetano de Souza

VICE-PRESIDENTE

Lucélia Lecheta

CÂMARA DE ÉTICA E DISCIPLINA

Vice-presidente: Marcos Sebastião Rigoni de Mello

RELAÇÕES SOCIAIS

Vice-presidente: Maurício Gilberto Cândido

CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Vice-presidente: Antônio Augusto Godoi de Oliveira

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO

Vice-presidente: Sandro Di Carlo Teixeira

CÂMARA TÉCNICA

Vice-presidente: Armando Santos Lira

CÂMARA DE REGISTRO

Vice-presidente: João Gelásio Weber

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Vice-presidente: Maurício Fernando Cunha Smijtink

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL

Vice-presidente: Mauro Luis Moreschi

CONSELHEIROS EFETIVOS:

Carlos Augusto Bittencourt Gomes • Fernando Antônio Borazo Ribeiro
Gilberto Luiz do Amaral • Ivo Destefeni • Jovane dos Santos Borges
Lauro Antunes de Oliveira • Marcia Cristina de Almeida • Mirandi José Bonissoni
Moisés Antonio Bortolotto • Narciso Luiz Rastelli • Ormélia Tereza da Silva
Paulo Julio Coelho de Lima • Rafael Benjamin Cargnin Filho
Túlio Francisco Andrade Hofmann

CONSELHEIROS SUPLENTE:

Aguinaldo Mocelin • Altair Santana da Silva • Bento Rosa Junior
Carla Cristina Louzada Dornelles Pacheco • Casemiro Pasa • Dulce Mara Nunhez Elizângela
de Paula Kuhn • Epaminondas Brás Martins • Eurides Von Muhlen
Francisco Savi • João Antônio Alves Batista • José Reinaldo Vieira
Juvêncio Sampaio Castilha • Maria Favero Rodrigues • Mário Ari Ganho
Manoel Antônio Barbosa • Neuza Corte de Oliveira • Nilton Mendes Filho
Nilva Amália Pasetto • Paulo de Tarso Vieira Lopes • Reginaldo Rodrigues de Paula
Serlei Antônio Denardi • Valdir Oripka Milicio • Vera Lucia Lelis Oliveira