



Estratégia

CONCURSOS

Aula 06

Contabilidade Geral p/ Auditor Fiscal do Trabalho - AFT 2017 (Com videoaulas)

Professores: Gabriel Rabelo, Júlio Cardozo, Luciano Rosa

AULA 06: CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO E DO PASSIVO**SUMÁRIO**

| | | |
|-------|--|-----|
| 1 | OLÁ, AMIGOS. | 2 |
| 2 | CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO E DO PASSIVO..... | 2 |
| 2.1 | PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE | 2 |
| 2.1.1 | PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL | 2 |
| 2.1.2 | - PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE | 4 |
| 2.1.3 | - DEFINIÇÃO DE ATIVO:..... | 6 |
| 3 | CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO | 6 |
| 3.1 | - DISPONIBILIDADES..... | 6 |
| 3.2 | - CONTAS A RECEBER/ DUPLICATAS A RECEBER/CLIENTES | 7 |
| 3.3 | - ATIVOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS..... | 8 |
| 3.4 | - ESTOQUES..... | 14 |
| 3.4.1 | - AVALIAÇÃO SEGUNDO O CPC 16..... | 14 |
| 3.4.2 | - AVALIAÇÃO SEGUNDO A LEI 6.404/76..... | 19 |
| 3.4.3 | - ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS (FABRICAÇÃO PRÓPRIA)..... | 20 |
| 3.4.4 | - ESTOQUE DE MATÉRIAS PRIMAS | 21 |
| 3.4.5 | - ESTOQUES DE MERCADORIAS FUNGÍVEIS | 22 |
| 4 | CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO NÃO CIRCULANTE | 24 |
| 4.1 | AJUSTE A VALOR PRESENTE NA LEI 6.404/76..... | 24 |
| 4.2 | POR QUE UTILIZAR O AJUSTE A VALOR PRESENTE? | 25 |
| 4.3 | CONTABILIZAÇÃO DO AJUSTE A VALOR PRESENTE | 27 |
| 4.3.1 | EXEMPLO 1 – CONTABILIZAÇÃO DO AVP – VENDA A PRAZO: | 28 |
| 4.3.2 | EXEMPLO 2 – COMPRA A PRAZO: | 31 |
| 4.4 | - INVESTIMENTOS | 34 |
| 4.4.1 | - MÉTODO DE CUSTO | 34 |
| 4.4.2 | - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL..... | 38 |
| 4.4.3 | CONCEITO DE CONTROLE | 39 |
| 4.4.4 | CONCEITO DE COLIGAÇÃO | 42 |
| 4.5 | - IMOBILIZADO | 53 |
| 4.5.1 | REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS | 56 |
| 4.5.2 | AMORTIZAÇÃO | 60 |
| 4.5.3 | - EXAUSTÃO..... | 63 |
| 4.6 | - ARRENDAMENTO MERCANTIL | 63 |
| 4.7 | - INTANGÍVEL..... | 65 |
| 5 | - CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO | 69 |
| 5.1 | - PROVISÕES..... | 71 |
| 5.1.1 | - PROVISÃO E OUTROS PASSIVOS | 72 |
| 6 | MAPAS MENTAIS DESTA AULA (ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO) | 77 |
| 7 | QUESTÕES COMENTADAS | 81 |
| 7.1 | QUESTÕES COMENTADAS – PDD E DUPLICATAS..... | 81 |
| 7.2 | QUESTÕES COMENTADAS – INSTRUMENTOS FINANCEIROS | 83 |
| 7.3 | QUESTÕES COMENTADAS – TESTE DE RECUPERABILIDADE | 84 |
| 7.4 | QUESTÕES COMENTADAS – ESTOQUES | 87 |
| 7.5 | QUESTÕES COMENTADAS - INTANGÍVEL | 95 |
| 7.6 | QUESTÕES COMENTADAS - PROVISÕES | 100 |
| 7.7 | QUESTÕES COMENTADAS – INVESTIMENTOS PERMANENTES | 101 |
| 7.8 | QUESTÕES COMENTADAS – ARRENDAMENTO MERCANTIL | 105 |
| 7.9 | QUESTÕES COMENTADAS – PASSIVO E AVP..... | 107 |
| 8 | QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA | 111 |
| 9 | GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA..... | 118 |

1 OLÁ, AMIGOS.

Olá, meus amigos. Como estão?!

Agradecemos por estarem aqui, em mais um encontro conosco, no curso de **Contabilidade Geral** para **Auditor Fiscal do Trabalho**.

Hoje, falaremos sobre os critérios de avaliação do ativo e do passivo. O tema é, sem dúvida, campeão nos dias de hoje quando falamos em contabilidade geral, já que envolve uma mistura de lançamentos contábeis, balanço patrimonial e os Pronunciamentos Contábeis editados pelo CPC.

É isso! Vamos começar a nossa batalha?!

Forte abraço!

Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.

Periscope: @gabrielrabelo87 e @proflucianorosa

2 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO E DO PASSIVO

2.1 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Sabemos que inicialmente os ativos e passivos são registrados pelo chamado **custo histórico**, isto é, pelo valor que foi pago ou que vamos receber, no caso dos ativos, ou pelo valor que teremos de desembolsar, no caso de passivos.

Ocorre que estes itens podem variar. A economia não para, existem uma série de fatores que influenciam nos valores dos bens, direitos e obrigações de uma entidade. Daí a importância de estudar os critérios de avaliação do ativo e passivo.

Há dois princípios que estão fortemente relacionados com a avaliação dos ativos e passivos. Portanto, vamos iniciar a aula examinando esses princípios.

2.1.1 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Este princípio determina que os **componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações**, expressos em moeda nacional.

Após o registro inicial, diferentes bases de mensuração podem ser utilizadas, ao longo do tempo, a depender da natureza do item registrado na contabilidade.



Com isso, ocorre uma variação do custo histórico. A Resolução CFC 750/1993 lista as seguintes bases de mensuração:

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

| Custo histórico | |
|-----------------|---------------------------------------|
| Ativo | Valores pagos |
| | Valores a serem pagos |
| Passivo | Recursos receb. em troca da obrigação |
| | Valor para liquidar |

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) 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.

§ 2º. 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, o 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. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10)

| Custo corrente |
|---|
| Valor a ser pago na data das demonstrações |
| Valor para liquidar a obrigação na data das demonstrações |
| Valor realizável |
| Valor obtido em uma venda de forma ordenada |
| Valor pago para liquidar obrigação no curso normal do negócio |
| Valor justo |
| Ativo pode ser trocado em transação sem favorecimentos |
| Passivo pode ser liquidado em transação sem favorecimentos |

É importante ressaltar que, após o registro pelo valor original, um determinado item do ativo pode ser avaliado a valor justo; ou ajustado a valor presente; ou mesmo permanecer com o custo histórico. A natureza do item vai determinar o tipo de variação do custo histórico que será utilizada. Vamos ver este assunto em detalhes, adiante.

2.1.2 – PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º. 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 esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10)

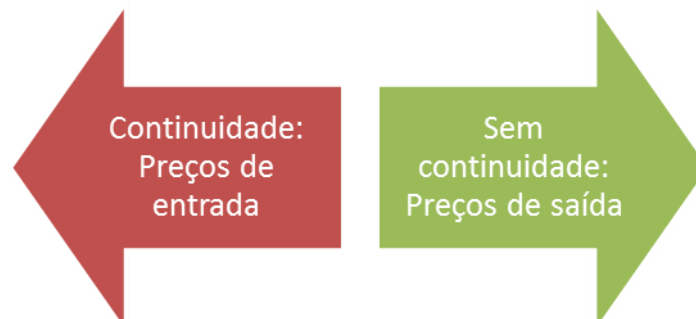
O princípio da continuidade está diretamente ligado à avaliação dos ativos e passivos da empresa.

Basicamente, **todo o ativo fica registrado por valores de entrada**. Por exemplo, as máquinas e equipamentos ficam registrados pelos valores que a empresa pagou, menos a depreciação acumulada e eventual ajuste para perdas. Esse critério de avaliação é válido em função da continuidade esperada da empresa.

Se não houver continuidade (se a empresa for fechar as portas), aí não importa mais quanto a empresa pagou pelas máquinas; interessa saber por quanto elas serão vendidas.



Assim, **na ausência de continuidade, saímos de uma contabilidade basicamente a preços de entrada para uma contabilidade a preços de saída**.



No caso do passivo, se a empresa tiver dívidas a longo prazo e houver descontinuidade, as dívidas passam a ter vencimento antecipado (ninguém vai ficar com dívidas de uma empresa fechada; se houver falência, os credores irão se habilitar junto à massa falida, enfim, vão tomar as providências necessárias para receber a dívida).

Já foi cobrado em prova:



ESTA CAI
NA PROVA!

(FCC/TRF 4ª região/Analista Contabilidade/2010) O princípio contábil que se relaciona diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, além de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultados é o Princípio

- (A) da Continuidade.
- (B) do Registro pelo valor original.
- (C) da Oportunidade.
- (D) da Entidade.
- (E) da Prudência.

Gabarito → A.

2.1.3 – DEFINIÇÃO DE ATIVO:

O pronunciamento CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – apresenta a seguinte definição de Ativo:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

Vamos examinar mais atentamente essa parte: **do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.**

Um ativo pode produzir benefícios para a empresa de duas maneiras:

- 1) Sendo usado para produzir outros bens e serviços, que serão vendidos; ou
- 2) Através da venda direta do ativo.

Vamos supor que determinada empresa compre uma máquina que serve apenas para produzir vídeos cassetes. Dois anos após a compra, a empresa decide encerrar a produção de vídeos cassetes e produzir aparelhos de DVD.

Nesse caso, se não for possível adaptar a máquina para produzir aparelhos de DVD e nem vendê-la (supondo que os outros fabricantes de vídeo cassetes já mudaram para DVD), então o valor da máquina na contabilidade deverá ser zero (que é o valor dos seus benefícios futuros.)

Assim, chegamos num importante conceito geral para a avaliação do ativo:

Nenhum ativo pode estar registrado na contabilidade por um valor superior ao seu futuro benefício econômico. Este conceito é a base para o **teste de recuperabilidade**, que veremos adiante.

Agora, vamos estudar os critérios de avaliação para o Ativo, para as principais contas.

3 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO

3.1 – DISPONIBILIDADES

Principais contas: Caixa e Bancos conta Movimento.

Estas contas ficam **registradas pelo valor original.**

Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo

| Contas | Critério |
|-----------------|----------------|
| Disponibilidade | Valor original |

Portanto, você não faz qualquer atualização ou variação do dinheiro que está no caixa. Ainda que sofra efeitos da inflação, uma nota de R\$ 100,00 vai ser sempre uma nota de R\$ 100,00.

3.2 – CONTAS A RECEBER/ DUPLICATAS A RECEBER/CLIENTES

Ficam **registrados pelo valor original, menos estimativas de perdas para reduzi-las ao valor provável de realização**. Normalmente, as estimativas de perdas nessas contas são chamadas de “**provisão para devedores duvidosos**”, embora esta não seja a denominação mais correta tecnicamente. O correto seria “**perdas estimadas com devedores duvidosos**”.

Mas, como já está consagrada a denominação de Provisão para Devedores Duvidosos (PDD), se aparecer assim na prova, aceite normalmente.

As contas registradas no **ativo não circulante devem ser ajustadas a valor presente. As contas do ativo circulante apenas são ajustadas a valor presente se os efeitos forem relevantes**.



Confira o texto da Lei 6404/76:

Art. 183 - VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)



Ok, dissemos que para as contas do circulante deve haver efeito relevante. Mas **o que seria efeito relevante?**

Não há nenhum número ou percentual indicando quando um ajuste passa a ser relevante ou não. O Pronunciamento técnico CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – fornece a seguinte definição:

Relevância

QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de **fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários**.

Portanto, os elementos do ativo circulante devem ser ajustados quando puderem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ou seja, quando forem relevantes.

Veremos o Ajuste a Valor Presente quando estudarmos o Ativo Realizável a Longo Prazo, adiante.

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |

3.3 – ATIVOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Vamos dar uma varrida geral no assunto. De acordo com o artigo 183 da Lei das S/A's:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I – As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

- Pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para a venda; e
- Pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

| | | |
|-------------------------------|--------------------|----------------------------------|
| Aplicações financeiras | Valor justo | Destinadas à negociação imediata |
| Inclusive derivativos | | Disponíveis para venda futura |
| Direitos e títulos de crédito | Custo de aquisição | Demais aplicações |
| Ativo circulante ou RLP | Valor de emissão | Direitos e títulos de crédito |

Ajustados conforme disposições legais ou contratuais
Ajustados ao valor provável de realização, se inferior

Os instrumentos financeiros são classificados em 4 grandes grupos:

1) **Empréstimos e recebíveis normais de transações comuns**, como contas a receber de clientes, fornecedores, contas e impostos a pagar etc., que continuam registrados pelos seus valores originais conforme regras anteriores, sujeitos às provisões para perdas e ajuste a valor presente.

Não estão destinados à negociação e a entidade fica com eles até seu vencimento. A apropriação de receita ou despesa para esses instrumentos se dá pela taxa efetiva de juros.

2) **Investimentos mantidos até o vencimento**, aqueles para os quais a entidade demonstre essa intenção e mostre, objetivamente, que tem condições de manter essa condição, que continuam também como antes: registrados pelo valor original mais os encargos ou rendimentos financeiros (ou seja, ao “custo amortizado”, “pela curva”).

A apropriação de receita ou despesa para esses instrumentos se dá pela taxa efetiva de juros.

3) **Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado**, composto pelos **ativos e passivos financeiros destinados a serem negociados** e já colocados nessa condição de negociação, a serem avaliados ao seu valor justo (normalmente valor de mercado), com todas as contrapartidas das variações nesse valor contabilizadas diretamente no resultado.

4) **Ativos financeiros disponíveis para venda**, constituído pelos que serão negociados no futuro, a serem registrados pelo “custo amortizado” e, após isso, ajustados ao valor justo. As contrapartidas do ajuste pela curva (encargos e rendimentos financeiros) vão ao resultado e, após isso, os ajustes ao valor justo ficam na conta de patrimônio líquido ajustes de variação patrimonial até que os ativos e passivos sejam reclassificados para o item anterior ou efetivamente negociados, o que ocorrer primeiro.

Empréstimos/Recebíveis normais

- Valor original - Ajuste perda - AVP

Inv. mantidos até o vencimento

- Valor original + Encargos ou rendimentos

Instrumentos financeiros - dest. neg. imediata

- Valor Justo + Variações no resultado

Instrumentos financeiros - dispon. para venda futura

- Encargos: resultado; Ajustes ao valor justo: ajuste de avaliação patrimonial: PL



Como a denominação dos tipos de instrumentos financeiros é uma tradução do original em inglês, fica difícil entender a diferença entre “destinados à negociação” e “disponíveis para venda”.

O FIPECAFI, através do Suplemento do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 1ª. Edição, sugere que tais instrumentos sejam chamados de “Destinados à negociação **imediate**” e “disponíveis para venda **futura**”, o que destaca bem a diferença entre eles.

Vamos examinar a avaliação e a contabilização, através do seguinte exemplo:

Suponha que uma determinada empresa adquiriu 3 títulos do Governo, ao valor unitário de 10.000 cada um, com a seguinte finalidade:

Título 1 - será mantido até o vencimento.

Título 2 - classificado como “destinado à negociação imediata”

Título 3 - classificado como “disponível para venda futura”.

Contabilização no momento da compra:

| | |
|---|--------|
| D – Instrumentos financeiros “mantidos até o vencimento” | 10.000 |
| D – Instrumentos financeiros “destinados à negociação imediata” | 10.000 |
| D – Instrumentos financeiros “disponíveis para venda futura” | 10.000 |
| C – Caixa | 30.000 |

| IF - Mantidos venc. | IF - Dest. neg. imed. | IF - Disp. venda fut. |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|
| 10000 | 10000 | 10000 |
| | | |
| Caixa | | |
| 30000 | | |

SITUAÇÃO 1: VALOR JUSTO MAIOR QUE O VALOR DO TÍTULO

No final do ano, tais títulos apresentam um rendimento de juros de 600 reais, os quais serão pagos no vencimento do título, e o seu valor justo é de 11.000 reais.

Contabilização:

1 – Mantido até o vencimento:

| | |
|--|-----|
| D – Instrumentos financeiros “mantidos até o vencimento” | 600 |
| C – Receita de juros (resultado) | 600 |

| IF - Mantidos venc. | Rec. de juros |
|---------------------|---------------|
| 10000 600 | 600 |

Neste caso, **não há avaliação a valor justo**. O título fica registrado “pela curva”, ou “pelo custo amortizado”, ou seja, pelo valor pago mais os rendimentos apropriados por competência.

2 – Destinado à negociação imediata:

Pelo rendimento:

| | |
|---|-----|
| D – Instrumentos financeiros “destinados à negociação imediata” | 600 |
| C – Receita de juros (resultado) | 600 |

Com este lançamento, o título fica registrado pelo valor de 10.600. Mas, como o valor justo é de 11.000, precisamos reconhecer uma receita de 400 reais, também no resultado:

Pela avaliação a valor justo:

| | |
|---|-----|
| D – Instrumentos financeiros “destinados à negociação imediata” | 400 |
| C – Ajuste a valor justo (resultado) | 400 |

| IF - Dest. neg. imed. | Rec. de juros | Ajuste a valor justo |
|-----------------------|---------------|----------------------|
| 10000 600 400 | 600 | 400 |

3 – Disponível para venda futura

Pelo rendimento:

| | |
|--|-----|
| D – Instrumentos financeiros “disponíveis para venda futura” | 600 |
| C – Receita de juros (resultado) | 600 |

Pela avaliação a valor justo:

| | |
|--|-----|
| D – Instrumentos financeiros “disponíveis para venda futura” | 400 |
| C – Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL) | 400 |

| IF - Disp. venda fut. | Rec. de juros | AAP (PL) |
|-----------------------|---------------|----------|
| 10000 | | |
| 600 | 600 | |
| 400 | | 400 |

SITUAÇÃO 2: VALOR JUSTO MENOR DO QUE O VALOR DO TÍTULO.

O valor justo pode ser menor que o valor do título. Por exemplo, vamos supor que o valor justo do exemplo anterior seja 10.500.

1 – Mantidos até o vencimento:

Não há alteração, pois esta categoria não é avaliada pelo valor justo.

2 – Destinado à negociação imediata:

Pelo rendimento:

| | |
|---|-----|
| D – Instrumentos financeiros “destinados à negociação imediata” | 600 |
| C – Receita de juros (resultado) | 600 |

Com este lançamento, o título fica registrado pelo valor de 10.600. Mas, como o valor justo é de 10.500, precisamos reconhecer uma despesa de 100 reais, também no resultado:

Pela avaliação a valor justo:

| | |
|---|-----|
| D – Despesa de ajuste a valor justo (resultado) | 100 |
| C – Instrumentos financeiros “destinados à negociação imediata” | 100 |

| IF - Dest. neg. imed. | Rec. de juros | Ajuste a valor justo |
|-----------------------|---------------|----------------------|
| 10000 | | |
| 600 | 600 | |
| | | 100 |

3 – Disponível para venda futura:

Pelo rendimento:

| | |
|--|-----|
| D – Instrumentos financeiros “disponíveis para venda futura” | 600 |
| C – Receita de juros (resultado) | 600 |

Pela avaliação a valor justo:

| | |
|--|-----|
| D – Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL) | 100 |
| C – Instrumentos financeiros “disponíveis para venda futura” | 100 |

| IF - Disp. venda fut. | Rec. de juros | AAP (PL) |
|-----------------------|---------------|----------|
| 10000 600 | 600 | 100 |

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |



ESTA CAI
NA PROVA!

(FGV/Analista de Controle Interno/Recife/2014) Determinada empresa possuía, em 31/12/2013, instrumentos financeiros avaliados em R\$ 200.000,00 e classificados como disponíveis para a venda. Na data, foi verificado que o valor justo destes era de R\$ 180.000,00.

A variação deve ser reconhecida, contabilmente, como

- a) ajuste no patrimônio líquido.
- b) receita financeira.
- c) receita a apropriar.
- d) variação monetária.
- e) despesa.

Comentários:

A empresa comprou títulos e os classificou como "disponível para venda". Os títulos disponíveis para venda são atualizados pelos juros ("curva do papel"), os quais são contabilizados no resultado.

Depois, sofrem o ajuste para o valor justo, e a diferença entre o valor justo e o valor atualizado pelos juros ("curva do papel") vai para o Patrimônio Líquido, na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial.

Gabarito → A.

(FCC/Julgador Administrativo Tributário/SEFAZ PE/2015) Em 01/12/2014, a Cia. Bull & Dog adquiriu 8 títulos no mercado financeiro para aplicar suas disponibilidades de caixa. O valor pago foi R\$ 2.000,00 por título e a Cia. os classificou do seguinte modo: 3 títulos como ativo financeiro destinado para negociação imediata e 5 títulos como ativo financeiro mantido até o

vencimento. Sabendo-se que a taxa de juros contratual de todos os títulos era 1% ao mês e que o valor justo de cada título, em 31/12/2014, era R\$ 2.010,00, a Cia. Bull & Dog reconheceu, no mês de dezembro de 2014, receita relativa aos 8 títulos no valor, em reais, de

- (A) 160,00.
- (B) 130,00.
- (C) 80,00.
- (D) 110,00.
- (E) 160,00 e ajustes de avaliação patrimonial no valor de 80,00 (saldo devedor).

Comentários

- Classificação inicial:

| | |
|---|-----------|
| D – Instrumentos financeiros destinados à negociação imediata | 6.000,00 |
| D – Instrumentos financeiros mantidos até o vencimento | 12.000,00 |
| C – Caixa | 18.000,00 |

- Reconhecimento da receita de juros

| | |
|---|--------|
| D – Instrumentos financeiros destinados à negociação imediata | 60,00 |
| D – Instrumentos financeiros mantidos até o vencimento | 100,00 |
| C – Receita de juros | 160,00 |

As receitas reconhecidas, para ambos os títulos, portanto, são de R\$ 160,00. Os títulos mantidos até o vencimento não sofrem ajuste ao valor justo. Por seu turno, os instrumentos financeiros destinados à negociação imediata terão um ajuste a valor justo de natureza devedora, já que é menor que o valor justo é menor que o valor dos juros reconhecidos ($2.020 - 2010 = 10$ por título):

| | |
|---|-------|
| D – Despesa com ajuste a valor justo | 30,00 |
| C – Instrumentos financeiros destinados à negociação imediata | 30,00 |

Portanto, $160 - 30 = 130,00$.

Gabarito → B.

3.4 - ESTOQUES

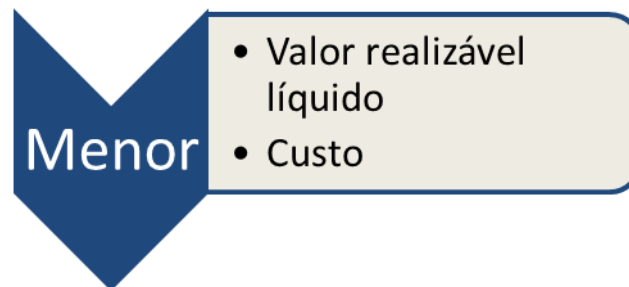
3.4.1 – AVALIAÇÃO SEGUNDO O CPC 16

Os estoques, de modo geral, compreendem as mercadorias que a empresa possui para revenda, matéria-prima, etc. Hoje, há um Pronunciamento Técnico específico para tratar do assunto, o CPC 16.

Conforme o Pronunciamento CPC 16 (R1) – Estoques:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo **valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor**.



Esta é a regra básica de mensuração dos estoques, que anteriormente era chamada de: **“custo ou mercado, dos dois o menor”**.

Vamos ver algumas definições do pronunciamento CPC 16(R1) – Estoques, e, a seguir, orientações mais específicas para cada diferente tipo de estoque.

Texto do CPC (R1) 16 – Estoques:

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados Especificados:

Estoques são ativos:

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

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

7. O **valor realizável líquido** refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. **O valor justo** reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, **o**

valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

Destacamos os seguintes pontos:

- 1) **Valor realizável líquido é diferente de valor justo.** O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo é um valor de ordem geral. Por isso, podem ser diferentes.
- 2) Embora pareça estranho, consta no pronunciamento os “estoques do prestador de serviços, que devem incluir os custos do serviço”.

Texto do Pronunciamento CPC 16 (R1) – Estoques:

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)



Assim, o custo de aquisição dos estoques compreende:

- 1) Preço de compra
- 2) Impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis). Os tributos recuperáveis são:
 - a) Matéria prima: IPI, ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
 - b) Mercadorias para revenda: ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
- 3) Custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição.

| Custo do estoque inclui: |
|--|
| Preço de compra |
| Impostos de importação e outros tributos (exceto recuperáveis) |
| Custo de transportes |
| Seguro |
| Manuseio |
| Custos diretamente atribuíveis |
| Não inclui |
| Tributos recuperáveis (MP: IPI, ICMS, PIS, COFINS não cumulativos. Revenda: ICMS, PIS, COFINS não cumulativos) |
| Descontos comerciais |
| Abatimentos |



ESTA CAI
NA PROVA!

(CESPE/MPU/Finanças e Controle/2015) Julgue o item que se segue, relativo à contabilização dos itens do ativo e do passivo.

O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e à sua localização atuais.

Comentários:

Cópia do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoque:

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Gabarito → Correto.

Algumas considerações importantes!

1) **ICMS sobre frete:** para a contabilidade, só destacamos ICMS sobre frete se a questão mencionar expressamente. Do contrário, não. Não é um aspecto muito usual em questões de contabilidade, somente em questões de legislação tributária do ICMS.

2) **Há diferença no tratamento contábil se o transporte for do fornecedor ou de transportadora?** Não. O frete sobre compras entra no custo do produto transportado, seja por transportadora ou pelo fornecedor.

3) **Qual o lançamento correto relativo à parte que acerta o frete na devolução de mercadorias?** O frete referente às unidades devolvidas deve ser retirado do estoque e vai para o resultado, como despesa.

D – Despesa com frete (Resultado)

C - Estoque

4) **Este raciocínio vale também para despesas de manuseio, seguros, já que o CPC 16 dá a elas o mesmo tratamento?** Sim. Do contrário, a empresa ficaria com o estoque maior indevidamente.

Os descontos comerciais, devoluções e os abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição.

Descontos comerciais ou incondicionais são aqueles que são **negociados no momento da compra**, sem nenhuma condição. Exemplo: determinada mercadoria custa 100 reais a unidade, mas, na negociação, acaba saindo por 95 reais. O vendedor concede um desconto de 5 reais, para realizar a venda. Esse tipo de desconto deve ser deduzido do custo do produto.

Já que falamos em descontos, vamos mencionar também o **desconto financeiro ou condicional**. Ocorre quando o vendedor oferece um desconto para antecipar o pagamento. Por exemplo, numa determinada venda, com vencimento em 30 dias, o vendedor pode oferecer um desconto de 2% para pagamento em 15 dias.

Esse tipo de desconto é contabilizado como receita financeira, para o comprador, e não afeta o custo do estoque.

O **abatimento** ocorre num momento posterior à compra. Por exemplo, uma loja fecha um pedido de cadeiras por 100 reais a unidade e, quando recebe a mercadoria, a cor está diferente do que foi pedido. Nesse caso, o vendedor pode conceder um abatimento para que a mercadoria não seja devolvida. Digamos, um abatimento de 3 reais por unidade. Nesse caso, a Nota Fiscal é emitida por 100 reais a unidade, mas deverá entrar para o estoque apenas 97 reais (sem considerar impostos ou outros custos).

Frete e Armazenagem: Já mencionamos que o frete integra o custo das compras de estoque.

Mas vale ressaltar o seguinte ponto: o frete sobre as vendas da empresa (ou seja, o valor gasto para enviar os produtos acabados aos clientes) deve ser tratado como despesa.

Frete sobre compras (matéria prima, mercadoria) → **Custo**

Frete sobre venda → **Despesa**

Com relação à **armazenagem**, ocorre a seguinte distinção: quando a empresa compra matéria prima, pode ser necessário armazená-la por algum tempo, antes de utilizá-la na produção.

Tais gastos com armazenagem são incluídos no custo da produção.

Mas, quando uma empresa adquire mercadoria, os gastos com armazenagem são considerados despesas. Pois a mercadoria já está pronta, já foi produzida. O tempo de estocagem não ocorre para colocá-las em condições de venda. Portanto, tais gastos vão para a despesa.

Armazenagem de matéria prima → **Custo**

Armazenagem de mercadorias ou produtos acabados → **Despesa**

3.4.2 – AVALIAÇÃO SEGUNDO A LEI 6.404/76

A lei das SA (Lei 6.404/76) estabelece o seguinte, sobre esse assunto:

Critérios de avaliação do ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

| O que? | Avaliação (Art. 183, II) | |
|------------------------|--------------------------------|---|
| Mercadorias | Custo de aquisição ou produção | (-) Ajuste ao valor de mercado, se for inferior |
| Produtos do comércio | | |
| Matérias-primas | | |
| Produtos em fabricação | | |
| Bens em almoxarifado | | |

Então...

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |

Estas são as determinações gerais sobre avaliação de estoque. Veremos agora alguns pontos específicos.

3.4.3 - ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS (FABRICAÇÃO PRÓPRIA).

- 1) Os custos dos produtos fabricados incluem a alocação sistemática de todos os custos, diretos e indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.
- 2) A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. Ou seja, **as perdas normais de produção são apropriadas aos custos; as perdas excepcionais devem ser apropriadas diretamente no resultado do período.**

A ESAF já cobrou:

(ESAF) No processo produtivo da empresa Desperdício S.A., no mês de julho de 2005, ocorreram perdas com rebarbas decorrentes do corte de tecidos da linha de produção. Em virtude da contratação de funcionário sem experiência houve a perda de 100 itens por mau uso de equipamentos. De acordo com os conceitos contábeis, devem ser registradas essas perdas:

- a) ambas como custo dos produtos vendidos.
- b) respectivamente, como despesa operacional e custo.
- c) ambas como despesas não-operacionais no resultado.
- d) ambas como despesas operacionais no resultado.
- e) respectivamente, como custo e despesa operacional

Comentários:

A perda normal entra no custo dos produtos; a perda excepcional é classificada diretamente como despesa do período.

Gabarito → E.

3) Construção de **ativo qualificável**:

O Pronunciamento CPC 20 – Custos de Empréstimos – estabelece que **ativo qualificável** é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos. Pode ser estoque, imobilizado, ativo intangível, plantas para manufaturas, e outros.

Os custos de empréstimos incorridos para financiar a construção de ativos qualificáveis são apropriados ao custo do ativo. Outros custos de empréstimos são reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

3.4.4 - ESTOQUE DE MATÉRIAS PRIMAS

É registrado pelo valor original, e deve incluir todos os custos de aquisição, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Assim, **o custo dos estoques de matéria-prima compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente relacionados com a aquisição dos materiais.**

No caso de compra a prazo, os juros e despesas financeiras não devem integrar o custo do estoque. Devem ser apropriados como despesas financeiras proporcionalmente ao prazo, exceto no caso de financiamento de ativos qualificáveis.

Descontos comerciais e abatimentos não integram o custo.

No caso de estoques importados, a variação cambial incorrida até a data da entrada da matéria prima no estabelecimento do comprador será integrada ao custo; a partir daí, será apropriada como despesa financeira.

Segundo a Lei das S.A.s (lei 6404/76):

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

Os estoques de matérias-primas, via de regra, não se destinam a ser vendidos. Serão usados na fabricação de produtos acabados. É por isso que o preço de reposição é considerado o valor justo; é o preço pelo qual o fornecedor das matérias-primas irá vendê-la.

Há ainda outro ponto na avaliação das matérias-primas. Conforme o CPC 16 – Estoques:

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

Os produtos acabados e as mercadorias destinam-se, apenas, à venda. A empresa só pode ganhar dinheiro com tais estoques através da venda. Assim, **quando o valor realizável líquido fica abaixo do custo, o estoque deve ser ajustado, reconhecendo-se uma perda.**

No caso das matérias-primas, além de comparar o custo com o preço de reposição, devemos também verificar se os produtos acabados nos quais eles serão incorporado possui preço igual ou superior ao custo. Nesse caso, não ajustamos o estoque de matérias-primas, eis que seu valor será recuperado pelo uso nos produtos acabados.

3.4.5 - ESTOQUES DE MERCADORIAS FUNGÍVEIS

Vamos examinar a avaliação de mais um tipo de estoque. Conforme a Lei 6404/76:

Art. 183, § 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil

As mercadorias fungíveis são as **commodities**, ou seja, soja, suco de laranja, café, etc.

As **commodities possuem cotação na bolsa de mercadoria**. Portanto, **normalmente ficam registradas na contabilidade pela cotação da bolsa**.

Se uma empresa possui um estoque de, digamos, cem toneladas de soja, ela conseguirá vender esse estoque pela cotação atual da soja na bolsa de mercadorias.

Repare que isso tira a necessidade de negociação. E esta é a diferença entre as mercadorias fungíveis e as outras mercadorias.



Vamos examinar os outros produtos. Uma determinada empresa pode usar aço, borracha, tinta e outras matérias primas que custaram 10.000 e construir um carro que será vendido por 20.000.

Depois de construído, o carro continua avaliado na contabilidade ao preço de custo de 10.000.

E porque não podemos avaliar o carro em estoque pelo seu preço de venda, no caso, de 20.000? Afinal, a empresa já finalizou o esforço de fabricação do produto.

Mas falta uma parte essencial, que é a **validação do mercado**. Se a empresa conseguir vender o carro por 20.000, irá reconhecer uma receita de venda e um lucro, pois o mercado aceitou esse preço.

Mas se ninguém quiser comprar o carro por 20.000, será necessário negociar e eventualmente diminuir o preço.

Assim, **por prudência, o carro, apesar de já construído, fica registrado pelo custo**, até que o mercado aceite o preço estabelecido pela empresa.

Com as **commodities, não há necessidade de negociação. O preço já está estabelecido pela cotação em bolsa**.

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |

| | |
|-------------------------------------|---|
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |

4 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO NÃO CIRCULANTE

4.1 AJUSTE A VALOR PRESENTE NA LEI 6.404/76

O ajuste a valor presente, chamaremos de AVP, é inovação da Lei 11.638/2007 (que modificou a contabilidade)? Na verdade, não! A Instrução CVM 64 (hoje sem eficácia) já previa a sua utilização para companhias abertas. **A Lei 11.638/07 incluiu o tema na Lei 6.404/76** da seguinte forma:



Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. **(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)**

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. **(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

| Elementos | Período | AVP? |
|-----------|----------------|----------------------------|
| Ativo | Não circulante | Ajustados a valor presente |
| | Circulante | Se houver efeito relevante |
| Passivo | Não circulante | Ajustados a valor presente |
| | Circulante | Se houver efeito relevante |



(FCC/Auditor Fiscal/ISS SP/2012) As obrigações de curto prazo com fornecedores devem ser ajustadas ao seu valor presente, quando houver efeito relevante.

Gabarito → Correto.

(CESPE/Contador/CADE/2014) Quando houver efeito relevante, os itens do ativo e do passivo decorrentes de operações de curto prazo devem ser ajustados a valor presente.

Gabarito → Correto.

4.2 POR QUE UTILIZAR O AJUSTE A VALOR PRESENTE?

As **vendas e as compras, quando feitas a prazo, inserem no valor da operação, juros e encargos financeiros referentes à remuneração de um capital no futuro.**

Assim, **a contabilização pelo valor nominal faz com que essas operações sejam demonstradas de forma superavaliada no Balanço Patrimonial.** Fica difícil, **também, diferenciar o resultado financeiro do resultado realmente apurado com operações da atividade empresarial.** O ajuste a valor presente (AVP) veio para que possamos dirimir esse problema.

Assim, se determinada empresa compra mercadorias para pagar daqui a três anos, no montante de R\$ 150.000,00, com encargos de R\$ 25.000,00, qual o seu valor presente, isto é, hoje? Resposta: $R\$ 150.000,00 - R\$ 25.000,00 = R\$ 125.000,00$. Lógico que não é tão simples assim, mas segue esta linha.

Objetivos do ajuste a valor presente:

- Evitar que as demonstrações sejam superavaliadas.
- Diferenciar o resultado financeiro do resultado com as operações da atividade.

Vamos a um exemplo.

Uma empresa pode adquirir um equipamento pelo preço à vista de 100.000 ou em 12 prestações de 10.000, no total de 120.000.

Sem o ajuste a valor presente (ou seja, segundo a contabilização anterior), teríamos a seguinte contabilização:

Compra à vista:

| | |
|-------------------------------|---------|
| D – Imobilizado (equipamento) | 100.000 |
| C – Caixa/bancos | 100.000 |

| Imobilizado | Caixa |
|-------------|--------|
| 100000 | 100000 |

Compra a prazo:

| | |
|-------------------------------|---------|
| D - Imobilizado (equipamento) | 120.000 |
| C - Fornecedores (passivo) | 120.000 |

| Imobilizado | Fornecedores |
|-------------|--------------|
| 120000 | 120000 |

No segundo caso, a contabilização inclui uma parcela financeira, devido ao pagamento parcelado. Com isso, o preço do equipamento ficou inflado por despesas financeiras.

Em diversos pronunciamentos do CPC (estoque, imobilizado, intangível), encontramos a seguinte determinação:

No caso de venda a prazo, os juros e despesas financeiras não devem integrar o custo do estoque (ou imobilizado, ou intangível). Devem ser apropriados como despesas financeiras proporcionalmente ao prazo, exceto no caso de financiamento de ativos qualificáveis.

É isso o que conseguimos com o ajuste a valor presente. No exemplo acima, supondo que o ajuste seja relevante, a contabilização seria a seguinte:

Compra a prazo (com ajuste a valor presente)

| | |
|--|---------|
| D - Imobilizado (equipamento) | 100.000 |
| D - Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo) | 20.000 |
| C - fornecedores (passivo) | 120.000 |

| Imobilizado | Fornecedores | Encargos a transc. |
|-------------|--------------|--------------------|
| 100000 | 120000 | 20000 |

Compare essa contabilização com a realizada para a compra a vista. O ativo fica registrado pelo mesmo valor, nos dois casos, e a diferença é apropriada como despesa financeira, mês a mês (supondo uma despesa financeira de 5.000, no primeiro mês):

| | |
|--|-------|
| D - Despesa financeira | 5.000 |
| C - Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo) | 5.000 |

| Encargos a transc. | | Despesa finan. | |
|--------------------|------|----------------|--|
| 20000 | 5000 | 5000 | |

A mensuração contábil a valor presente deve ser aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos. Depois disso, não mais se altera, a não ser que haja alguma renegociação, modificando as condições iniciais.



Faz-se necessário observar que a aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo ou o passivo a seu valor justo. **Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos.**

Por exemplo, a compra financiada de um veículo por um cliente especial que, por causa dessa situação, obtenha taxa não de mercado para esse financiamento, faz com que a aplicação do conceito de valor presente com a taxa característica da transação e do risco desse cliente leve o ativo, no comprador, a um valor inferior ao seu valor justo; nesse caso prevalece contabilmente o valor calculado a valor presente, inferior ao valor justo, por representar melhor o efetivo custo de aquisição para o comprador. Em contrapartida o vendedor reconhece a contrapartida do ajuste a valor presente do seu recebível como redução da receita, evidenciando que, nesse caso, terá obtido um valor de venda inferior ao praticado no mercado.

Lembramos que Valor justo é valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. (definição usada nos pronunciamentos do CPC)

Vamos ver como é feita a contabilização do AVP?

Vamos supor uma venda, no valor de 10.000, com vencimento daqui a 15 meses, e que a taxa de juros na operação seja de 2% ao mês, e que o ajuste a valor presente seja relevante. A contabilização fica assim (omitimos os centavos):

4.3 CONTABILIZAÇÃO DO AJUSTE A VALOR PRESENTE

Aprenderemos a fazer essa contabilização e a entender esses itens através de um pequeno exemplo. Vejamos:

4.3.1 EXEMPLO 1 – CONTABILIZAÇÃO DO AVP – VENDA A PRAZO:

A empresa KLS vendeu mercadorias para receber após 24 meses, no valor de 50.000,00.

Informações adicionais:

Taxa de juros: 2% ao mês = $1,02^{24} = 1,6084$

Valor presente: $50.000/1,6084 = 31.086$

Observação: $1,02^{24} \rightarrow$ leia-se “um virgula zero dois elevado à vigésima quarta potência”.



Que operação é essa? É o chamado **juros compostos!** E qual a fórmula da matemática financeira para calcular as variáveis:

Valor nominal = Valor presente x $(1 + i)^n$

Onde:

Valor nominal = Valor futuro

Valor presente = Valor hoje

i = Taxa de juros

n = Prazo

Atenção! A regra é a utilização do método exponencial, composto. O mercado dificilmente utilizará juros simples. Então, só o faça se a questão assim exigir.

Passo a passo para a resolução:

- 1) Encontrar o valor nominal (valor de venda), que conterà os juros.
- 2) Encontrar juros e prazo (que devem estar na mesma unidade).
- 3) Trazer a valor presente pela fórmula de juros compostos, da matemática financeira: **Valor nominal = Valor presente x $(1 + i)^n$**
- 4) Fazer os lançamentos:

Contabilização:

No momento inicial

| | |
|---|--------|
| D – Contas a Receber (RLP) | 50.000 |
| D – Despesa com ajuste a valor presente (Resultado) | 18.914 |
| C – Ajuste a VP (ANC – Realizável a LP) | 18.914 |
| C – Receita de Vendas (resultado) | 50.000 |

| Contas a receber | | AVP s/ clientes (Desp) | | AVP (Ret. Ativo) | |
|-------------------|-----------|------------------------|--|------------------|--|
| 50.000,00 | | 18.914,00 | | 18.914,00 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| Receita de vendas | | | | | |
| | 50.000,00 | | | | |
| | | | | | |

Mês a mês

Passado um mês, há a contabilização de uma receita financeira, apropriada por competência, e seguindo o método exponencial:

| | |
|---|-----|
| D – Ajuste a VP (RLP) | 622 |
| C – Receita Financiamento de vendas (Resultado) | 622 |

| AVP (Ret. Ativo) | | Receita financeira | |
|------------------|-----------|--------------------|--------|
| 622,00 | 18.914,00 | | 622,00 |
| | | | |

E assim mês a mês, até o recebimento.

Podemos calcular estes juros, para reconhecê-los mês a mês, da seguinte forma:

No mês 1: $31.086,00 \times 0,02 = 622$.

No mês 2: $31.708 \times 0,02 = 634$.

| Mês | Principal | Juros | Total |
|-----|-----------|-------|--------|
| 1 | 31.086 | 622 | 31.708 |
| 2 | 31.708 | 634 | 32.342 |
| 3 | 32.342 | 647 | 32.989 |

E assim por diante, até reconhecer toda a receita. Essa tabela, ou pelo menos os dados para seu cálculo, tem que ser fornecida em prova, não se preocupem.

Vamos supor que, após um ano, as condições de mercado se alterem e a taxa de juros passe para 1% ao mês.

Nesse caso, devemos alterar a taxa de juros que será utilizado no restante desta operação? Não. **A taxa de juros é definida no início da operação, e**

não mais se altera, a não ser que haja uma renegociação. Naturalmente, as novas operações serão calculadas pela taxa de juros mais adequada na época do seu reconhecimento.



(FGV/Auditor Fiscal da Receita Estadual) A Cia. Esmeralda apresenta os seguintes saldos referentes ao ano de 2008:

| | |
|---|----------|
| Vendas brutas: | \$90.000 |
| Impostos sobre operações financeiras: | \$10.000 |
| Imposto predial da fábrica: | \$5.000 |
| Comissão de vendas: | \$4.000 |
| Devolução de vendas: | \$2.000 |
| Devolução de compras: | \$6.000 |
| IPI nas compras: | \$20.000 |
| ICMS sobre vendas: | \$20.000 |
| Ajuste a valor presente das Duplicatas a Receber de Clientes: | \$8.000 |
| Ajuste a valor presente de Contas a Pagar: | \$1.000 |

Considerando que a Cia. Esmeralda não é contribuinte do IPI, mas é contribuinte dos impostos estaduais e municipais, e considerando que a Cia. Esmeralda adota o CPC 12, aprovado pelo CFC, assinale a alternativa que indique o valor da Receita Líquida apurada em 2008.

- (A) \$ 70.000.
- (B) \$ 56.000.
- (C) \$ 68.000.
- (D) \$ 64.000.
- (E) \$ 60.000.

Comentários

Na nossa questão, a venda foi efetivada num valor bruto de R\$ 90.000,00 (inclui juros e principal). Os juros equivalem a R\$ 8.000,00 nesta operação.

| | | |
|-----------------------------|--------|--------------------------|
| D - Duplicatas a Receber | 90.000 | AC |
| D - Redução de Vendas (AVP) | 8.000 | Dedução de Receita Bruta |
| C - Receita Bruta de Vendas | 90.000 | Receita |
| C - AVP de Dup. a Receber | 8.000 | Dedutora do AC |

Sendo assim, na nossa questão:

| | |
|--|-------------|
| Receita bruta de vendas | 90.000,00 |
| (-) Devolução | (2.000,00) |
| (-) ICMS sobre vendas | (20.000,00) |
| (-) Ajuste a valor presente sobre clientes | (8.000,00) |
| Receita líquida de vendas | 60.000,00 |

Gabarito → Letra E.

(CESPE/Contador/Ministério da Justiça/2013) O ajuste a valor presente de duplicatas a receber no longo prazo implica registro a crédito da própria conta de duplicatas a receber e registro a débito de uma conta de despesa.

Comentários:

O item está incorreto. Os lançamentos são:

| | |
|---|--------|
| D – Contas a Receber (RLP) | 50.000 |
| D – Despesa com ajuste a valor presente (Resultado) | 18.914 |
| C – Ajuste a VP (ANC – Realizável a LP) | 18.914 |
| C – Receita de Vendas (resultado) | 50.000 |
| D – Ajuste a VP (RLP) | 622 |
| C – Receita Financiamento de vendas (Resultado) | 622 |

Gabarito → Errado.

4.3.2 EXEMPLO 2 – COMPRA A PRAZO:

A empresa KLS comprou mercadorias para pagar após 24 meses, no valor de R\$ 50.000,00.

Informações adicionais:

Taxa de juros: 2% ao mês = $1,02^{24} = 1,6084$

Valor presente: $50.000/1,6084 = 31.086$

Contabilização:

No momento inicial:

| | |
|--|--------|
| D – Mercadoria (AC) | 31.086 |
| D – Ajuste a valor presente sobre fornecedores (PNC - ELP) | 18.914 |
| C – Fornecedores (PNC - ELP) | 50.000 |

| Mercadorias (AC) | | AVP - Fornecedores (Ret. P) | | Fornecedores (Passivo) |
|------------------|--|-----------------------------|--|------------------------|
| 31.086,00 | | 18.914,00 | | 50.000,00 |
| | | | | |

Mês a mês

Após um mês, apropriamos os encargos financeiros:

| | |
|---|-----|
| D – Despesa Financeira – financiamento de compras (resultado) | 622 |
| C - Provisão para ajuste a valor presente (PNC - ELP) | 622 |

| AVP - Fornecedores (Ret. P) | | Despesa financeira |
|-----------------------------|--------|--------------------|
| 18.914,00 | 622,00 | 622,00 |
| | | |

Ao final dos 24 meses, a conta “ajuste a valor presente sobre fornecedores” estará zerada, e todo o seu valor terá sido transferido para resultado.

Notem que não podemos calcular $18.914/24 = R\$ 788$, e apropriar este valor para todos os meses. **Devemos usar o método exponencial**, pois o mercado dificilmente utilizará juros simples para uma operação de financiamento.

Se alguma banca cobrar este assunto, deverá fornecer a tabela de controle, ou pedir uma informação que possa ser calculada facilmente (por exemplo, qual o valor apropriado como receita financeira no segundo mês? Segundo a tabela acima, será 634. Cálculo: $31.086 \times 1,02 = 31.708$; $31.708 \times 0,02 = 634$).



(FCC/SEFAZ PI/Auditor/2015) A Cia. Vende & Recompra adquiriu, em 30/04/2014, mercadorias para serem comercializadas. Em função de sua situação financeira, a Cia. fez essa aquisição a prazo, para pagamento em 30/06/2016. O valor a ser pago na data do vencimento é R\$ 380.000,00, mas se a Cia. tivesse adquirido estas mercadorias à vista teria pago R\$ 330.000,00.

Em 20/05/2014, a Cia. Vende & Recompra vendeu 80% dessas mercadorias por R\$ 820.000,00, para serem recebidos integralmente em 15/07/2016. Se o cliente tivesse adquirido as mercadorias à vista teria pago R\$ 730.000,00.

Com base nestas informações, é correto afirmar que o resultado bruto com vendas que a Cia. Vende & Recompra reconheceu, na data da venda, foi, em reais,

- A) 400.000,00.
- B) 466.000,00.
- C) 516.000,00.
- D) 426.000,00.
- E) 556.000,00.

Comentários:

No caso de compra e venda a prazo, com juros incluídos, temos que considerar o valor à vista. A regra é a seguinte:

- Ativo não circulante e passivo não circulante = ajusta a valor presente
- Ativo circulante e passivo circulante = só ajusta se produzir efeito relevante.

Lançamento da compra:

| | |
|-----------------------------|------------|
| D – Mercadorias | 330.000,00 |
| D – Ajuste a valor presente | 50.000,00 |
| C – Fornecedores | 380.000,00 |

Lançamento da venda:

Pela venda:

| | |
|---|------------|
| D – Clientes | 820.000,00 |
| D – Ajuste a valor presente sobre clientes (despesa) | 90.000,00 |
| C – Receita de vendas | 820.000,00 |
| C – Ajuste a valor presente sobre clientes (red. Ativo) | 90.000,00 |

Pela baixa das mercadorias:

| | |
|----------------------------|------------|
| D – CMV (80% x 330.000,00) | 264.000,00 |
| C – Estoque | 264.000,00 |

Demonstração do resultado

| | |
|-------------------|--------------|
| Receita de vendas | 820.000,00 |
| (-) AVP | (90.000,00) |
| (-) CMV | (264.000,00) |
| Lucro bruto | 466.000,00 |

Gabarito → B

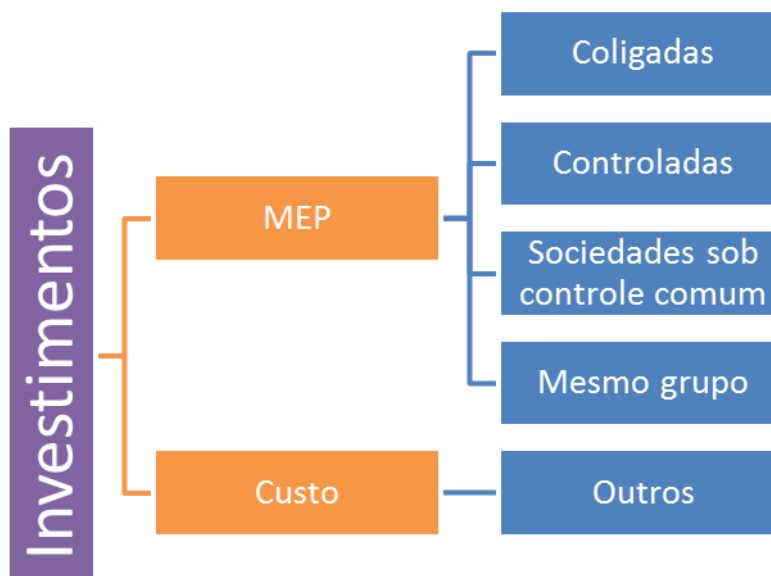
| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |
| Clientes/Duplicatas a receber - LP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP |

4.4 - INVESTIMENTOS

Há duas formas de avaliar os investimentos permanentes: **pelo método de custo ou pelo método da equivalência patrimonial.**

Os investimentos em coligadas e controladas, sociedade do mesmo grupo e sob controle comum são avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Os outros investimentos, que não sejam em coligadas e controladas, serão avaliados pelo método de Custo.



4.4.1 - MÉTODO DE CUSTO

Conforme a Lei 6404/76:

Critérios de avaliação do ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

Os artigos 248 a 250 referem-se aos investimentos em coligadas e controladas, que estudaremos a seguir.



Os investimentos que não sejam em coligadas ou controladas são avaliados pelo **custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis**.

Os **dividendos distribuídos são contabilizados como receita, quando da distribuição**.

Entretanto, os **dividendos distribuídos no prazo de até 6 meses após a aquisição do investimento são considerados como uma recuperação de parte do investimento**. A justificativa para esse procedimento é que o valor da compra já incluía o lucro, que seria posteriormente distribuído.

Confira o Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 380. Os lucros ou dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do custo e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 2.072, de 1983, art. 2º).

Segundo o Manual de Contabilidade Societária, de Sérgio de Iudícibus e outros, 1ª edição, 2010, as normas internacionais de contabilidade não aceitam esse procedimento.



Os lançamentos são os seguintes. Exemplo: aquisição de investimento avaliado pelo método de custo, pelo valor de R\$ 1.000,00.

Lançamento na aquisição:

| | |
|--|----------|
| D – Investimentos avaliados pelo método de custo (Investimentos) | 1.000,00 |
| C – Caixa (Ativo Circulante) | 1.000,00 |

| Inv - Custo | Caixa |
|-------------|-------|
| 1000 | 1000 |

Dividendos declarados, no valor de R\$ 100,00, dentro de 6 meses:

| | |
|--|--------|
| D – Dividendos a receber (Ativo circulante) | 100,00 |
| C – Investimentos avaliados pelo método de custo (Investimentos) | 100,00 |

| Dividendos a rec. | Inv - Custo |
|-------------------|-------------|
| 100 | 1000 100 |

Dividendos declarados, no valor de R\$ 200,00, após 6 meses:

| | |
|--|--------|
| D – Dividendos a receber (Ativo circulante) | 200,00 |
| C – Receita de dividendos (Outras receitas operacionais - Resultado) | 200,00 |

| Dividendos a rec. | Receita de divid. |
|-------------------|-------------------|
| 200 | 200 |

Perda, no valor de R\$ 300,00, considerada como permanente:

| | |
|--|--------|
| D – Despesa com perda em investimentos – custo (Resultado) | 300,00 |
|--|--------|

C – Ajuste para perdas permanentes – Invest. Custos (Ret. Ativo) 300,00

| Desp - Perd. Inv. | Ajuste Perda Perm. |
|-------------------|--------------------|
| 300 | 300 |



(FGV/Analista Contábil/DPE/RO/2015) Um investimento avaliado pelo método de custo deve:

- a) ter periodicamente seu valor justo mensurado e os ganhos ou perdas reconhecidos no resultado;
- b) com base na Lei nº 6.404/76, e suas alterações, ser baixado para resultado ou avaliado ao valor justo;
- c) ser avaliado por equivalência patrimonial;
- d) ter seu valor recuperável testado quando houver evidência de perda;
- e) ser ajustado pela deliberação sobre a distribuição de dividendos.

Comentários

Conforme a Lei 6404/76:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

Os artigos 248 a 250 referem-se aos investimentos em coligadas e controladas, que estudaremos a seguir.

Os investimentos que não sejam em coligadas ou controladas são avaliados pelo **custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis**.

Conforme o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos:

9. A entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

Gabarito → D.

(FCC/Agente Fiscal de Rendas/ICMS/SP /2013) A Cia. Futurista adquiriu 3% das ações da Cia. Atual, em 20/02/2013, por R\$ 4.560,00. As sociedades não são do mesmo grupo nem estão sob controle comum. O investimento adquirido não caracteriza controle nem influência significativa sobre a investida, mas a Cia. Futurista possui a intenção de permanecer com este investimento por vários exercícios, ou seja, não há intenção de venda. Neste caso, o investimento, classificado no ativo não circulante da Cia. Futurista, será avaliado pelo

- A) custo corrente corrigido.
- B) método da equivalência patrimonial.
- C) método de custo.
- D) método da conciliação.
- E) método de crédito unitário projetado.

Comentário:

Os investimentos devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (se houver influência significativa ou controle) OU pelo método de custo.

Como a questão menciona que o investimento adquirido não caracteriza controle nem influência significativa sobre a investida, mas há intenção de permanecer com o investimento, deverá ser avaliado pelo método de custo.

Gabarito → C

4.4.2 - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

A Lei 6.404/76 estabelece o seguinte:

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Vamos examinar as alterações dos pronunciamentos do CPC, com respeito à equivalência:

4.4.3 CONCEITO DE CONTROLE

Texto do Pronunciamento CPC 18 - Investimento em Coligada e em Controlada:

2. Os termos a seguir são utilizados no presente Pronunciamento com os seguintes significados:

Coligada é uma entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não se configura como controlada ou participação em empreendimento sob controle conjunto (joint venture).

Demonstrações consolidadas são demonstrações contábeis de um conjunto de entidades (grupo econômico) apresentadas como se fossem as de uma única entidade econômica.

Controle é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades.

Método de equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

Controle conjunto é o compartilhamento do controle, contratualmente estabelecido, sobre uma atividade econômica que existe somente quando as decisões estratégicas, financeiras e operacionais relativas à atividade exigirem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle (os empreendedores).

Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais da investida, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

Controlada é a entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

A Lei 6404/76 (Lei das S.A.s) apresenta as seguintes definições:

Art. 243 § 2º: "Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de **direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.**"



E como se dá a preponderância nas deliberações sociais? Temos de saber um pouco de direito empresarial aqui, mas você tem de saber que as ações de uma sociedade anônima podem ser ordinárias ou preferenciais.

As ordinárias são as que dão direito a voto, enquanto que as preferenciais, na maioria das vezes dão privilégios a seus detentores, como dividendo maior ou prioridade para reembolso do capital, mas são frustradas do direito a voto.

O número máximo de ações preferenciais sem direito a voto é de 50% do total!

Querem entender como funciona na prática? Tem uma questão bem interessante.

(FCC/Agente Fiscal de Rendas/ICMS SP/2009) A Cia. Eclipse Supermercados, dando continuidade à sua estratégia de expansão, no início de 2008, participa da constituição da Cia. de Varejo Luna, cujo capital social totalmente subscrito e integralizado, na ocasião, será formado por um total de 2.000.000 de ações, distribuídas de acordo com limites legais, em ações ordinárias e preferenciais, todas com valor nominal unitário de R\$ 30,00. É política da empresa manter o controle direto de todas as suas investidas, desembolsando sempre o valor mínimo necessário. Neste caso, de acordo com a legislação societária, para manter o controle da Cia. de Varejo Luna, no mínimo, a empresa deverá integralizar o capital social da investida no valor de

- (A) R\$ 66.000.000,00
- (B) R\$ 60.000.000,00
- (C) R\$ 30.000.030,00
- (D) R\$ 20.000.300,00
- (E) R\$ 15.000.030,00

Comentários

As sociedades anônimas possuem dois tipos de ações:

- 1) ordinárias: dão direito a voto;
- 2) preferenciais: não dão direito a voto, mas têm preferências na distribuição de dividendos.

O voto é utilizado nas tomadas de decisões sociais, na Assembleia Geral (AG), órgão máximo deliberativo de uma SA.

Para haver preponderância nas deliberações sociais através da AG faz-se necessária a propriedade de mais de 50% das ações que dão direito a voto, isto é, 50% das ações mais 1 ação, o que caracteriza, também, o controle.

Ademais, devemos notar que a questão diz que o capital social é distribuído **de acordo com os limites legais**. A lei das SA's, artigo 15, §2º, estabelece que no máximo 50% do total das ações emitidas poderá ser preferencial (ou seja, que não dão direito a voto).

Enfim, extraímos as seguintes conclusões da questão:

- 1) A empresa Eclipse quer o controle **direto** na Cia Luna, desembolsando o mínimo.
- 2) O controle é caracterizado pela preponderância nas deliberações sociais (nas SA pela Assembleia Geral).
- 3) Votam na Assembleia Geral apenas as ações ordinárias (as preferenciais não).
- 4) A Cia. Eclipse deve, portanto, possuir 50% + 1 ação ordinária da Cia. Luna como mínimo.
- 5) Como são 2.000.000 ações distribuídas de acordo com o limite legal, podemos inferir que 1.000.000 serão ordinárias e 1.000.000 serão preferenciais (LSA, art. 15, §2º).
- 6) O controle será exercido por 500.001 ações ordinárias (50% + 1 ação), o que equivale a 15.000.030,00 (500.001 x R\$ 30).

Gabarito → E.

O conceito de controle da lei 6.404 está plenamente de acordo com o conceito de controlada do pronunciamento do CPC.

4.4.4 CONCEITO DE COLIGAÇÃO

Lei 6404/76 Art. 243 § 1º: São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

“§ 4º Considera-se que **há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.**”

“§5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de **20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.**”



Para definir se uma empresa é ou não coligada precisamos verificar a existência da “**influência significativa**”.

Há influência significativa: trata-se de coligada e deve ser usado o método da equivalência patrimonial.

Não há influência significativa e se trata de investimento permanente: deve ser avaliado pelo método de custo.

Devemos notar que o §5º apresenta uma presunção relativa, que admite prova em contrário. Confira o texto do pronunciamento CPC 18:

Influência significativa

6. Se o investidor mantém direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, **presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário**. Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, **presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada**. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que o investidor minoritário tenha influência significativa.

7. A existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por um ou mais das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;

- (c) operações materiais entre o investidor e a investida;
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.

2) cálculo do MEP

Vamos explicar o cálculo do MEP, desde o início. As bancas ainda não estão cobrando o assunto com muita profundidade, normalmente encontramos questões mais simples.

Os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Uma empresa é **controlada** quando a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O Método da Equivalência Patrimonial (MEP) consiste em reconhecer o resultado auferido pela investida na medida em que ocorre, e não apenas quando há distribuição de dividendos.

Para isso, multiplicamos o percentual de participação da investidora pelo PL da investida, e comparamos com o valor do investimento da investidora.

Exemplifiquemos. A Cia ABC foi constituída em 31.12.X1, com capital social de \$100.000, sendo que a empresa KLS possui 90% do capital da Cia ABC. Trata-se de uma controlada. Portanto esse investimento da empresa KLS será avaliado pelo MEP.

A CIA ABC apresentou os seguintes resultados:

31.12.X2 – prejuízo de 40.000 (lançado integralmente em Prejuízos acumulados)

31.12.X3 – lucro de 10.000 (usado para abater parte dos prejuízos acumulados)

31.12.X4 – lucro de 50.000, sem distribuição de dividendos. (usado para abater o restante dos prejuízos e para constituição de reservas)

31.12.X5 – lucro de 30.000, com distribuição de dividendos no valor de \$20.000 e constituição de reservas no valor restante.

Na empresa KLS, a contabilização, nos diversos anos, seria a seguinte:

Pela aquisição, em 31.12.X1:

| | |
|--|--------|
| D – Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 90.000 |
| C – Caixa/bancos | 90.000 |

Como a Cia ABC acabou de ser constituída, seu balanço patrimonial tem a seguinte configuração:

| | |
|-------|---------|
| Ativo | 100.000 |
| PL | 100.000 |

A empresa KLS possui 90% do Capital Social da Cia ABC. Desse modo, o valor do seu investimento é de:

$$\text{PL Cia ABC } 100.000 \times 90\% = 90.000.$$

Em **31.12.X2** a Cia ABC apurou prejuízos de R\$ 40.000. Seu Balanço Patrimonial é o seguinte (Obs: para simplificar, vamos considerar que o Passivo é igual a zero. Como para o MEP o que interessa é o valor do PL, tal simplificação não fará diferença).

CIA ABC

| | |
|----------------------|----------|
| Ativo | 60.000 |
| Passivo | - |
| PL | |
| Capital Social | 100.000 |
| Prejuízos acumulados | (40.000) |
| Total Passivo + PL | 60.000 |

Valor da participação da Empresa KLS:

$$\text{R\$ } 60.000 \times 90\% = \text{R\$ } 54.000$$

Vamos comparar esse valor com o valor do investimento registrado no ativo da empresa KLS:

| | |
|--------------------------------------|--------|
| Valor contabilizado do investimento: | 90.000 |
| Valor calculado pelo MEP: | 54.000 |

$$\text{Resultado do MEP: Prejuízo de } \$90.000 - \$54.000 = \$36.000$$

Contabilização na empresa KLS:

| | |
|--|--------|
| D – Perdas com MEP (resultado) | 36.000 |
| C – Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 36.000 |

Com a contabilização acima, o investimento fica registrado, na empresa KLS, pelo valor de \$54.000, que corresponde a 90% do PL da CIA ABC.

Outra forma de cálculo do MEP: Como o resultado da Cia ABC foi um prejuízo de \$60.000, o resultado do MEP para a empresa KLS poderia ser calculado diretamente sobre este resultado:

Prejuízo Cia ABC \$40.000 x participação da KLS 90% = \$36.000

31.12.X3 – lucro de 10.000 (usado para abater parte dos prejuízos acumulados).

Contabilização na Cia ABC:

| | |
|------------------------------|--------|
| D – Resultado do Exercício | 10.000 |
| C – Prejuízos acumulados(PL) | 10.000 |

O Balanço Patrimonial da Cia ABC fica assim:

CIA ABC

| | |
|---------|--------|
| Ativo | 70.000 |
| Passivo | - |

PL

| | |
|----------------------|----------|
| Capital Social | 100.000 |
| Prejuízos acumulados | (30.000) |
| Total Passivo + PL | 70.000 |

Valor da participação da Empresa KLS:

$$R\$ 70.000 \times 90\% = R\$ 63.000$$

Vamos comparar esse valor com o valor do investimento registrado no ativo da empresa KLS:

| | |
|--------------------------------------|--------|
| Valor contabilizado do investimento: | 54.000 |
| Valor calculado pelo MEP: | 63.000 |

Resultado do MEP: Lucro de \$63.000 – \$54.000 = \$9.000

Contabilização na empresa KLS:

| | |
|---|-------|
| D – Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 9.000 |
| C – Resultado da Equivalência Patrimonial - CIA ABC | 9.000 |

Outra forma de cálculo do MEP:

| | |
|-----------------------|----------|
| Lucro Cia ABC | \$10.000 |
| x participação da KLS | x 90% |
| | ----- |
| Resultado do MEP | \$9.000 |

Chamamos a atenção para o fato de que o MEP reflete, na investidora, o que está ocorrendo com o resultado da investida. Assim, quando a investida apura prejuízo ou lucro, isso se reflete no resultado da investidora, independentemente da distribuição dos dividendos.

31.12.X4 – lucro de 50.000, sem distribuição de dividendos. (usado para abater o restante dos prejuízos e para constituição de reservas)

Contabilização na Cia ABC:

| | |
|------------------------------|--------|
| D – Resultado do Exercício | 50.000 |
| C – Prejuízos acumulados(PL) | 30.000 |
| C – Reservas de Lucro (PL) | 20.000 |

O Balanço Patrimonial da Cia ABC fica assim:

CIA ABC

| | |
|---------|---------|
| Ativo | 120.000 |
| Passivo | - |

PL

| | |
|-------------------|---------|
| Capital Social | 100.000 |
| Reservas de lucro | 20.000 |

| | |
|--------------------|---------|
| Total Passivo + PL | 120.000 |
|--------------------|---------|

Valor da participação da Empresa KLS:

$$R\$ 120.000 \times 90\% = R\$ 108.000$$

Vamos comparar esse valor com o valor do investimento registrado no ativo da empresa KLS:

| | |
|--------------------------------------|--------|
| Valor contabilizado do investimento: | 63.000 |
|--------------------------------------|--------|

Valor calculado pelo MEP: 108.000

Resultado do MEP: Lucro de \$108.000 – \$63.000 = \$45.000

Contabilização na empresa KLS:

| | |
|---|--------|
| D – Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 45.000 |
| C – Resultado da Equivalência Patrimonial - CIA ABC | 45.000 |

Outra forma de cálculo do MEP:

| | |
|-----------------------|----------|
| Lucro Cia ABC | \$50.000 |
| x participação da KLS | x 90% |
| | ----- |
| Resultado do MEP | \$45.000 |

31.12.X5 – lucro de 30.000, com distribuição de dividendos no valor de \$20.000 e constituição de reservas no valor restante.

Contabilização na Cia ABC:

| | |
|----------------------------|--------|
| D – Resultado do Exercício | 30.000 |
| C – Lucros Acumulados(PL) | 30.000 |

A partir da conta Lucros Acumulados, é feita a destinação dos lucros. Lembramos que a conta Lucros Acumulados não pode constar com saldo no Balanço Patrimonial. Ou seja, todo o lucro apurado deve ser atribuído como reservas de lucro ou como dividendos.

Contabilização na Cia ABC:

| | |
|----------------------------------|--------|
| D – Lucros Acumulados (PL) | 30.000 |
| C – Reservas de Lucro (PL) | 10.000 |
| C – Dividendos a Pagar (Passivo) | 20.000 |

Observação: Estamos considerando que os dividendos são os dividendos obrigatórios. A regra de contabilização é a seguinte:

Dividendos obrigatórios → Passivo

Dividendos Adicionais não declarados até a data do balanço: Não são contabilizados.

Dividendos Adicionais declarados até a data do balanço: são contabilizados no PL, até serem confirmados pela Assembléia de acionistas. Depois disso, vão para o Passivo.

O Balanço Patrimonial da Cia ABC fica assim:

CIA ABC

| | |
|---------|---------|
| Ativo | 150.000 |
| Passivo | 20.000 |

PL

| | |
|-------------------|---------|
| Capital Social | 100.000 |
| Reservas de lucro | 30.000 |

| | |
|--------------------|---------|
| Total Passivo + PL | 150.000 |
|--------------------|---------|

Valor da participação da Empresa KLS:

Neste caso, **precisamos considerar o PL da Cia ABC antes da distribuição dos dividendos, para a correta apuração do resultado da Equivalência Patrimonial.**

PL anterior: \$120.000 + Lucros acumulados 30.000 = \$ 150.000

| | |
|-------------------------------|---------|
| PL Cia ABC | 150.000 |
| X participação KLS | x 90% |
| | ----- |
| Valor do investimento Cia KLS | 135.000 |

Vamos comparar esse valor com o valor do investimento registrado no ativo da empresa KLS:

| | |
|--------------------------------------|---------|
| Valor contabilizado do investimento: | 108.000 |
| Valor calculado pelo MEP: | 135.000 |

Resultado do MEP: Lucro de \$135.000 – \$108.000 = \$27.000

Contabilização na empresa KLS:

| | |
|---|--------|
| D – Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 27.000 |
| C – Resultado da Equivalência Patrimonial - CIA ABC | 27.000 |

Contabilização dos dividendos

Os dividendos diminuiram o valor do PL da Cia ABC, de \$ 150.000 para \$ 130.000. Portanto, a empresa KLS deverá contabilizar os dividendos a receber e diminuir o valor do seu investimento. Assim:

Empresa KLS - contabilização

| | |
|---|--------|
| D – Dividendos a receber – CIA ABC (20.000 x 90%) | 18.000 |
| C - Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 18.000 |

Com isso, o valor do Investimento na Cia ABC fica contabilizado por \$ 135.000 - \$18.000 = \$ 117.000.

Este total bate com a participação da empresa KLS no PL da CIA ABC, após a distribuição dos dividendos:

| | |
|-------------------------------|---------|
| PL Cia ABC | 130.000 |
| X participação KLS | x 90% |
| Valor do investimento da KLS: | 117.000 |

Outra forma de cálculo do MEP:

| | |
|-----------------------|----------|
| Lucro Cia ABC | \$30.000 |
| x participação da KLS | x 90% |
| Resultado do MEP | \$27.000 |

| | |
|-----------------------|----------|
| Dividendos Cia ABC | \$20.000 |
| x participação da KLS | x 90% |
| Resultado do MEP | \$18.000 |

Contabilização Cia KLS:

| | |
|---|--------|
| D – Dividendos a Receber | 18.000 |
| D - Investimento avaliado pelo MEP – CIA ABC | 9.000 |
| C - Resultado da Equivalência Patrimonial - CIA ABC | 27.000 |

A contabilização acima é idêntica à que apresentamos anteriormente. Apenas não está desmembrada, como a anterior.

Importante

No **método de custo**, o valor do investimento não se altera em função dos lucros ou prejuízos da investida. Só irá se alterar em função do teste de recuperabilidade. Os **dividendos são contabilizados como receita**.

Método de custo – contabilização dos dividendos:

| |
|---------------------------|
| D – Dividendos a Receber |
| C – Receita de dividendos |

Já no **Método da Equivalência Patrimonial**, o resultado da investida (lucro ou prejuízo) reflete-se no balanço e no resultado da Investidora.

E os dividendos diminuem o valor do investimento.

Contabilização – MEP:

Pelo MEP:

D – Investimento – MEP

C – Resultado com Equivalência Patrimonial

Contabilização dos dividendos:

D – Dividendos a Receber

C - Investimento – MEP

3) Aquisição de investimento em coligadas ou controladas – contabilização – com mais valia e goodwill.

O ágio na aquisição de investimentos em coligadas e controladas deve ser classificado em duas parcelas:

- 1) MAIS VALIA dos ativos líquidos e
- 2) GOODWILL.

Vamos explicar como ficam classificados no balanço individual e no balanço consolidado.

Na aquisição, os ativos e passivos da adquirida devem ser avaliados pelo valor justo. A **diferença entre o valor justo e o valor contábil dos ativos líquidos é a Mais Valia** (antigamente chamada de “ágio por diferença de valor de mercado dos ativos”).

E a **diferença entre o valor pago e o valor justo é o goodwill** (também chamado de “ágio por expectativa de rentabilidade futura”).

Um exemplo:

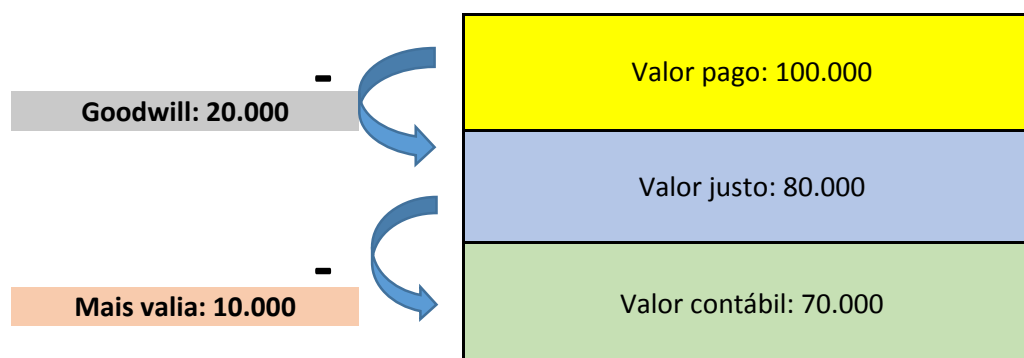
A Cia KZ adquiriu 100% da Empresa XYZ por \$100.000. O valor justo do ativo líquido da XYZ é de \$ 80.000 e o valor contábil é de \$70.000.

Cálculo da Mais Valia: Valor justo dos ativos líquidos (-) valor contábil

Mais Valia: \$80.000 – \$70.000 = \$10.000

Cálculo do Goodwill: É a diferença entre o valor pago pelo investimento e o valor justo do ativo líquido:

Goodwill: \$100.000 - \$ 80.000 = \$20.000.



Nas demonstrações individuais da controladora, a Mais Valia e o Goodwill ficam classificados em Investimento, controlados em sub-contas:

| | |
|---|---------|
| D – Investimento controlada XYZ – Valor patrimonial | 70.000 |
| D – Investimento controlada XYZ – Mais Valia do ativo líquido | 10.000 |
| D – Investimento controlada XYZ – Goodwill | 20.000 |
| C – Caixa/bancos | 100.000 |

Observação: no balanço, pode aparecer apenas o valor do investimento, sem as sub-contas: investimento controlada XYZ.....100.000.

No balanço consolidado, a mais valia será eliminada contra os ativos e passivos que lhe deram origem.

E o goodwill será transferido para o Intangível, em conta específica.

A Mais Valia será realizada conforme a realização do ativo e passivo que a originaram.

E o Goodwill não é amortizado (não é realizado), apenas deve ser submetido ao teste de recuperabilidade.

Se o valor pago for menor que o valor justo, surge a “**Compra Vantajosa**”, que era chamada de “Deságio”. A Compra Vantajosa deve ser reconhecida (contabilizada) no Resultado do Período.

Exemplo:

A Cia KZ adquiriu 100% da Empresa XYZ por R\$ 78.000. O valor justo do ativo líquido da XYZ é de \$80.000 e o valor contábil é de \$70.000.

Cálculo da Mais Valia: Valor justo dos ativos líquidos (-) valor contábil

Mais Valia: \$80.000 – \$70.000 = \$10.000

Cálculo do Goodwill: É a diferença entre o valor pago pelo investimento e o valor justo do ativo líquido:

Goodwill: \$78.000 - \$ 80.000 = - \$2.000. (Goodwill Negativo = Compra Vantajosa).

Contabilização na Controladora Cia KLR:

| | |
|---|--------|
| D – Investimento controlada XYZ – Valor patrimonial | 70.000 |
| D – Investimento controlada XYZ – Mais Valia do ativo líquido | 10.000 |
| C – Compra Vantajosa – Controlada XYZ (resultado). | 2.000 |
| C – Caixa/bancos | 78.000 |

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |
| Clientes/Duplicatas a receber - LP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP |
| Investimentos avaliados pelo custo | Custo de aquisição - provisão para perdas prováveis |
| Investimentos em coligadas/control. | Método da equivalência patrimonial |

4.5 - IMOBILIZADO

Conforme a lei 6404/76:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

V - os direitos classificados no imobilizado, **PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO**, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) **amortização**, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros

com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3o A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Os itens do **ativo imobilizado são mensurados inicialmente pelo seu custo, o qual inclui todos os custos necessários para colocá-lo em condições de uso.**

Conforme o Pronunciamento CPC 27 – Ativo Imobilizado:

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) **quaisquer custos** diretamente atribuíveis **para colocar o ativo no local e condição necessárias** para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;

- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais.

Continuando...

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

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

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração.

Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração.

Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie.

Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda. Por isso, quaisquer lucros gerados internamente, são eliminados para determinar tais custos.

De forma semelhante, o custo de valores anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo.

O Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente do valor contábil de um item do ativo imobilizado construído pela própria empresa. Os juros de empréstimos contratados para a construção ou aquisição de **ativo qualificado** (ativo que demanda um tempo substancial para ficar pronto para o seu uso ou venda pretendidos) devem ser capitalizados, ou seja, são contabilizados como custo do ativo qualificado.

O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao **preço à vista** na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos.

| Custo do ativo imobilizado (CPC 27) | |
|---|--|
| Inclui | Não inclui |
| Preço de aquisição + Imposto Importação + Impostos não recuperáveis | Descontos comerciais e abatimentos |
| Preparação do local | Custos de abertura de nova instalação |
| Frete e manuseio por conta do comprador | Frete por conta do vendedor |
| Instalação e montagem | Propaganda e atividades promocionais |
| Testes | Custos de treinamento |
| Honorários profissionais (engenheiros, arquitetos, por exemplo) | Transferência posterior (novo local) |
| Custos de desmontagem (futuro, traz a valor presente) | Custos administrativos |
| Custo de remoção (futuro, traz a valor presente) | Outros custos indiretos |
| Outros custos diretamente atribuíveis | Remoção, desmontagem de máquinas antigas |

4.5.1 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Conforme a lei 6404/76:

§ 3o A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

O teste de recuperabilidade ou impairment test é uma das alterações na contabilidade, para harmonização com as normas internacionais.

Este assunto é tratado no Pronunciamento CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Vamos estudá-lo rapidamente:

OBJETIVO

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização.



Nenhum ativo pode ficar registrado na contabilidade por valor superior aos seus futuros benefícios econômicos, que o pronunciamento chama de “valores de recuperação”. Se isso ocorrer, a entidade deve contabilizar um ajuste para perda.

No Pronunciamento CPC 01, constam as seguintes definições:

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

Valor justo líquido de despesa de venda é o montante a ser obtido pela venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Valor residual é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Uma entidade pode obter benefícios econômicos de um ativo de duas maneiras diferentes:

- 1) através da venda do ativo; e
- 2) através do seu uso, para produzir e vender outros ativos.

As duas formas são chamadas de “**valor justo líquido de despesa de venda**” (**caso 1**) e “**valor de uso**” (**caso 2**).



Atenção! O teste de recuperabilidade consiste em apurar o maior entre os dois valores acima e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não é necessária nenhuma contabilização. Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda.

Assim, se compro uma máquina por R\$ 1 milhão, mas fica evidenciado que o máximo que posso obter com esta máquina é R\$ 500.000,00 se continuar vendendo os produtos dela obtidos ou R\$ 700.000,00, com a venda desta máquina para terceiros, deverei proceder a um ajuste contábil para adequar este valor (de R\$ 1 milhão) à realidade.

Vejamos um exemplo:

(FCC/Analista Judiciário/TRF 4ª) A Cia. Delfim Verde, em obediência às normas brasileiras de contabilidade, fez, em 31/12/2009, o teste de recuperabilidade (impairment test) do valor de uma máquina utilizada na

fabricação de seus produtos. Os dados abaixo foram levantados pelo departamento de contabilidade da empresa (em R\$):

| | |
|-------------------------|------------|
| Valor em uso da máquina | 620.000,00 |
| Valor líquido de venda | 610.000,00 |
| Custo de aquisição | 710.000,00 |
| Depreciação Acumulada | 70.000,00 |

A companhia deve registrar uma perda no valor do ativo de R\$

- (A) 100.000,00.
- (B) 90.000,00.
- (C) 10.000,00.
- (D) 30.000,00.
- (E) 20.000,00.

Comentários

O teste de recuperabilidade (também conhecido por “*impairment test*”) tem como finalidade principal apresentar o **valor real** pelo qual um ativo será realizado.

Essa realização poderá ser feita tanto pela venda do bem, quanto pela sua utilização nas atividades empresariais.

A norma fala que a finalidade do teste de recuperabilidade é **assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação**.

A norma define como valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o **maior** valor entre o valor justo líquido de despesas de venda (nova nomenclatura para o antigo valor líquido de venda) de um ativo e seu valor em uso.

Desta forma, temos de comparar o valor contábil líquido (isto é, subtraído de depreciação, amortização, exaustão) com o valor recuperável (que é o maior valor entre o valor de venda do ativo ou o valor de uso deste bem/direito).

A nossa questão trouxe os seguintes dados:

| | |
|-------------------------|------------|
| Valor em uso da máquina | 620.000,00 |
| Valor líquido de venda | 610.000,00 |
| Custo de aquisição | 710.000,00 |
| Depreciação Acumulada | 70.000,00 |

1) Cálculo do valor contábil líquido:

| | |
|---|------------|
| Valor de aquisição 710.000,00 – Depreciação | 70.000,00 |
| Valor contábil líquido | 640.000,00 |

2) Valor recuperável (MAIOR ENTRE)

| | |
|------------------------|------------|
| Valor em uso | 620.000,00 |
| Valor líquido de venda | 610.000,00 |

Portanto, o valor recuperável é R\$ 620.000,00.

3) Comparar o valor contábil com o valor recuperável. Qual é maior? Se for o valor contábil, é por que o meu ativo está superavaliado na contabilidade. Devemos então proceder a um ajuste. Caso contrário, ou seja, se o valor contábil for menor do que o recuperável, nenhum ajuste há que ser feito.

Na questão, o valor contábil é maior do que o recuperável, logo, devemos reconhecer uma perda no valor de R\$ 20.000,00 (640.000 – 620.000).

Gabarito → E.

Em síntese, este é o procedimento a ser apurado para se calcular o teste de recuperabilidade.

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |
| Clientes/Duplicatas a receber - LP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP |
| Investimentos avaliados pelo custo | Custo de aquisição - provisão para perdas prováveis |
| Investimentos em coligadas/control. | Método da equivalência patrimonial |
| Ativo imobilizado | Custo de aquisição - deprec/amort/exaustão - red. valor recupe. |

4.5.2 AMORTIZAÇÃO

Segundo a Lei das S.A.s (Lei 6404/76)

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

A amortização refere-se geralmente aos itens classificados no Intangível. Mas pode ocorrer também com itens do Imobilizado, como no caso de Benfeitoria em Propriedades de Terceiros, que pode ser depreciada ou amortizada.

A amortização baseia-se na **vida útil do Intangível**.

O Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível - define vida útil como o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Se o item a ser amortizado tiver um valor residual, o mesmo deve ser abatido do valor que será amortizado.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Conforme o Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível:

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques (ver Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques).



1) Vida útil é:

- a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou
- b) o número de unidades de produção.

2) Intangível com vida útil **definida**: deve ser amortizado.

Com vida útil **indefinida**: não deve ser amortizado.

3) A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

4) A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

5) O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear.

6) Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o **método linear**, também conhecido como método de linha reta, **o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas**.

7) A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado, mas pode também ser incluída no custo de outros ativos.

Exemplo: A empresa KLS adquiriu um ativo intangível, no valor de \$ 120.000,00, com valor residual de \$30.000,00 e vida útil de 5 anos. Calcule o valor da amortização mensal.

Valor amortizável: \$ 120.000 - \$ 30.000 = \$ 90.000

Prazo: 5 anos = 60 meses

Amortização mensal: \$90.000 / 60 meses = \$ 1.500 por mês.

4.5.3 - EXAUSTÃO

De acordo com a Lei 6404/76 (Lei das S.A.s.):

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam **recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração**.

A exaustão é utilizada para recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Normalmente, a exaustão é calculada com base na possança do recurso mineral ou florestal. Mas, se o prazo de exploração for insuficiente para esgotar os recursos, a exaustão deve ser calculada em função do prazo de concessão.

4.6 - ARRENDAMENTO MERCANTIL

O Arrendamento Mercantil Financeiro é, na verdade, uma compra de um ativo. Portanto, deve ser contabilizado no Imobilizado ou no Intangível, conforme a natureza do bem adquirido.

Arrendamento Mercantil Operacional – Contabilização no Arrendatário.

A contabilização, neste tipo de arrendamento, é feita apenas pela utilização do bem, por competência. Não gera contabilização no ativo.

Exemplo: Um empresa contratou, em 01.01.X1, um arrendamento mercantil operacional de uma máquina, para pagamento em 60 parcelas de R\$ 5.000,00, a ser efetivado no dia 5 do mês seguinte.

Contabilização na contratação:

Nenhuma

Contabilização no dia 31.01.X1:

| | |
|--|--------------|
| D – Despesa arrendamento operacional (resultado) | R\$ 5.000,00 |
| C – Arrendamento operacional a pagar (passivo) | R\$ 5.000,00 |

No dia 05.02.X1 (pelo pagamento):

| | |
|--|--------------|
| D - Arrendamento operacional a pagar (passivo) | R\$ 5.000,00 |
| C - Caixa/bancos | R\$ 5.000,00 |

Arrendamento Mercantil Financeiro – Contabilização no Arrendatário.

Nas operações de arrendamento mercantil financeiro (também chamada de leasing financeiro), uma empresa “aluga” um determinado bem, pagando várias prestações e com a opção de compra do bem ao final do contrato, geralmente por um valor pequeno.

Por exemplo: Leasing de um veículo, com valor de R\$ 30.000, a ser pago em 60 prestações de R\$ 520, e com opção de compra ao final do contrato por R\$ 2.000.

Este tipo de operação é uma compra parcelada do bem. Portanto, pela aplicação do **princípio de primazia da essência sobre a forma**, deve ser contabilizado da seguinte maneira:

| | |
|---|--------|
| D – Veículo (Ativo Imobilizado) | 30.000 |
| D – Juros a transcorrer (Retificadora do Passivo) | 3.200 |
| C – Leasing a pagar (Passivo) | 33.200 |
| {(520x60) + 2000} | |

Observação: No Passivo, a contabilização deve observar o prazo de pagamento das prestações, dividindo-se em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, com as respectivas contas retificadoras. Não efetuamos tal divisão, na contabilização acima, facilitar o entendimento da contabilização como um todo.

Vamos apresentar, abaixo, as determinações do Pronunciamento Técnico CPC 06 sobre a contabilização inicial do arrendamento mercantil financeiro no arrendatário:

20. No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao **valor justo** da propriedade arrendada **ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil**, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.

No reconhecimento inicial, usamos o valor justo, que é o valor de mercado do ativo. Mas se o valor presente dos pagamentos for inferior, usamos o valor presente.

EX: Arrendamento mercantil de um veículo, com valor justo de 20.000, o qual será pago em 4 prestações anuais de 6.000, sem valor residual.

Se a taxa de juros for de 7% ao ano, o valor presente das prestações será de 20.323. Como o valor justo (20.000) é menor, o ativo ficará registrado por 20.000.

Como chegamos ao valor de R\$ 20.323,00?

Divida a primeira prestação por 1,07

Divida a segunda prestação por 1,07 x 1,07 (um virgula zero sete elevado ao quadrado).

Divida a terceira prestação por 1,07 x 1,07 x 1,07

E assim por diante, com todas as prestações. Depois, some os diversos valores.

| | | |
|-------|--------|-----------|
| 6.000 | 1,0700 | 5.607,48 |
| 6.000 | 1,1449 | 5.240,63 |
| 6.000 | 1,2250 | 4.897,79 |
| 6.000 | 1,3108 | 4.577,37 |
| | | 20.323,27 |

Nesse caso, a contabilização inicial seria:

| | |
|--|--------|
| D – Veículos | 20.000 |
| D – Juros a transcorrer | 4.000 |
| C – Arrendamento mercantil a pagar (Passivo) | 24.000 |

Se a taxa for de 12% ao ano, o valor presente dos pagamentos é de R\$ 18.224. Como o valor presente dos pagamentos é menor que o valor justo, a contabilização inicial ficaria assim:

| | |
|--|--------|
| D – Veículos | 18.224 |
| D – Juros a transcorrer | 5.776 |
| C – Arrendamento mercantil a pagar (Passivo) | 24.000 |

Reconhecimento inicial: dos dois o menor

- 1) valor justo da propriedade arrendada, OU
- 2) valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil

4.7 - INTANGÍVEL

Vamos relembrar o que diz a lei 6404/76 sobre a avaliação do Intangível:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação do valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)



Os direitos classificados no Intangível são avaliados pelo custo de aquisição, deduzido da amortização acumulada, e devem ser submetidos ao teste de recuperabilidade.

Vamos ver o Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível:

24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

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

28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

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

29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- (a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo **propaganda e atividades promocionais**);

- (b) **custos da transferência** das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (**incluindo custos de treinamento**); e
(c) **custos administrativos** e outros custos indiretos.

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

32. Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como **despesa com juros**, durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos.

O ativo intangível é reconhecido inicialmente ao custo (por reconhecido entenda-se contabilizado. Reconhecer um item significa registrá-lo na contabilidade).

Seu custo inclui todos os gastos necessários para deixá-lo nas condições pretendidas pela administração, e cessa quando isso ocorre.

Deve ser reconhecido pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre o preço à vista e o preço a prazo deve ser reconhecida como despesa de juros.

A exceção fica por conta dos ativos qualificáveis, que são aqueles que levam um tempo substancial para ficar pronto. Nesse caso, os juros de empréstimos usados exclusivamente para o desenvolvimento do ativo qualificável são capitalizados, ou sejam, são incluídos no custo do ativo.

Pesquisa e desenvolvimento: Anteriormente, eram tratados como uma coisa só.

Mas o Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível estabelece tratamentos distintos para a pesquisa e para o desenvolvimento de produtos.

Vejamos sua definição, conforme o Pronunciamento CPC 04:

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais,

dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

A diferença de contabilização é a seguinte:

Pesquisa: nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

Desenvolvimentos: com relação aos projetos de desenvolvimento, a empresa deve atender às seguintes condições:

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

Se a empresa demonstrar que atende a estas condições, os gastos com o projeto de desenvolvimento são reconhecidos (contabilizados) no Intangível. Do contrário, vão para despesa quando incorridos.

NOTA: os critérios acima se aplicam a pesquisa e desenvolvimento internos. Se a empresa adquirir um projeto de pesquisa de outra empresa, deverá classificá-lo como intangível.

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |
| Clientes/Duplicatas a receber - LP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP |
| Investimentos avaliados pelo custo | Custo de aquisição - provisão para perdas prováveis |

| | |
|-------------------------------------|--|
| Investimentos em coligadas/control. | Método da equivalência patrimonial |
| Ativo imobilizado | Custo de aquisição - deprec/amort/exaustão - red. valor recupe. |
| Ativo intangível | Custo de aquisição - amortização acumulada - red. valor. recupe. |

5 - CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO

A lei 6404/76 estabelece os seguintes critérios para a avaliação do Passivo:

Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

As obrigações do passivo não circulante também devem ser ajustadas a valor presente.

Vamos supor que a empresa A compre uma máquina a prazo, no valor de \$60.000, com pagamento em 5 parcelas anuais de \$12.000. A taxa de juros nessa operação é de 10% ao ano. A empresa A deve contabilizar tal operação como segue:

| | |
|--|--------|
| D – Máquinas (pelo valor presente, no Imobilizado) | 45.489 |
| D – Encargos financeiros a transcorrer (retificadora do passivo) | 14.511 |
| C – Financiamentos (Passivo) | 60.000 |

(Os valores do Passivo e de Encargos a transcorrer devem ser divididos em circulante e não circulante, conforme o prazo de vencimento. Contabilizamos sem essa divisão para fins didáticos).

Como encontramos o valor de R\$ 45.849,00?

Divida a primeira parcela por 1,1

Divida a segunda parcela por 1,1 x 1,1

Divida a terceira parcela por 1,1 x 1,1 x 1,1

E assim por diante, depois some as cinco parcelas trazidas a valor presente.

Fica assim:

| | | |
|--------|--------|-----------|
| 12.000 | 1,1000 | 10.909,09 |
| 12.000 | 1,2100 | 9.917,36 |
| 12.000 | 1,3310 | 9.015,78 |
| 12.000 | 1,4641 | 8.196,16 |
| 12.000 | 1,6105 | 7.451,06 |
| TOTAL | | 45.489,44 |

Isso é matemática financeira. Inclusive, tem uma fórmula para calcular o valor presente de uma série de pagamentos uniforme, como aqui, mas damos uma dica mais rápida, que é fazer assim:

Divida 12000 por 1,1. Some 12.000. Divida novamente por 1,1. Some 12.000. Divida por 1,1, até acabar as cinco parcelas. Você deve chegar em 45.489 (salvo alguma diferença de arredondamento).

Repare que a máquina foi registrado no ativo pelo valor presente, sem a inclusão dos encargos financeiros.

A conta Encargos a Transcorrer deve ser apropriada ao resultado, como despesa financeira, por competência.

A planilha de controle fica assim:

| Ano | Valor | Juros 10% | Pagamento | Total |
|-----|--------|-----------|-----------|--------|
| 1 | 45.489 | 4.549 | - 12.000 | 38.038 |
| 2 | 38.038 | 3.804 | - 12.000 | 29.842 |
| 3 | 29.842 | 2.984 | - 12.000 | 20.826 |
| 4 | 20.826 | 2.083 | - 12.000 | 10.908 |
| 5 | 10.908 | 1.091 | - 12.000 | - 1 |

O valor final, de -1, refere-se a arredondamento de centavos.

| Resumo - Critérios de avaliação do ativo e passivo | |
|--|--|
| Contas | Critério |
| Disponibilidade | Valor original |
| Clientes/Duplicatas a receber - CP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP (relevante) |
| Aplicações mantidas até vencimento | Valor original + Juros (Obs: não há ajuste a valor justo) |
| Aplicações dest. à negociação imed. | Valor original + Juros +/- Ajuste a valor justo (resultado) |
| Aplicações disponíveis venda futura | Valor original + Juros +/- Ajuste de avaliação patrimonial (PL) |
| Estoque | Custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor |
| Estoque de mercadorias fungíveis | Valor de mercado, quando aceito |
| Clientes/Duplicatas a receber - LP | Valor original - Perdas ao valor de realização - AVP |
| Investimentos avaliados pelo custo | Custo de aquisição - provisão para perdas prováveis |

| | |
|-------------------------------------|--|
| Investimentos em coligadas/control. | Método da equivalência patrimonial |
| Ativo imobilizado | Custo de aquisição - deprec/amort/exaustão - red. valor recupe. |
| Ativo intangível | Custo de aquisição - amortização acumulada - red. valor. recupe. |
| Obrigações, encargos e riscos | Valor atualizado até a data do balanço |
| Obrigações do PNC | Valor original - Ajuste a valor presente |

5.1 - PROVISÕES

O Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes oferece as seguintes definições:

10. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Já estudamos a definição de passivo. Agora, considerando as definições acima, principalmente que **provisão é um passivo de prazo ou valor incerto**, e que **passivo é uma obrigação presente da entidade**, vemos que a expressão “provisão para devedores duvidosos” está incorreta.

Vamos supor que a empresa possua um valor a receber de, digamos, R\$ 100.000,00. Com base em experiências passadas, sabe que é mais provável que vá receber R\$ 97.000,00 (apresenta um índice de inadimplência de 3%).

Esta situação iria gerar o seguinte lançamento:

| | |
|--|----------|
| D – Despesa com devedores duvidosos (resultado) | 3.000,00 |
| C – Provisão para Devedores Duvidosos (Ret. Ativo) | 3.000,00 |

Mas esse valor não será pago a ninguém. Não é um passivo, é apenas uma redução do valor esperado dos recebimentos. Assim, o mais correto seria

chamar essa conta de “perdas estimadas com devedores duvidosos” ou “ajuste para perdas com devedores duvidosos”, ou outra denominação semelhante.

Mas, como já está consagrada a expressão “provisão para devedores duvidosos”, vamos utilizá-la, embora a natureza desta conta não seja de provisão, e sim de ajuste.

Conforme o CPC 25:

7. Este Pronunciamento Técnico define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.

5.1.1 - PROVISÃO E OUTROS PASSIVOS

A diferença entre as provisões e os outros passivos referem-se à **incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso** necessário para sua liquidação.

Assim, as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor. Não há incerteza sobre o prazo ou o valor do pagamento. Portanto, temos contas a pagar ou fornecedores, mas não provisão para pagamento de estoques ou provisão para fornecedores.

Da mesma forma, há alguns passivos derivados da apropriação pelo regime de competência (também chamados *accruals*), que também se constituem em passivo, e não em provisão.

Como exemplo, podemos citar a apropriação das despesas de férias por competência. A cada mês trabalhado, o funcionário adquire direito a 1/12 avos de férias. Portanto, deve ser reconhecido um Passivo, referente a eventos passados (o mês já trabalhado) e de cuja liquidação se espera a saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. Assim, essa apropriação por competência deveria ser chamada de “Férias a Pagar”, e não de “Provisão para Férias”.

Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

No caso de Provisão, há incerteza quanto ao prazo de pagamento ou ao valor. Mas, como já é amplamente usado na contabilidade, vamos aceitar as expressões “Provisão para Férias” e “Provisão para 13º”, embora, tecnicamente, sejam incorretas.

Texto do Pronunciamento 25:

Relação entre provisão e passivo contingente

12. Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Este Pronunciamento Técnico distingue entre:

(a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e

(b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:

(i) obrigações **possíveis**, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Há, portanto, uma diferença fundamental entre Provisão e Passivo Contingente:

As provisões são contabilizadas, e os passivos contingentes não são.

Os passivos contingentes não são contabilizados, pois:

- 1) Ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente;
- 2) Ou existe a obrigação presente, mas não é provável que seja necessária uma saída de recursos para liquidá-la;
- 3) Ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação.

Veremos, a seguir, as condições para que uma provisão seja reconhecida (contabilizada). Conforme o pronunciamento 25:

Reconhecimento

Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Vamos examinar estas condições através de alguns exemplos:

Exemplo 1 – Garantia

Um fabricante dá garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante compromete a consertar, por reparo ou substituição, defeitos de produtos que se tornarem aparentes dentro de três anos desde a data da venda. De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, o que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias como um todo. Ou seja, ainda que a possibilidade de um determinado produto quebrar seja pequena, a possibilidade de que alguns quebrarão durante o período da garantia é alta, considerando-se o conjunto de todos os produtos vendidos.

Conclusão – A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço.

Exemplo 2A – Terreno contaminado – é praticamente certo que a legislação será aprovada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação, mas efetua a limpeza apenas quando é requerida a fazê-la nos termos da legislação de um país em particular no qual ela opera. O país no qual ela opera não possui legislação requerendo a limpeza, e a entidade vem contaminando o terreno nesse país há diversos anos. Em 31 de dezembro de 20X0 é praticamente certo que um projeto de lei requerendo a limpeza do terreno já contaminado será aprovado rapidamente após o final do ano.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é praticamente certo que a legislação requeira a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza.

Nesse exemplo, é importante ressaltar que, antes da aprovação da legislação requerendo a limpeza, havia um passivo contingente, o qual não era reconhecido contabilmente (não era contabilizado).

A mudança da legislação, exigindo a limpeza, transforma o passivo contingente em provisão, a qual deve ser reconhecida pela melhor estimativa.

Vejamos, a seguir, um outro aspecto que pode ser cobrado em concursos.

Vamos supor que uma empresa esteja sendo processada por ex-funcionário.

O evento passado já ocorreu: a propositura da ação judicial. Também é possível estimar a saída de recursos. A questão que se coloca é se esta ação deve ser contabilizada ou não.

Temos três possíveis situações:

- 1) Se a saída futura de recursos for **provável**, deve ser contabilizado e divulgado em nota explicativa - **Provisão**.
- 2) Se a saída for **possível** (mas não provável), não deve ser contabilizado, mas deve ser divulgado em nota explicativa - **Passivo contingente divulgado**.
- 3) Se a possibilidade de saída de recursos for **remota**, não deve ser nem contabilizado e nem divulgado - **Passivo contingente não divulgado**.

A grande dificuldade reside na avaliação da possibilidade de saída de recursos. Uma vez estabelecido que a saída é provável, possível ou remota, fica simples estabelecer o correto tratamento contábil.

Para gravar:

Se a saída de recursos for:

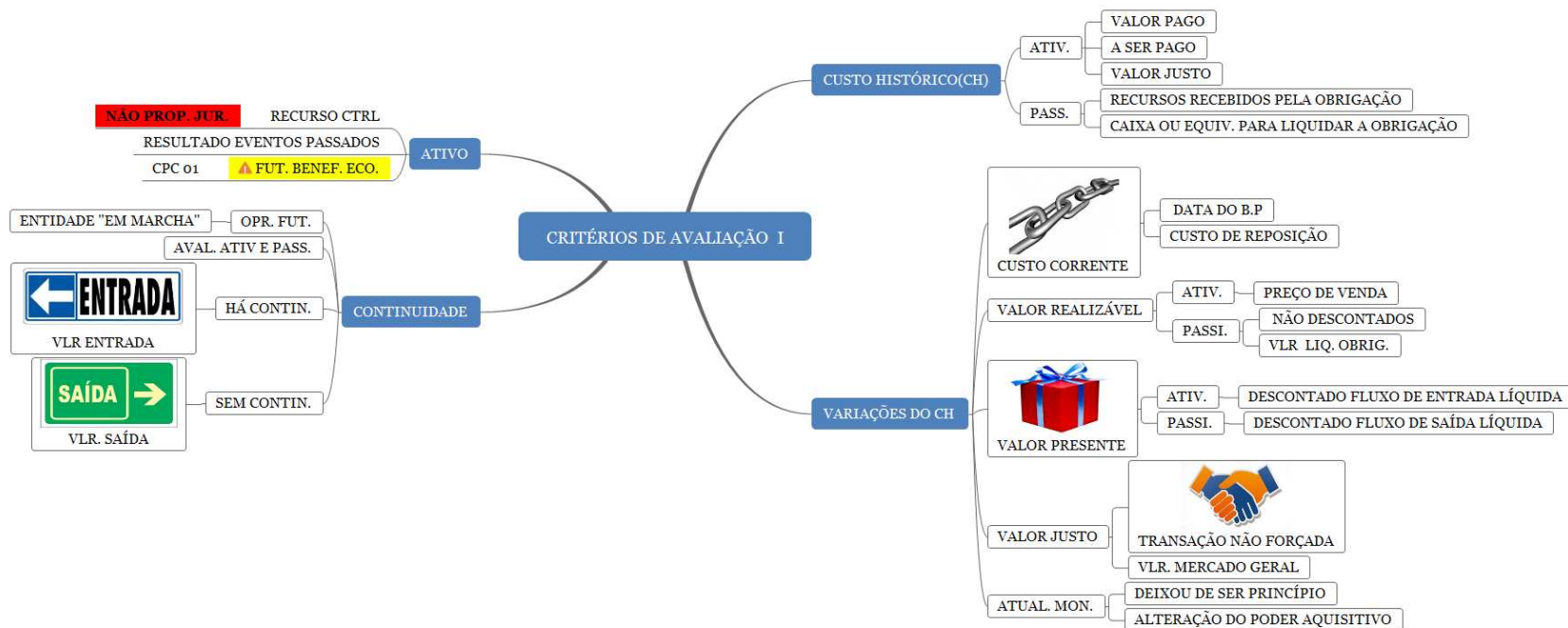
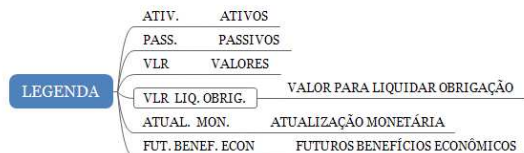


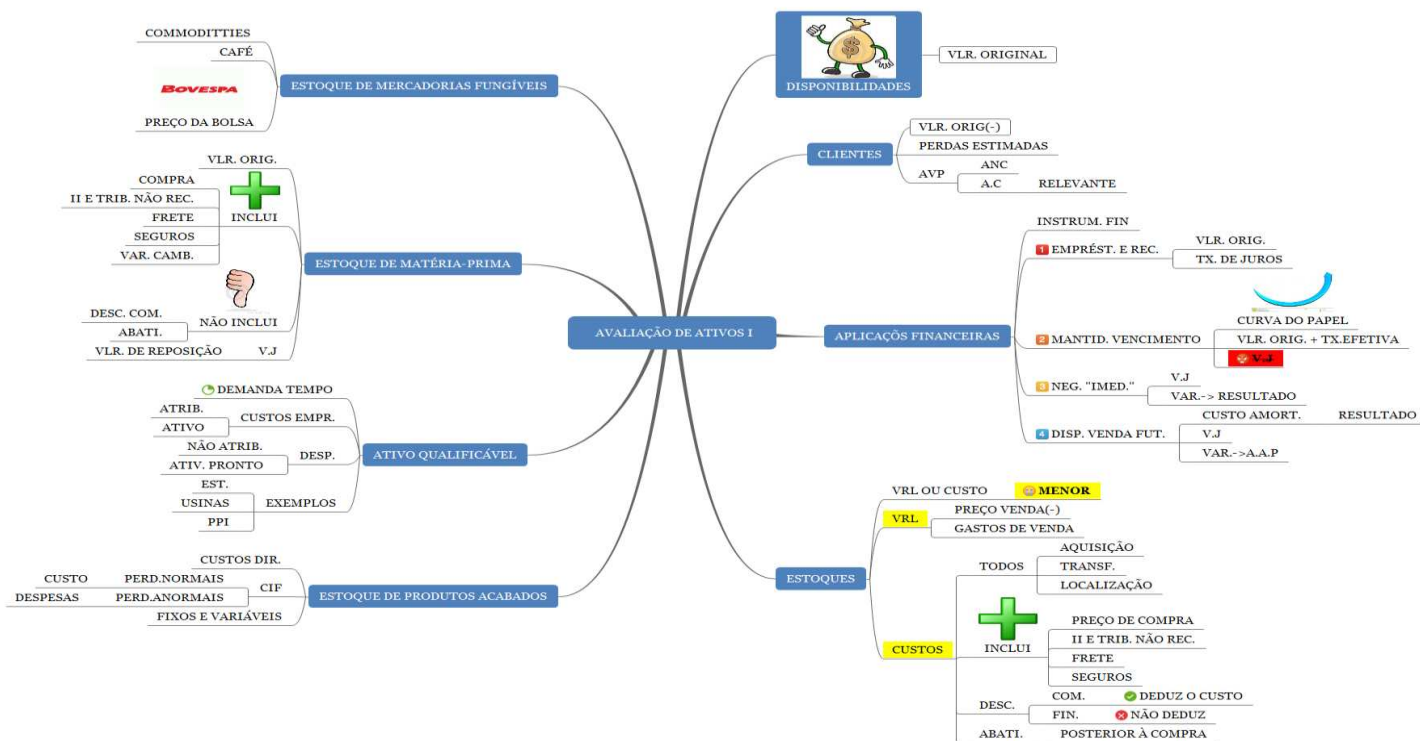
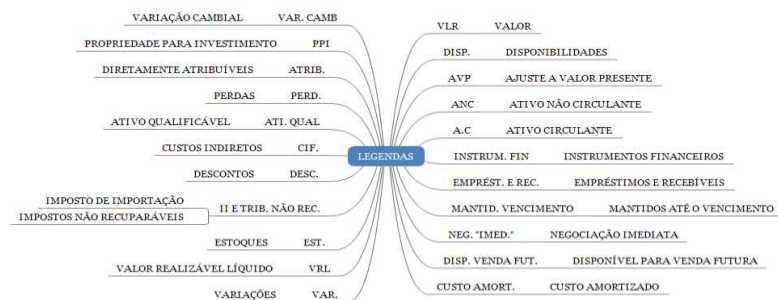
Provável: contabiliza e divulga.

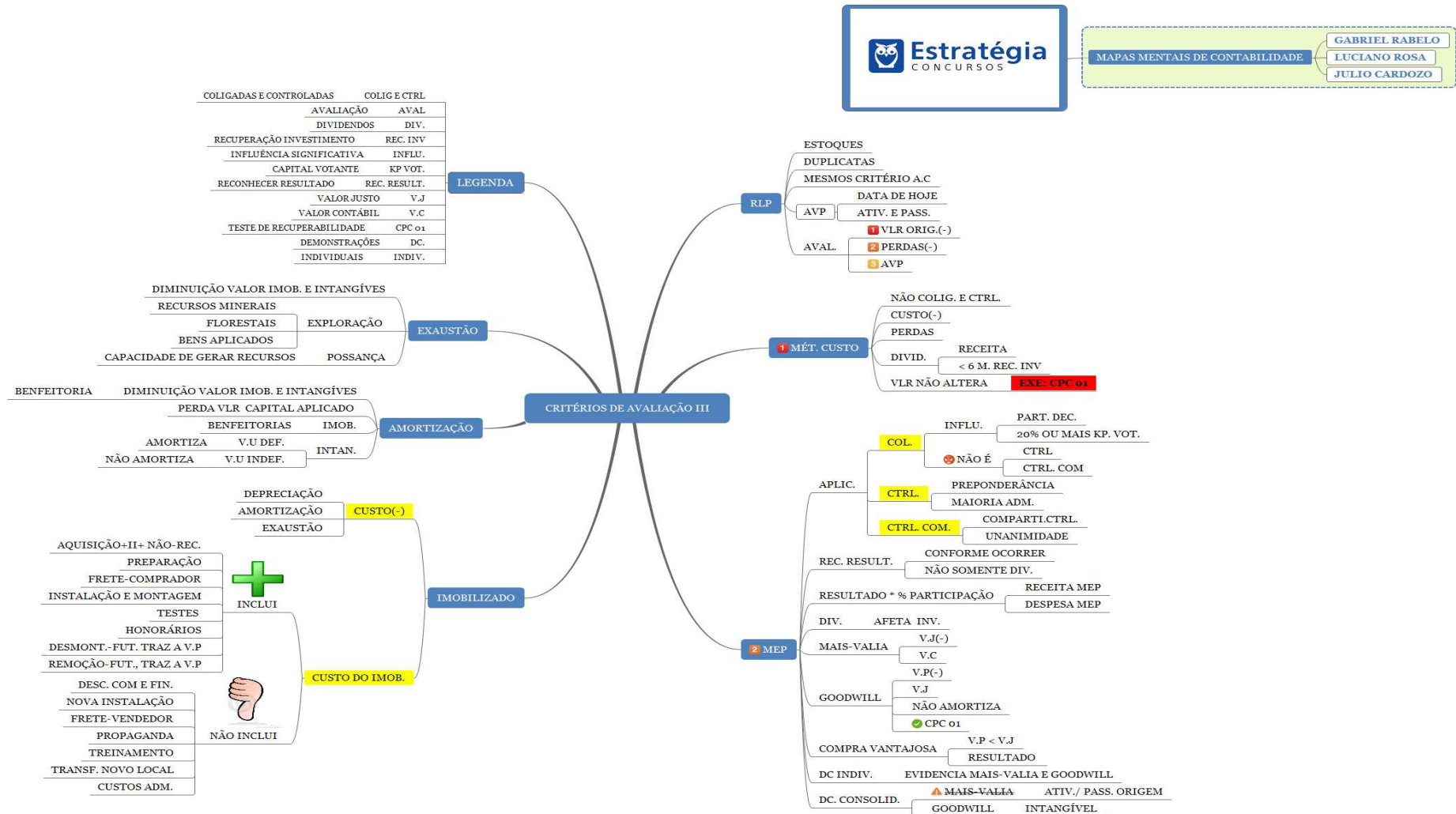
Possível: não contabiliza, mas divulga.

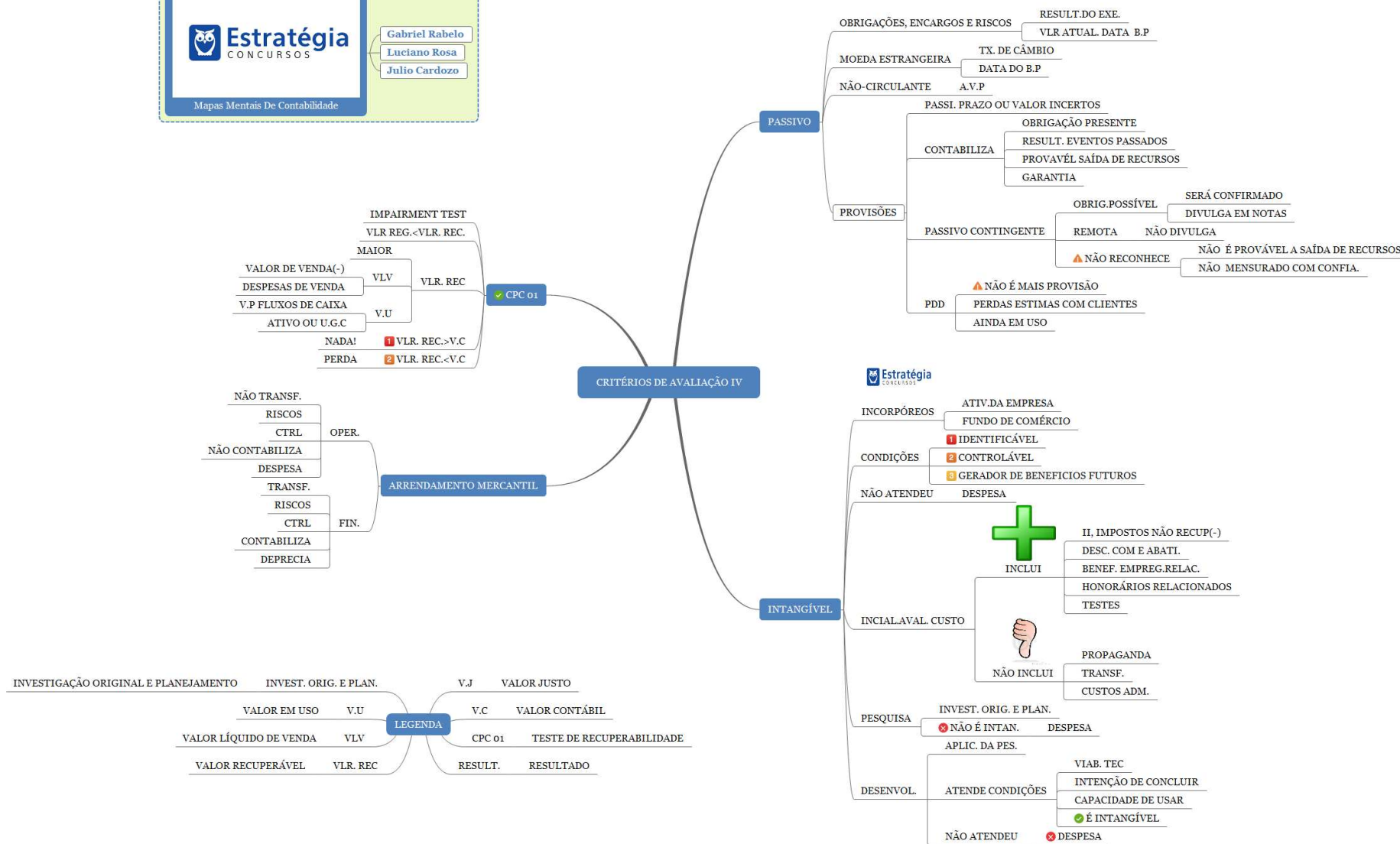
Remota: não contabiliza e nem divulga.

6 MAPAS MENTAIS DESTA AULA (ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO)









7 QUESTÕES COMENTADAS

7.1 QUESTÕES COMENTADAS – PDD E DUPLICATAS

1) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** No que se refere às noções básicas de contabilidade, julgue o item que se segue.

O fato contábil consistente no desconto de duplicatas junto a um banco resulta em redução da situação patrimonial líquida da empresa.

Comentários:

No momento inicial, não há alteração na situação líquida:

D – Caixa (Ativo)

D – Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo)

C – Duplicata Descontada (Passivo)

Os encargos devem ser apropriado para despesa (resultado) por competência, conforme o passar do tempo:

D – Despesa financeira (Resultado)

C - Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo)

Assim, no momento inicial, não há alteração na situação líquida; com o passar do tempo, os encargos são apropriados ao resultado e ocorre a variação (diminuição) na situação líquida.

Aparentemente, a banca considerou que a redação “ **...resulta** em redução ... ” refere-se ao final da operação, quando ocorre alteração na situação líquida.

Gabarito → Correto

2) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** Julgue o item subsequente, relativo à contabilização de operações contábeis diversas.

O desconto de uma duplicata em banco, além de gerar um débito em caixa ou equivalentes de caixa e um crédito em duplicatas descontadas, gera um débito em despesas do período na demonstração do resultado do exercício (DRE) relativo aos juros pagos na data da liberação do crédito.

Comentário:

A contabilização, no momento inicial, é a seguinte (supondo que uma duplicata de 1.000 foi descontada por 900):

| | |
|--|-------|
| D – Caixa (Ativo) | 900 |
| D – Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo) | 100 |
| C – Duplicatas descontadas (Passivo) | 1.000 |

Os encargos devem ser apropriados ao resultado por competência:

| | |
|--|-----|
| D – Despesas financeiras (Resultado) | 100 |
| D – Encargos a transcorrer (Retificadora do Passivo) | 100 |

Assim, a questão está errada, pois não ocorre um débito em despesas do período na data da liberação do crédito. A contabilização da despesa ocorre posteriormente, por competência, conforme a passagem do tempo.

Gabarito → Errado.

3) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** A baixa de uma duplicata cujo valor está totalmente provisionado não impactará o resultado contábil da empresa, que deverá lançar um débito na conta retificadora de ativo em que está registrado o valor acumulado da provisão.

Comentários

Imagine-se que a sociedade KLS realize venda de R\$ 100,00, em 01.08.2013, para recebimento em 15.01.2014.

Em 31.12.2013 faz uma estimativa de que destes valores teremos uma perda por conta de possíveis calotes no montante de R\$ 5,00. Faz, então, para se precaver, um registro, em homenagem ao princípio da prudência, antevendo a possível perda.

Os lançamentos são os seguintes:

Quando da venda

| | |
|---------------------------------|--------|
| D – Clientes (ativo) | 100,00 |
| C – Receita de vendas (receita) | 100,00 |

Quando do lançamento da provisão, em 31.12.2013

| | |
|---|------|
| D – Despesa com provisão para devedores duvidosos (despesa) | 5,00 |
| C – Provisão para devedores duvidosos (retificadora ativo) | 5,00 |

Imagine-se, agora, que, chegado 15.01.2014 a empresa constate que, realmente, não recebeu os R\$ 5,00. O que devemos fazer?

Vamos lá! Quanto entrou no caixa? R\$ 95,00. A obrigação de R\$ 100,00 do cliente continuará a existir? Não! Devemos, então, baixa-la. Mas, ora, se recebemos somente R\$ 95,00 dos R\$ 100,00, devemos deixar os outros R\$ 5,00 lá? Não! Por quê? Pois havíamos feito uma previsão de que esse valor seria perdido.

Então, faremos:

| | |
|---|--------|
| D – Caixa (ativo) | 95,00 |
| D – Provisão para dev. duvidosos (zerando o valor provisionado) | 5,00 |
| C – Clientes (ativo) | 100,00 |

Vê-se, então, que a baixa de uma duplicata cujo valor está totalmente provisionado não impactará o resultado contábil da empresa, que deverá lançar um débito na conta retificadora de ativo em que está registrado o valor acumulado da provisão.

Gabarito → Correto.

4) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** As contas a receber devem ser avaliadas pelo valor dos títulos que as compõe menos as devidas estimativas de perdas prováveis na realização.

Comentários

O item está correto. Segundo a Lei 6.404:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em **direitos e títulos de créditos**, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

b) pelo valor de custo de aquisição ou **valor de emissão**, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, **ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito**; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

Gabarito → Correto.

7.2 QUESTÕES COMENTADAS – INSTRUMENTOS FINANCEIROS

5) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** A respeito do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação dos instrumentos financeiros, julgue o item a seguir.

Um ativo ou um passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se tiver sido adquirido ou originado principalmente com a finalidade de venda ou de recompra no curto prazo.

Comentário:

Segundo o CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração:

Um ativo financeiro ou um passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se for:

(i) **adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou de recompra em prazo muito curto;**

ii) no reconhecimento inicial é parte de carteira de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de modelo real recente de tomada de lucros a curto prazo; ou

(iii) derivativo (exceto no caso de derivativo que seja contrato de garantia financeira ou um instrumento de hedge designado e eficaz);

Gabarito → Correto

7.3 QUESTÕES COMENTADAS – TESTE DE RECUPERABILIDADE

6) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Ao final de 2014, determinada companhia estimou o valor em uso do seu imobilizado em R\$ 2 milhões e o valor líquido de venda em R\$ 1,7 milhão. Na mesma data, o valor contábil líquido desse imobilizado era de R\$ 1,5 milhão.

Nesse caso, a companhia deve fazer um lançamento contábil para redução ao valor recuperável, cujo débito será em conta de resultado, resultando em redução da situação líquida da companhia.

Comentários

O item está Errado.

O teste de recuperabilidade consiste em apurar o maior entre os dois valores acima e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não é necessário nenhuma contabilização.

Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda.

Nesse caso, temos:

- Valor contábil: 1,5 milhão
- Valor em uso: 2 milhões
- Valor realizável justo líquido de despesa de venda: 1,7 milhão

Portanto, o valor recuperável é de R\$ 2 milhões, superior ao valor contábil. Nenhum registro há que ser feito, em homenagem ao princípio da prudência.

Gabarito → Errado.

7) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Acerca dos itens tratados nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), julgue o item a seguir.

Uma empresa auferir benefícios de um ativo com o seu uso ou sua venda, normalmente avaliado pelo seu valor de troca. Assim, para determinar o valor recuperável de um item considerado como unidade geradora de caixa, deve-se obter o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso.

Comentário:

Questão correta.

Uma entidade pode obter benefícios econômicos de um ativo de duas maneiras diferentes:

- 1) através da venda do ativo; e
 - 2) através do seu uso, para produzir e vender outros ativos.
- As duas formas são chamadas de “valor justo líquido de despesa de venda” e “valor de uso”.

O teste de recuperabilidade consiste em apurar o **maior entre os dois valores acima** e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não há necessidade de nenhuma contabilização.

Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda.

Gabarito → Correto

8) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** Os objetivos da análise de recuperabilidade dos valores registrados nas contas do ativo imobilizado e do

ativo intangível incluem a revisão e o ajuste dos critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos referidos ativos e para calcular os valores de depreciação, exaustão e amortização a que eles estariam sujeitos.

Comentários

O item está correto. São exatamente estes os objetivos do teste de recuperabilidade: revisar e ajustar os critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos ativos, e calcular valores de depreciação, amortização e exaustão a que se sujeitam.

Gabarito → Correto.

9) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** O valor contábil corresponde ao valor histórico pelo qual um ativo é reconhecido no balanço, antes da dedução de toda depreciação, amortização, exaustão acumulada, provisão para perdas ou teste de impairment.

Comentários

O valor contábil corresponde ao valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço **após** a dedução da depreciação, amortização, exaustão acumulada e/ou provisão para perdas, além do teste de impairment (teste de recuperabilidade).

O valor anterior à subtração destas reduções é chamado de custo histórico ou valor de aquisição ou valor original.

Gabarito → Errado.

10) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** Um ativo imobilizado foi submetido ao teste de recuperabilidade e o resultado mostrou perda no valor de R\$ 80.000,00. Nessa situação, a contabilização a ser feita aumentará a conta do ativo em R\$ 80.000,00 e a conta de despesa no mesmo valor.

Comentários

Uma perda registrada pelo teste de recuperabilidade diminui o resultado do exercício. Uma vez que a empresa não conseguirá recuperar todo o valor investido no imobilizado, há o lançamento de uma despesa. A contrapartida é uma conta redutora do valor contábil do ativo imobilizado, como se segue:

D – Despesa com ajuste ao valor recuperável de ativos (resultado)

C – Ajuste ao valor recuperável de ativos (redutora do ativo).

Gabarito → Errado.

11) **(CESPE/Contador/TRE/RJ/2012)** O valor recuperável é definido como o maior número absoluto entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor de uso.

Comentários

Segundo o CPC 01: valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.

Uma entidade pode obter benefícios econômicos de um ativo de duas maneiras diferentes:

- 1) através da venda do ativo; e
- 2) através do seu uso, para produzir e vender outros ativos.

As duas formas são chamadas de **"VALOR JUSTO LÍQUIDO DE DESPESA DE VENDA" E "VALOR DE USO"**.

O teste de recuperabilidade consiste em apurar o maior entre os dois valores acima e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não é necessária nenhuma contabilização.

Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda.

Assim, se compro uma máquina por R\$ 1 milhão, mas fica evidenciado que o máximo que posso obter com esta máquina é R\$ 500.000,00 se continuar vendendo os produtos dela obtidos ou R\$ 700.000,00, com a venda desta máquina para terceiros, deverei proceder a um ajuste contábil para adequar este valor (de R\$ 1 milhão) à realidade.

Gabarito → Correto.

7.4 QUESTÕES COMENTADAS – ESTOQUES

12) **(CESPE/Perito Criminal–Ciências Contábeis/PC/PE/2016)** Os itens que podem ser reconhecidos como custo dos estoques incluem:

- a) lote de matérias-primas danificado por queda durante seu deslocamento até a área produtiva.
- b) salários e encargos do almoxarife responsável pelo estoque de produtos em processamento.

- c) custos de telefonia e salários e encargos do departamento de compra de matérias-primas industrializáveis.
- d) fretes e seguros relativos aos produtos acabados comercializados.
- e) encargos financeiros cobrados em aquisição de matérias primas a prazo.

Comentários:

Vamos lá!

a) lote de matérias-primas danificado por queda durante seu deslocamento até a área produtiva.

Não é custo do estoque. Trata-se de perda anormal e, portanto, deverá ir para despesa no resultado.

b) salários e encargos do almoxarife responsável pelo estoque de produtos em processamento.

Com relação à armazenagem, ocorre a seguinte distinção: **quando a empresa compra matéria prima, pode ser necessário armazená-la por algum tempo, antes de utilizá-la na produção. Tais gastos com armazenagem são incluídos no custo da produção.**



Gabarito!

c) custos de telefonia e salários e encargos do departamento de compra de matérias-primas industrializáveis.

Como se trata de atividade administrativa, não é considerado custo, mas sim despesa.

d) fretes e seguros relativos aos produtos acabados comercializados.

Portanto, o frete sobre venda é considerado despesa.



e) encargos financeiros cobrados em aquisição de matérias primas a prazo.

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Gabarito → B.

13) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação à contabilização dos itens patrimoniais e de resultado, bem como aos seus efeitos, julgue o item que se segue.

Considere que um item de estoque destinado à venda esteja contabilmente registrado por R\$ 100,00, possua custos estimados de negociação de R\$ 8,00 e seja normalmente negociado pelos participantes do mercado por R\$ 90,00. Nesse caso, o valor realizável líquido do item deverá ser ajustado, o que produzirá impacto negativo na demonstração do resultado do exercício.

Comentário:

Devemos aplicar, nesse caso, a regra “custo ou mercado, dos dois o menor”.

Conforme a Lei 6404/76:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

O inciso II menciona “valor de mercado”; o § 1º fala em “valor justo” e “preço líquido de realização”. São coisas diferentes; mas, para efeito do artigo 183, considere sinônimos.

Portanto, temos:

Custo = \$100,00

Valor de realização = \$90,00 - \$ 8,00 = \$82,00

A contabilização do ajuste fica assim:

D – Despesa com ajuste do estoque (resultado)...18,00

C – Ajuste para redução do estoque (Ret. Ativo)..18,00

Gabarito → Correto

14) **(CESPE/Contador/Eletróbrás/2013)** Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, devendo-se escolher aquele que for menor.

Comentários

Segundo o CPC 16:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Gabarito → Correto.

15) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os itens de estoques que, normalmente, não são intercambiáveis são avaliados pelos seus custos individuais, os quais devem ser ajustados aos seus valores realizáveis líquidos sempre que eles se revelarem superiores ou inferiores a esses custos.

Comentários

A CESPE costuma elaborar questões com duas afirmações. Vamos examiná-las separadamente:

“Os itens de estoques que, normalmente, não são intercambiáveis são avaliados pelos seus custos individuais, ...”

Essa parte é cópia do CPC 16 – Estoques, e está correta:

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

Continuando...

“...os quais devem ser ajustados aos seus valores realizáveis líquidos sempre que eles se revelarem superiores ou inferiores a esses custos.”

Essa assertiva está errada. Estaria correta se a questão mencionasse apenas “inferiores”.

Dissemos durante a aula que:

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Portanto, o ajuste ao valor realizável líquido somente se dará quando este for menor que o valor de custo.

Reforçando, diz o CPC 16 – Estoques:

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Gabarito → Errado.

16) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os impostos recuperáveis não compõem o custo de aquisição de estoques e não são reconhecidos como ativos na contabilidade.

Comentários

A primeira parte da questão está correta: os impostos recuperáveis não compõem o custo de aquisição de estoques.

Contudo, são reconhecidos, sim, como ativos na contabilidade.

Os impostos recuperáveis, como o ICMS, são aqueles em que a entidade terá o direito de compensar a carga tributária que “veio junto” com a mercadoria quando da compra, com o montante do valor incidente sobre a venda.

Assim, imagine-se que uma empresa compre uma mercadoria por R\$ 100,00, em que neste valor, temos embutido R\$ 10,00 de ICMS. Ela irá revender esta mercadoria por R\$ 150,00, pagando R\$ 15,00 de imposto.

Assim, uma vez que o imposto é recuperável, isto é, incide somente sobre o valor agregado, ela deverá arcar com o ônus de R\$ 5,00, que é a exata diferença entre R\$ 15,00 – R\$ 10,00.

Portanto, quando realizar a compra de um estoque que possui tributo recuperável, deverá segregar este montante, classificando-o como um direito no ativo, para compensá-lo posteriormente, quando da saída da mercadoria.

Lembre-se, porém, que a companhia pode compensar os saldos devedores e credores a que tiver direito. Portanto, se houver R\$ 100,00 de ICMS a recolher (passivo) e R\$ 70,00 de ICMS a recuperar (ativo), fará a compensação, restando somente a conta ICMS a recolher (passivo) no valor de R\$ 30,00.

Gabarito → Errado.

17) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou de fabricação, reduzido por estimativas de perdas para ajuste ao preço de mercado, quando este for inferior, vedado qualquer outro critério.

Comentários

Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em

almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

Ainda, de acordo com o mesmo artigo: § 4º **Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.**

As mercadorias fungíveis são as **commodities**, ou seja, soja, suco de laranja, café, etc.

As **commodities** possuem cotação na bolsa de mercadoria. Portanto, normalmente ficam registradas na contabilidade pela cotação da bolsa. Se uma empresa possui um estoque de, digamos, cem toneladas de soja, ela conseguirá vender esse estoque pela cotação atual da soja na bolsa de mercadorias.

Repare que isso tira a necessidade de negociação. E esta é a diferença entre as mercadorias fungíveis e as outras mercadorias.

Vamos examinar os outros produtos. Uma determinada empresa pode usar aço, borracha, tinta e outras matérias primas que custaram 10.000 e construir um carro que será vendido por 20.000.

Depois de construído, o carro continua avaliado na contabilidade ao preço de custo de 10.000.

E porque não podemos avaliar o carro em estoque pelo seu preço de venda, no caso, de 20.000? Afinal, a empresa já finalizou o esforço de fabricação do produto.

Mas falta uma parte essencial, que é a validação do mercado. Se a empresa conseguir vender o carro por 20.000, irá reconhecer uma receita de venda e um lucro, pois o mercado aceitou esse preço.

Mas se ninguém quiser comprar o carro por 20.000, será necessário negociar e eventualmente diminuir o preço.

Assim, por prudência, o carro, apesar de já construído, fica registrado pelo custo, até que o mercado aceite o preço estabelecido pela empresa.

Com as **commodities**, não há necessidade de negociação. O preço já está estabelecido pela cotação em bolsa.

Gabarito → Errado.

18) **(CESPE/Analista Judiciário/TRE/ES/2011)** Quando o preço corrente dos bens destinados à alienação ou dos produtos e artigos da indústria e do

comércio da empresa estiver acima do valor do custo de aquisição, a diferença constituirá receita não operacional, mas somente poderá ser usada para a constituição de reservas de contingência.

Comentários:

Conforme a Lei 6404/76:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

Ou seja, os estoques ficam registrados pelo custo de aquisição, deduzidos de provisão para ajuste ao valor do mercado, quando este for inferior. Se o valor de mercado for superior ao custo de aquisição, a empresa irá apurar lucro apenas quando realizar a venda.

Portanto, está incorreta a frase “a diferença constituirá receita não operacional, mas somente poderá ser usada para a constituição de reservas de contingência.”.

Gabarito → Errado

19) **(CESPE/Contador/STF/2008)** O montante pago a título de seguros e transportes sobre compras de mercadorias será incorporado ao valor do estoque de mercadorias disponíveis para revenda.

Comentários

O custo de aquisição dos estoques compreende:

- 1) Preço de compra
- 2) Impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis). Os tributos recuperáveis são:
 - a) Matéria prima: IPI, ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
 - b) Mercadorias para revenda: ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
- 3) Custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição.
- 4) Os descontos comerciais e os abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição.

Gabarito → Correto.

20) **(CESPE/Contador/STF/2008)** O montante pago ao fornecedor a título de tributos recuperáveis será incorporado ao valor do estoque de mercadorias adquiridas para revenda.

Comentários

O custo de aquisição dos estoques compreende:

- 1) Preço de compra
- 2) Impostos de importação e outros tributos (**exceto os recuperáveis**). Os tributos recuperáveis são:
 - a) Matéria prima: IPI, ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
 - b) Mercadorias para revenda: ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
- 3) Custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição.
- 4) Os descontos comerciais e os abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição.

Gabarito → Errado.

7.5 QUESTÕES COMENTADAS - INTANGÍVEL

21) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os ativos intangíveis estão sujeitos à amortização com base na sua vida útil, que pode sofrer influência tanto de fatores econômicos quanto de fatores legais. Ativos intangíveis com vida útil indefinida, no entanto, devem ser amortizados no prazo máximo de dez anos.

Comentários:

Como dito, a contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, sujeitando-se, todavia, ao teste de recuperabilidade.

Gabarito → Errado.

22) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Os pronunciamentos do CPC determinam que, na fase em que o ativo intangível ainda não está disponível para uso, sua capacidade de gerar benefícios econômicos futuros para recuperar seu valor contábil é, usualmente, sujeita a maior incerteza que na fase em que ele já está disponível para ser utilizado. Portanto, é necessário que

a entidade proceda, no mínimo anualmente, ao teste por desvalorização de ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

Comentários

Questão que trata a um só tempo do CPC 01 (teste de recuperabilidade) e do CPC 04 (ativo intangível).

A entidade deve avaliar **ao fim de cada período de reporte** se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. **Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.**

Em síntese, funciona assim:

Para os **ativos em geral** (como os imobilizados), a empresa deve verificar se há indícios de desvalorização no final do período de reporte (exercício social).

Havendo indícios, a empresa faz uma estimativa formal da recuperabilidade. Não havendo, esta estimativa formal está dispensada.

Todavia, existem três ativos que devem ser avaliados formalmente, ainda que não haja indícios de perda. São eles:

- Goodwill
- Intangível com vida indefinida
- Intangível que ainda não está em uso.

Mas, professores, por que essas exceções à regra? A explicação é simples.

Os ativos em geral, como os imobilizados, por exemplo, têm reduções em seus valores ao longo do tempo. Então, mesmo que um ativo imobilizado esteja avaliado contabilmente por um valor superior ao seu valor recuperável, a redução em seu valor com o decurso de sua vida útil, gerada, por exemplo, pela depreciação, vai acabar por diminuir o seu valor contábil, o que atenua esse registro contábil por valor superior ao recuperável.

Ao revés, o goodwill, o intangível com vida útil indefinida e o ativo intangível que ainda não está em uso são ativos que têm a característica comum de não sofrer amortização. Isto é, o seus valores não diminuem com o curso do tempo, como ocorre com os outros ativos que têm amortização, depreciação, exaustão, etc.

Com efeito, caso o registro destes três tipos de ativos estejam por valores superiores aos seus valores recuperáveis, permaneceriam assim caso nenhuma providência fosse tomada.

Gabarito → Correto.

23) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Como na fase de pesquisa a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível, os gastos, quando incorridos, devem ser reconhecidos em contas de resultado.

Comentários

As fases de pesquisa e desenvolvimento de um ativo intangível, anteriormente, eram tratados como uma coisa só.

Mas o Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível estabelece tratamentos distintos para a pesquisa e para o desenvolvimento de produtos.

Vejamos sua definição, conforme o Pronunciamento CPC 04:

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

A diferença de contabilização é a seguinte:

Pesquisa: nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

Desenvolvimentos: com relação aos projetos de desenvolvimento, a empresa deve atender às seguintes condições:

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

Se a empresa demonstrar que atende a estas condições, os gastos com o projeto de desenvolvimento são reconhecidos (contabilizados) no Intangível. Do contrário, vão para despesa quando incorridos.

Os critérios acima se aplicam a pesquisa e desenvolvimento internos. Se a empresa adquirir um projeto de pesquisa de outra empresa, deverá classificá-lo como intangível.

Gabarito → Correto.

24) **(CESPE/Contador/TJ/RR/2012)** Todas as contas de ativo intangível serão amortizadas a cada período, levando-se a contrapartida a débito de uma conta de resultado.

Comentários

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, sujeitando-se, porém, ao teste de recuperabilidade.

Gabarito → Errado.

25) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2012)** O valor amortizável de ativo intangível com vida útil indefinida deverá ser amortizado de modo a refletir o padrão de consumo, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros.

Comentários

O item está Errado.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, sujeitando-se, porém, ao teste de recuperabilidade.

Gabarito → Errado.

26) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** Avaliam-se os ativos intangíveis pelo custo incorrido na aquisição, vedada qualquer dedução.

Comentários

Pelo que dissemos à aula:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

Gabarito → Errado.

27) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2009)** Suponha que uma empresa mineradora tenha adquirido os direitos de exploração de uma mina por R\$ 5 milhões, por meio de um contrato com cinco anos de vigência. Nesse caso, após dois anos de exploração, se tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, o referido ativo, classificado no imobilizado, deverá estar avaliado no balanço da empresa por R\$ 3 milhões.

Comentários

Vamos lá. Devemos nos utilizar de dois critérios:

1) Em função do tempo:

A exploração é para 5 anos, no valor de R\$ 5 milhões, ou seja, 1 milhão por ano.

Assim, passados dois anos teríamos R\$ 2 milhões em amortização e valor contábil de R\$ 3 milhões (5 - 2).

2) Em função da possança:

A exploração é de 30%, em dois anos, o que resulta em R\$ 1,5 milhões, dando um valor contábil de R\$ 3,5 milhões (5 - 1,5).

Agora você vai se perguntar: qual dos dois utilizaremos? A resposta, em lição simples, é: aquele que resultar no maior valor amortizado (e menor valor contábil, consequentemente)!

Então, amigos, utilizaremos, neste caso o valor da amortização em função do tempo, e o ativo estará realmente avaliado por R\$ 3 milhões.

Todavia, o item está Errado. Mas, por quê? A resposta se encontra na classificação que a questão trouxe. Como se trata de exploração de mina, deveria constar "ativo intangível", onde se lê "ativo imobilizado".

Gabarito → Errado.

7.6 QUESTÕES COMENTADAS - PROVISÕES

28) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** No fim do exercício social, determinada empresa estimou os seguintes valores para os processos judiciais em que figurava como ré em relação aos quais os especialistas consideravam haver probabilidades de perda.

| natureza | estimativa (em milhões de R\$) |
|---------------------|-----------------------------------|
| fiscais | 98.256,00 |
| cíveis – gerais | 10.350,00 |
| trabalhistas | 12.381,00 |
| cíveis – ambientais | 3.984,00 |
| total | 124.971,00 |

Nesse caso, o montante de R\$ 124,971 milhões deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do exercício, em contas classificadas no passivo exigível, em subgrupos de provisões e de acordo com os prazos de liquidação.

Comentários:

Segundo o CPC 25:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor Errados.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros Errados não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ainda, nos termos do Pronunciamento:

Reconhecimento

Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Como o item asseverou que “os especialistas consideravam haver probabilidades de perda”, não sabemos se essa possibilidade de perda é provável (provisão), possível (passivo contingente divulgado) ou remota (passivo contingente não divulgado). O termo probabilidade, por si só, é muito fraco para que possamos dizer se é ou não caso de constituição de provisão.

Gabarito → Errada.

7.7 QUESTÕES COMENTADAS – INVESTIMENTOS PERMANENTES

29) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Julgue o seguinte item, relativo aos aspectos inerentes ao grupo contábil do ativo e às suas respectivas contas.

Suponha que uma empresa adquira máquinas com a finalidade de ampliar sua capacidade produtiva e que seu único cliente seja uma coligada. Nesse caso, para a contabilização do gasto, a empresa deverá reconhecer o item do grupo investimento pelo método do custo ou pela equivalência patrimonial, a depender da relevância.

Comentário:

A questão tem a seguinte pegadinha:

Está correto afirmar que os itens do grupo Investimento devem ser reconhecidos (contabilizados) pelo método do custo ou pela equivalência patrimonial, a depender da relevância.

Mas o gasto com a compra de máquinas fica contabilizado no Ativo Imobilizado, independente da empresa ter apenas uma coligada como cliente ou ter vários clientes.

A ligação entre os dois enunciados (“Nesse caso, para a contabilização do gasto...”) torna a questão errada, já que as máquinas ficam no Imobilizado e não em Investimento.

Gabarito → Errado

30) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação à contabilização dos itens patrimoniais e de resultado, bem como aos seus efeitos, julgue o item que se segue.

Os investimentos mantidos por uma entidade em suas coligadas ou controladas e em outras entidades devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, com impactos no balanço patrimonial e na demonstração de resultado do exercício.

Comentário:

Segundo a Lei 6404/76:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial:

- Controladas
- Coligadas
- Sociedades do mesmo grupo
- Sociedades sob o controle comum

Os investimentos que não atendam esses requisitos são avaliados pelo método de custo.

A questão erra ao mencionar “coligadas ou controladas **e em outras entidades...**”

Não são todas as outras entidades que são avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, mas apenas as sociedades do mesmo grupo e as que estejam sob controle comum.

Gabarito → Errado

31) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** Com as alterações legais e a publicação dos pronunciamentos do CPC, houve a substituição do critério de investimento relevante para a avaliação da influência significativa, com vistas à avaliação da participação de uma empresa em outra.

Comentários

O item está correto. Os investimentos permanentes, antes das alterações da Lei das Sociedades por Ações, eram avaliados conforme a relevância.

Hoje, conforme dissemos na aula, deve ser levada em conta a influência significativa.

Gabarito → Correto.

32) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** Os investimentos de longo prazo mantidos para fins de negociação devem ser classificados no ativo não circulante.

Comentários

O item está Errado. Neste caso, deve prevalecer a primazia da essência sobre a forma. Embora os investimentos sejam de longo prazo, serão colocados à negociação, classificando-se, pois, no ativo circulante.

Gabarito → Errado.

33) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TRE/RJ/2012)** Os investimentos em coligadas sobre cuja administração determinada empresa tenha influência significativa somente devem ser obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial quando a empresa controladora participar com pelo menos 20% do capital votante da controlada.

Comentários

Os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Art. 243.

§ 1º. São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Para definir se uma empresa é ou não coligada precisamos verificar a existência da “**influência significativa**”.

Há influência significativa: trata-se de coligada e deve ser usado o método da equivalência patrimonial. **Não há influência significativa** e se trata de investimento permanente: deve ser avaliado pelo método de custo.

A influência significativa não depende apenas de percentual do capital. Segundo o artigo 243, §4º da LSA: Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

Vejam, ainda, que a questão tentou confundir o conceito de controle e coligação, operações que são distintas conforme a Lei 6.404/76.

Gabarito → Errado.

34) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TJ/RO/2012)** Uma companhia adquiriu 80% das ações ordinárias de certa empresa, desembolsando, nesse investimento, uma quantia equivalente ao patrimônio líquido registrado na contabilidade da investida, composto apenas pela conta capital social. Após o referido investimento e por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis, a empresa investida apurou lucro líquido de R\$ 2.000,00 e sua diretoria propôs a distribuição de dividendos no valor total de R\$ 1.000,00, ainda pendente de deliberação pela assembleia geral. Considerando que o capital social da investida é de R\$ 3.000,00, o lançamento contábil correto do reconhecimento da equivalência patrimonial na investidora é o seguinte:

| | |
|--|--------------|
| Investimentos em coligadas e controladas | |
| a Receita de equivalência patrimonial | R\$ 1.600,00 |

Comentários

Vamos lá! O lançamento por conta da aquisição é o seguinte:

| | |
|---|--------------|
| D – Investimento em coligadas e controladas (ativo) | R\$ 3.000,00 |
| C – Caixa (ativo) | R\$ 3.000,00 |

Quando do fechamento do exercício e transferência do lucro para o PL na investida, devemos reconhecer esta variação também na investidora, já que o valor de seu investimento também aumentará. Como o lucro foi de R\$ 2.000,00, o aumento da conta investimentos será de R\$ 1.600,00 (80%).

| | |
|--|--------------|
| D – Investimentos em coligadas e controladas | R\$ 1.600,00 |
| C – Receita de equivalência patrimonial | R\$ 1.600,00 |

Por fim, posteriormente, na distribuição do dividendo, faremos:

| | |
|--|------------|
| D – Dividendos a receber (ativo) | R\$ 800,00 |
| C – Investimentos em coligadas e controladas | R\$ 800,00 |

Gabarito → Correto.

35) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** O método do custo foi abolido como forma de avaliação de investimentos societários.

Comentários

Dissemos que os investimentos permanentes podem ser avaliados tanto pelo **método de custo**, como pelo **método de equivalência patrimonial**.

Gabarito → Errado.

7.8 QUESTÕES COMENTADAS – ARRENDAMENTO MERCANTIL

36) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** A prevalência da essência sobre a forma, introduzida pelas modificações à Lei n.º 6.404/1976, não era totalmente desconhecida pela contabilidade brasileira, mas ganhou maior força na nova legislação.

Comentários

A Resolução de n. 750/93, que trata dos princípios contábeis, já previa a prevalência da essência sobre a forma. Contudo, com as modificações contábeis recentes a prevalência ganhou mais força. Por exemplo, o leasing financeiro, embora o bem não seja de propriedade jurídica do arrendatário, deverá ser contabilizado.

Gabarito → Correto.

37) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** Com o objetivo de evidenciar fielmente as operações de leasing nos demonstrativos contábeis, as operações de leasing operacional passaram a ser classificadas como operação de compra e venda financiada e não mais como mero arrendamento, o que obrigou o reconhecimento do passivo integral e o registro do bem na arrendatária.

Comentários

O item está Errado.

O leasing, basicamente, pode ser de dois tipos: **operacional e financeiro**. A diferença entre um e outro reside principalmente no seguinte critério: **O leasing transfere ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade.**

O bem objeto de leasing financeiro deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo.

O bem objeto de leasing operacional não deve ser reconhecido no balanço patrimonial do arrendatário como ativo. Os valores serão lançados como despesa, no resultado.

Gabarito → Errado.

38) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TJ/AC/2012)** O arrendamento mercantil será classificado como financeiro se houver transferência integral dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem objeto do negócio.

Comentários

O leasing, basicamente, pode ser de dois tipos: **operacional e financeiro**. A diferença entre um e outro reside principalmente no seguinte critério: **O leasing transfere ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade.**

Se transferir, será classificado como leasing financeiro. Se não, como leasing operacional.

Gabarito → Correto.

39) **(CESPE/Contador/TRE/RR/2012)** O arrendamento mercantil é classificado como financeiro ou operacional. No arrendamento operacional, há transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, ao passo que, no financeiro, não há transferência substancial de riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Comentários

O item está Errado. Os conceitos foram invertidos. No arrendamento financeiro, há transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, ao passo que, no operacional, não há transferência substancial de riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Repetimos. O leasing, basicamente, pode ser de dois tipos: **operacional e financeiro**. A diferença entre um e outro reside principalmente no seguinte

critério: **o leasing transfere ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade.**

Se transferir, será classificado como leasing financeiro. Se não, como leasing operacional. E como saberemos se há ou não transferência dos riscos e benefícios? O tema está prescrito no CPC 06, que dispõe sobre o arrendamento mercantil.

SE OS RISCOS E BENEFÍCIOS FICAM COM O ARRENDATÁRIO → ARRENDAMENTO FINANCEIRO.
SE OS RISCOS E BENEFÍCIOS FICAM COM O ARRENDADOR → ARRENDAMENTO OPERACIONAL.

Para se caracterizar um arrendamento financeiro, basicamente cinco características podem aparecer:

PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DE UM ARRENDAMENTO FINANCEIRO

- 1) Transfere-se a propriedade ao final do contrato;
- 2) Valor residual mais baixo que o valor justo;
- 3) O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida útil do ativo
- 4) O valor presente dos pagamentos totaliza substancialmente o todo o valor justo do ativo;
- 5) O ativo arrendado é de tal forma especializado, que apenas o arrendatário pode usá-lo sem grandes modificações.

Gabarito → Errado.

7.9 QUESTÕES COMENTADAS – PASSIVO E AVP

40) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** Com base no pronunciamento técnico de ajuste a valor presente, do CPC, julgue o item subsequente.

Quando houver efeito relevante, os itens do ativo e do passivo decorrentes de operações de curto prazo devem ser ajustados a valor presente.

Comentário:

Conforme a Lei 6404/76:

Art. 183, VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 184, III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais

ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Portanto:

Ativo não Circulante e Passivo não Circulante → Ajusta a valor presente.

Ativo Circulante e Passivo Circulante → Ajusta a valor presente apenas se houver efeito relevante.

Gabarito → Correto

41) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Acerca de endividamento das empresas, seus custos, itens do patrimônio líquido e demonstração do resultado abrangente, julgue o item seguinte.

A conta de despesas financeiras a vencer, decorrentes de empréstimos e financiamentos contraídos com correção pós-fixada, registra uma despesa a ser levada para a de resultado do exercício do ano em que a empresa contraiu a dívida.

Comentário:

A despesa deve ser levada para o resultado por competência, conforme a passagem do tempo, e não no ano em que a empresa contraiu a dívida.

Gabarito → Errado.

42) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** Com base no pronunciamento técnico de ajuste a valor presente, do CPC, julgue o item subsequente.

O desconto a valor presente é requerido no caso de passivos contratuais, devendo a taxa de desconto considerar o risco de crédito da entidade. Quanto aos passivos não contratuais, não ocorre a apuração do valor presente apesar do seu registro como provisões futuras.

Comentário:

Conforme o Pronunciamento CPC 12 – Ajuste a valor Presente:

27. O desconto a valor presente é requerido **quer se trate de passivos contratuais, quer se trate de passivos não contratuais**, sendo que a taxa de desconto necessariamente deve considerar o risco de crédito da entidade..

Portanto, o ajuste a valor presente deve ser aplicado aos passivos contratuais e aos passivos não contratuais.

Gabarito → Errado

43) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação às contas, aos métodos e às operações contábeis, julgue o item seguinte.

A variação cambial sobre obrigações com fornecedores estrangeiros impacta o saldo da conta fornecedores, mas a mercadoria importada que continuar em estoque poderá não receber tal atualização.

Comentário:

A regra geral de avaliação do ativo é: todos os gastos necessários para deixar o item nas condições desejadas pela empresa são custo.

A partir daí, são despesas.

Assim, com caso da importação de mercadoria ou ativo imobilizado, todos os gastos com frete, alfândega, impostos de importação e variação cambial ocorrida até que o bem esteja pronto para uso ou para venda (esteja nas condições pretendidas pela administração), são custo.

A contabilização fica assim:

D – Ativo Imobilizado (ou estoque) (Ativo)

C – Fornecedores do exterior – variação cambial.

Depois que o bem está pronto para uso ou para venda, a contabilização da variação cambial é a seguinte:

D – Despesa com variação cambial (Resultado)

C – Fornecedores do exterior – variação cambial.

Assim, a questão está correta. A variação cambial, no segundo caso, não afeta o estoque.

Gabarito → Correto

44) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Com relação ao reconhecimento, à mensuração e à apresentação das contas patrimoniais e de resultado, julgue o item que se segue.

O registro de provisão para redução do custo de aquisição ao valor de mercado é requisito para ajuste a valor presente dos itens não monetários do balanço, como o adiantamento em dinheiro para recebimento de bens e serviços.

Comentário:

Vamos examinar as assertivas:

“O registro de provisão para redução do custo de aquisição ao valor de mercado é requisito para ajuste a valor presente dos itens não monetários do balanço,...”

Está errado. O ajuste para redução do custo de aquisição ao valor de mercado (a conhecida regra “custo ou mercado, dos dois o menos”) destina-se a evitar que o ativo fique contabilizado por valor superior ao seu futuro benefício econômico. Não está relacionado com o ajuste a valor presente.

O ajuste a valor presente destina-se a separar o componente comercial do componente financeiro (juros), no caso as compras e vendas a prazo.

Vejamos a complementação:

“...como o adiantamento em dinheiro para recebimento de bens e serviços.”

Também está errado. A redação leva ao entendimento de que o adiantamento em dinheiro para recebimento de bens e serviços é item não monetário.

Se o adiantamento corresponder a uma quantidade certa de produtos, é item não monetário.

Vamos supor que uma empresa faça um adiantamento de \$10.000 ao seu fornecedor, referente a 10 televisores de \$1.000 cada.

Se ela receber os 10 televisores, ainda que o preço do fornecedor aumente, é adiantamento não monetário.

Mas, se o preço do fornecedor aumentar e a empresa precisar pagar a diferença, então o adiantamento é item monetário.

Gabarito → Errado.

45) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** A legislação societária estabelece que as obrigações classificadas no passivo não circulante devem ser apresentadas no balanço patrimonial pelo seu valor presente, desde que o efeito desse ajuste seja relevante.

Comentários

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

O item está Errado. Os elementos do passivo não circulante devem ser ajustados. Os do passivo circulante, somente se houver efeito relevante.

Gabarito → Errado.

8 QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

1) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** No que se refere às noções básicas de contabilidade, julgue o item que se segue.

O fato contábil consistente no desconto de duplicatas junto a um banco resulta em redução da situação patrimonial líquida da empresa.

2) **(CESPE/SUFRAMA/Técnico Contabilidade/2014)** Julgue o item subsequente, relativo à contabilização de operações contábeis diversas.

O desconto de uma duplicata em banco, além de gerar um débito em caixa ou equivalentes de caixa e um crédito em duplicatas descontadas, gera um débito em despesas do período na demonstração do resultado do exercício (DRE) relativo aos juros pagos na data da liberação do crédito.

3) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** A baixa de uma duplicata cujo valor está totalmente provisionado não impactará o resultado contábil da empresa, que deverá lançar um débito na conta retificadora de ativo em que está registrado o valor acumulado da provisão.

4) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** As contas a receber devem ser avaliadas pelo valor dos títulos que as compõe menos as devidas estimativas de perdas prováveis na realização.

5) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** A respeito do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação dos instrumentos financeiros, julgue o item a seguir.

Um ativo ou um passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se tiver sido adquirido ou originado principalmente com a finalidade de venda ou de recompra no curto prazo.

6) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Ao final de 2014, determinada companhia estimou o valor em uso do seu imobilizado em R\$ 2 milhões e o valor líquido de venda em R\$ 1,7 milhão. Na mesma data, o valor contábil líquido desse imobilizado era de R\$ 1,5 milhão.

Nesse caso, a companhia deve fazer um lançamento contábil para redução ao valor recuperável, cujo débito será em conta de resultado, resultando em redução da situação líquida da companhia.

7) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Acerca dos itens tratados nos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), julgue o item a seguir.

Uma empresa auferir benefícios de um ativo com o seu uso ou sua venda, normalmente avaliado pelo seu valor de troca. Assim, para determinar o valor recuperável de um item considerado como unidade geradora de caixa, deve-se obter o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso.

8) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** Os objetivos da análise de recuperabilidade dos valores registrados nas contas do ativo imobilizado e do ativo intangível incluem a revisão e o ajuste dos critérios contábeis adotados para determinar a vida útil econômica estimada dos referidos ativos e para calcular os valores de depreciação, exaustão e amortização a que eles estariam sujeitos.

9) **(CESPE/Contador/Eletrôbrás/2013)** O valor contábil corresponde ao valor histórico pelo qual um ativo é reconhecido no balanço, antes da dedução de toda depreciação, amortização, exaustão acumulada, provisão para perdas ou teste de impairment.

10) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** Um ativo imobilizado foi submetido ao teste de recuperabilidade e o resultado mostrou perda no valor de R\$ 80.000,00. Nessa situação, a contabilização a ser feita aumentará a conta do ativo em R\$ 80.000,00 e a conta de despesa no mesmo valor.

11) **(CESPE/Contador/TRE/RJ/2012)** O valor recuperável é definido como o maior número absoluto entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor de uso.

12) **(CESPE/Perito Criminal–Ciências Contábeis/PC/PE/2016)** Os itens que podem ser reconhecidos como custo dos estoques incluem:

- a) lote de matérias-primas danificado por queda durante seu deslocamento até a área produtiva.
- b) salários e encargos do almoxarife responsável pelo estoque de produtos em processamento.

- c) custos de telefonia e salários e encargos do departamento de compra de matérias-primas industrializáveis.
- d) fretes e seguros relativos aos produtos acabados comercializados.
- e) encargos financeiros cobrados em aquisição de matérias primas a prazo.

13) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação à contabilização dos itens patrimoniais e de resultado, bem como aos seus efeitos, julgue o item que se segue.

Considere que um item de estoque destinado à venda esteja contabilmente registrado por R\$ 100,00, possua custos estimados de negociação de R\$ 8,00 e seja normalmente negociado pelos participantes do mercado por R\$ 90,00. Nesse caso, o valor realizável líquido do item deverá ser ajustado, o que produzirá impacto negativo na demonstração do resultado do exercício.

14) **(CESPE/Contador/Eletróbrás/2013)** Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, devendo-se escolher aquele que for menor.

15) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os itens de estoques que, normalmente, não são intercambiáveis são avaliados pelos seus custos individuais, os quais devem ser ajustados aos seus valores realizáveis líquidos sempre que eles se revelarem superiores ou inferiores a esses custos.

16) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os impostos recuperáveis não compõem o custo de aquisição de estoques e não são reconhecidos como ativos na contabilidade.

17) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou de fabricação, reduzido por estimativas de perdas para ajuste ao preço de mercado, quando este for inferior, vedado qualquer outro critério.

18) **(CESPE/Analista Judiciário/TRE/ES/2011)** Quando o preço corrente dos bens destinados à alienação ou dos produtos e artigos da indústria e do comércio da empresa estiver acima do valor do custo de aquisição, a diferença constituirá receita não operacional, mas somente poderá ser usada para a constituição de reservas de contingência.

19) **(CESPE/Contador/STF/2008)** O montante pago a título de seguros e transportes sobre compras de mercadorias será incorporado ao valor do estoque de mercadorias disponíveis para revenda.

20) **(CESPE/Contador/STF/2008)** O montante pago ao fornecedor a título de tributos recuperáveis será incorporado ao valor do estoque de mercadorias adquiridas para revenda.

- 21) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** Os ativos intangíveis estão sujeitos à amortização com base na sua vida útil, que pode sofrer influência tanto de fatores econômicos quanto de fatores legais. Ativos intangíveis com vida útil indefinida, no entanto, devem ser amortizados no prazo máximo de dez anos.
- 22) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Os pronunciamentos do CPC determinam que, na fase em que o ativo intangível ainda não está disponível para uso, sua capacidade de gerar benefícios econômicos futuros para recuperar seu valor contábil é, usualmente, sujeita a maior incerteza que na fase em que ele já está disponível para ser utilizado. Portanto, é necessário que a entidade proceda, no mínimo anualmente, ao teste por desvalorização de ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.
- 23) **(CESPE/Analista Contábil/CNJ/2013)** Como na fase de pesquisa a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível, os gastos, quando incorridos, devem ser reconhecidos em contas de resultado.
- 24) **(CESPE/Contador/TJ/RR/2012)** Todas as contas de ativo intangível serão amortizadas a cada período, levando-se a contrapartida a débito de uma conta de resultado.
- 25) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2012)** O valor amortizável de ativo intangível com vida útil indefinida deverá ser amortizado de modo a refletir o padrão de consumo, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros.
- 26) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** Avaliam-se os ativos intangíveis pelo custo incorrido na aquisição, vedada qualquer dedução.
- 27) **(CESPE/Agente/Polícia Federal/2009)** Suponha que uma empresa mineradora tenha adquirido os direitos de exploração de uma mina por R\$ 5 milhões, por meio de um contrato com cinco anos de vigência. Nesse caso, após dois anos de exploração, se tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, o referido ativo, classificado no imobilizado, deverá estar avaliado no balanço da empresa por R\$ 3 milhões.
- 28) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** No fim do exercício social, determinada empresa estimou os seguintes valores para os processos judiciais em que figurava como ré em relação aos quais os especialistas consideravam haver probabilidades de perda.

| natureza | estimativa (em milhões de R\$) |
|---------------------|-----------------------------------|
| fiscais | 98.256,00 |
| cíveis – gerais | 10.350,00 |
| trabalhistas | 12.381,00 |
| cíveis – ambientais | 3.984,00 |
| total | 124.971,00 |

Nesse caso, o montante de R\$ 124,971 milhões deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do exercício, em contas classificadas no passivo exigível, em subgrupos de provisões e de acordo com os prazos de liquidação.

29) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Julgue o seguinte item, relativo aos aspectos inerentes ao grupo contábil do ativo e às suas respectivas contas.

Suponha que uma empresa adquira máquinas com a finalidade de ampliar sua capacidade produtiva e que seu único cliente seja uma coligada. Nesse caso, para a contabilização do gasto, a empresa deverá reconhecer o item do grupo investimento pelo método do custo ou pela equivalência patrimonial, a depender da relevância.

30) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação à contabilização dos itens patrimoniais e de resultado, bem como aos seus efeitos, julgue o item que se segue.

Os investimentos mantidos por uma entidade em suas coligadas ou controladas e em outras entidades devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, com impactos no balanço patrimonial e na demonstração de resultado do exercício.

31) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** Com as alterações legais e a publicação dos pronunciamentos do CPC, houve a substituição do critério de investimento relevante para a avaliação da influência significativa, com vistas à avaliação da participação de uma empresa em outra.

32) **(CESPE/Contador/Eletrobrás/2013)** Os investimentos de longo prazo mantidos para fins de negociação devem ser classificados no ativo não circulante.

33) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TRE/RJ/2012)** Os investimentos em coligadas sobre cuja administração determinada empresa tenha influência significativa somente devem ser obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial quando a empresa controladora participar com pelo menos 20% do capital votante da controlada.

34) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TJ/RO/2012)** Uma companhia adquiriu 80% das ações ordinárias de certa empresa, desembolsando, nesse

investimento, uma quantia equivalente ao patrimônio líquido registrado na contabilidade da investida, composto apenas pela conta capital social. Após o referido investimento e por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis, a empresa investida apurou lucro líquido de R\$ 2.000,00 e sua diretoria propôs a distribuição de dividendos no valor total de R\$ 1.000,00, ainda pendente de deliberação pela assembleia geral. Considerando que o capital social da investida é de R\$ 3.000,00, o lançamento contábil correto do reconhecimento da equivalência patrimonial na investidora é o seguinte:

| | |
|--|--------------|
| Investimentos em coligadas e controladas | |
| a Receita de equivalência patrimonial | R\$ 1.600,00 |

35) **(CESPE/Contador/FUB/2011)** O método do custo foi abolido como forma de avaliação de investimentos societários.

36) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** A prevalência da essência sobre a forma, introduzida pelas modificações à Lei n.º 6.404/1976, não era totalmente desconhecida pela contabilidade brasileira, mas ganhou maior força na nova legislação.

37) **(CESPE/Contador/Ministério da Saúde/2013)** Com o objetivo de evidenciar fielmente as operações de leasing nos demonstrativos contábeis, as operações de leasing operacional passaram a ser classificadas como operação de compra e venda financiada e não mais como mero arrendamento, o que obrigou o reconhecimento do passivo integral e o registro do bem na arrendatária.

38) **(CESPE/Analista/Contabilidade/TJ/AC/2012)** O arrendamento mercantil será classificado como financeiro se houver transferência integral dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem objeto do negócio.

39) **(CESPE/Contador/TRE/RR/2012)** O arrendamento mercantil é classificado como financeiro ou operacional. No arrendamento operacional, há transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, ao passo que, no financeiro, não há transferência substancial de riscos e benefícios inerentes à propriedade.

40) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** Com base no pronunciamento técnico de ajuste a valor presente, do CPC, julgue o item subsequente.

Quando houver efeito relevante, os itens do ativo e do passivo decorrentes de operações de curto prazo devem ser ajustados a valor presente.

41) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Acerca de endividamento das empresas, seus custos, itens do patrimônio líquido e demonstração do resultado abrangente, julgue o item seguinte.

A conta de despesas financeiras a vencer, decorrentes de empréstimos e financiamentos contraídos com correção pós-fixada, registra uma despesa a ser levada para a de resultado do exercício do ano em que a empresa contraiu a dívida.

42) **(CESPE/CADE/Contador/2014)** Com base no pronunciamento técnico de ajuste a valor presente, do CPC, julgue o item subsequente.

O desconto a valor presente é requerido no caso de passivos contratuais, devendo a taxa de desconto considerar o risco de crédito da entidade. Quanto aos passivos não contratuais, não ocorre a apuração do valor presente apesar do seu registro como provisões futuras.

43) **(CESPE/TC-DF/ACE/2014)** Com relação às contas, aos métodos e às operações contábeis, julgue o item seguinte.

A variação cambial sobre obrigações com fornecedores estrangeiros impacta o saldo da conta fornecedores, mas a mercadoria importada que continuar em estoque poderá não receber tal atualização.

44) **(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** Com relação ao reconhecimento, à mensuração e à apresentação das contas patrimoniais e de resultado, julgue o item que se segue.

O registro de provisão para redução do custo de aquisição ao valor de mercado é requisito para ajuste a valor presente dos itens não monetários do balanço, como o adiantamento em dinheiro para recebimento de bens e serviços.

45) **(CESPE/Analista/Área 2/ANP/2013)** A legislação societária estabelece que as obrigações classificadas no passivo não circulante devem ser apresentadas no balanço patrimonial pelo seu valor presente, desde que o efeito desse ajuste seja relevante.

9 GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

| QUESTÃO | GABARITO | QUESTÃO | GABARITO |
|---------|----------|---------|----------|
| 1 | C | 24 | E |
| 2 | E | 25 | E |
| 3 | C | 26 | E |
| 4 | C | 27 | E |
| 5 | C | 28 | E |
| 6 | E | 29 | E |
| 7 | C | 30 | E |
| 8 | C | 31 | C |
| 9 | E | 32 | E |
| 10 | E | 33 | E |
| 11 | C | 34 | C |
| 12 | B | 35 | E |
| 13 | C | 36 | C |
| 14 | C | 37 | E |
| 15 | E | 38 | C |
| 16 | E | 39 | E |
| 17 | E | 40 | C |
| 18 | E | 41 | E |
| 19 | C | 42 | E |
| 20 | E | 43 | C |
| 21 | E | 44 | E |
| 22 | C | 45 | E |
| 23 | C | | |