



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

**Prazo: 15 de junho de 2009**

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 25 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Provisão e Passivo e Ativo Contingentes**”.

Os objetivos do Pronunciamento Técnico CPC 25 são assegurar que sejam aplicados os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Este pronunciamento está baseado no **IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assests** do IASB e não apresenta novidades em relação à Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005, que referendou o Pronunciamento NPC 12 do Ibracon, exceto quanto aos exemplos, que estão agora incluídos nos originais do documento do IASB. Foram realizados alguns poucos ajustes em relação ao IAS 37 com o objetivo de proporcionar maior clareza e objetividade, sem nunca excluir ou deixar de atender às disposições contidas no pronunciamento internacional.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de junho de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: [AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br](mailto:AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br) ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Pronunciamento CPC 25 poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 29 de abril de 2009.

*Original assinado por*

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes;

II – revogar, a partir dos exercícios sociais referidos no item III, a Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras do exercício de 2009 a serem divulgadas em 2010 para fins de comparação.

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

### PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

#### Provisão e Passivo e Ativo Contingentes

#### Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37

<b>Conteúdo</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	
<b>ALCANCE</b>	<b>1 - 9</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>10</b>
<b>Provisões e outros passivos</b>	<b>11</b>
<b>Relação entre provisões e passivos contingentes</b>	<b>12 – 13</b>
<b>RECONHECIMENTO</b>	<b>14 - 35</b>
<b>Provisões</b>	<b>14 – 26</b>
Obrigação presente	15 – 16
Evento passado	17 – 22
Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos	23 – 24
Estimativa confiável da obrigação	25 – 26
<b>Passivos contingentes</b>	<b>27 – 30</b>
<b>Ativos contingentes</b>	<b>31 – 35</b>
<b>MENSURAÇÃO</b>	<b>36 – 52</b>
<b>A melhor estimativa</b>	<b>36 – 41</b>
<b>Riscos e incertezas</b>	<b>42 – 44</b>
<b>Valor presente</b>	<b>45 – 47</b>
<b>Eventos futuros</b>	<b>48 – 50</b>
<b>Alienação esperada de ativos</b>	<b>51 – 52</b>
<b>REEMBOLSOS</b>	<b>53 – 58</b>
<b>MUDANÇAS NAS PROVISÕES</b>	<b>59 – 60</b>
<b>USO DE PROVISÕES</b>	<b>61 – 62</b>
<b>APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO</b>	<b>63 – 83</b>



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

<b>Perdas operacionais futuras</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Contratos onerosos</b>	<b>66 – 69</b>
<b>Reestruturação</b>	<b>70 – 83</b>
<b>DIVULGAÇÃO</b>	<b>84 – 92</b>
<b>APÊNDICE A - Tabelas – Provisões, passivo e ativo contingentes e reembolsos</b>	
<b>Apêndice B - Árvore de decisão</b>	
<b>Apêndice C - Exemplos: reconhecimento</b>	
<b>Apêndice D - Exemplos: divulgação</b>	



## Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

## Alcance

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:
  - (a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso; e
  - (b) os cobertos por um outro Pronunciamento Técnico.
2. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.
4. [Eliminado no original]
5. Quando outro Pronunciamento Técnico trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, uma entidade aplica esse Pronunciamento Técnico em vez do presente Pronunciamento Técnico. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos Pronunciamentos Técnicos relativos a:
  - (a) contratos de construção (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
  - (b) imposto de renda (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro);
  - (c) arrendamentos mercantis (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como esse CPC 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, este Pronunciamento Técnico aplica-se a tais casos;
  - (d) benefícios a empregados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios Pós-Emprego);
  - (e) contratos de seguros (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro). Contudo, este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de uma seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguros dentro do alcance do CPC;

- (f) combinações de negócios (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); nesse Pronunciamento são tratadas as contabilizações de ativos e passivos contingentes adquiridos numa combinação de negócios.
6. Alguns valores tratados como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando uma entidade dá garantias em troca de uma remuneração. Este Pronunciamento Técnico não trata do reconhecimento de receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Este Pronunciamento Técnico não altera os requisitos do CPC 30.
  7. Este Pronunciamento Técnico define provisões como passivos de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução de ativos ao valor recuperável e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.
  8. Outros Pronunciamentos Técnicos especificam se os gastos são tratados como ativos ou como despesas. Esses assuntos não são tratados neste Pronunciamento Técnico. Consequentemente, este Pronunciamento Técnico não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando uma provisão é feita.
  9. Este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de uma unidade operacional descontinuada, o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgações adicionais.

### Definições

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

Uma *provisão* é um passivo de prazo ou valor incertos.

Um *passivo* é uma obrigação presente da entidade proveniente de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte em uma saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos.

Um *evento que cria obrigações* é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma *obrigação legal* é uma obrigação que deriva de:

- (a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra ação da lei.

Uma *obrigação não formalizada* é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que:



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

- (a) por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um *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.

Um *ativo contingente* é um ativo 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.

Um *contrato oneroso* é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Uma *reestruturação* é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.

### **Provisões e outros passivos**

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:
  - (a) 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; e
  - (b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por



exemplo, valores relacionadas com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (accruals) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto que as provisões são divulgadas separadamente.

### **Relação entre provisões e passivos contingentes**

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 passivos (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 será necessária para liquidar as obrigações; e
  - (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos 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 será 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).

### **Reconhecimento**

#### **Provisões**

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:
  - (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um 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.

#### Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.
16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
  - (a) quando é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
  - (b) quando é mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

#### Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigações. Para um evento ser um evento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:
  - (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
  - (b) no caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para as despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que já existem na data do balanço.
19. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De



forma similar, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em um certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de uma obrigação envolver sempre um compromisso com uma outra parte, isso implica que uma decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.
22. Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for virtualmente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de uma legislação até que ela seja promulgada.

Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico (1), uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).
24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de



uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver item 86).

### **Passivos contingentes**

27. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.
29. Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

### **Ativos contingentes**

31. Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.
32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de uma entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.



33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.
34. Um ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável uma entrada de benefícios econômicos.
35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for virtualmente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se uma entrada de benefícios econômicos se tornar provável, uma entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

## **Mensuração**

### **A melhor estimativa**

36. O valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas incluem qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade de uma perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

### **Exemplo**

Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis



meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparar de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, uma entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:  $(75 \% \times 0) + (20 \% \times \$1 \text{ milhão}) + (5 \% \text{ de } \$4 \text{ milhões}) = \$400.000$ .

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.
41. A provisão é mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro.

### **Riscos e incertezas**

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa de uma provisão.
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam subavaliados e as despesas ou passivos não sejam superavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85(b).

### **Valor presente**

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor de uma provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.
46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

surgem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos impostos que reflita(m) as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente).

### **Eventos futuros**

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar uma obrigação devem ser refletidos no valor de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.
49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.
50. O efeito de possível legislação nova é considerado na mensuração de uma obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existirá evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

### **Alienação esperada de ativos**

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão.
52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pelo Pronunciamento Técnico que trata dos respectivos ativos.

**Reembolsos**

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.
53. Na demonstração dos resultados abrangentes, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de um reembolso.
54. Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.
56. Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja virtualmente certo se a entidade liquidar o passivo.
57. Em alguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como referido no item 29, uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

**Mudanças nas Provisões**

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil de uma provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

**Uso de Provisões**

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.
62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a



mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

### **Aplicações das Regras de Reconhecimento e de Mensuração**

#### **Perdas operacionais futuras**

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivo do item 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.
65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. Uma entidade testa esses ativos quanto à recuperabilidade segundo o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### **Contratos onerosos**

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato é tratado dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por este Pronunciamento Técnico.
68. Este Pronunciamento Técnico define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis de um contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.
69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

#### **Reestruturação**

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:
  - (a) venda ou extinção de uma linha de negócios;





**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
  - (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e
  - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.
71. Uma provisão para custos de reestruturação é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72-83 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.
72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:
- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
    - (i) o negócio ou parte de um negócio em questão,
    - (ii) os principais locais afetados,
    - (iii) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitir,
    - (iv) os desembolsos que serão efetuados, e
    - (v) quando o plano será implantado; e
  - (b) tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.
73. A evidência de que uma entidade começou a implantar um plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para reestruturação constituirá uma obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e funcionários (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.
74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja um grande atraso antes de a



reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

Uma entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não-divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por uma decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamentos de demissões, ou com compradores, para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 72 forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida em um conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em uma obrigação não formalizada de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

79. Mesmo quando uma entidade tiver tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e houver um contrato firme de venda. Até haver um contrato firme de venda, a entidade poderá mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte de uma reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Quando uma venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

contrato firma de venda.

80. Uma provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

- (a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e
- (b) não associados às atividades em andamento da entidade.

81. Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- (b) marketing; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos são reconhecidos na mesma forma que o seriam se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data de uma reestruturação não são incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a um contrato oneroso, conforme definido no item 10.

83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

### **Divulgação**

84. Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. Uma entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
  - (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
  - (c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.
86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
- (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36-52;
  - (b) uma indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
  - (c) a possibilidade de qualquer reembolso.
87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade faz as divulgações requeridas pelos itens 84-86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. Quando for provável uma entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36-52.
90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.
91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.
92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84-89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

Em tais casos, uma entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.


**Apêndice A**
**Tabelas – Provisão e passivo e ativo contingentes e reembolsos**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento.*

**Provisões e passivos contingentes**

<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) uma obrigação presente; ou (b) uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>Há uma obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.</b>
Uma provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgações são exigidas para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgações são exigidas para o passivo contingente (item 86)	Nenhuma divulgação é requerida (item 86).

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente. Divulgações são requeridas para o passivo contingente.

**Ativos contingentes**

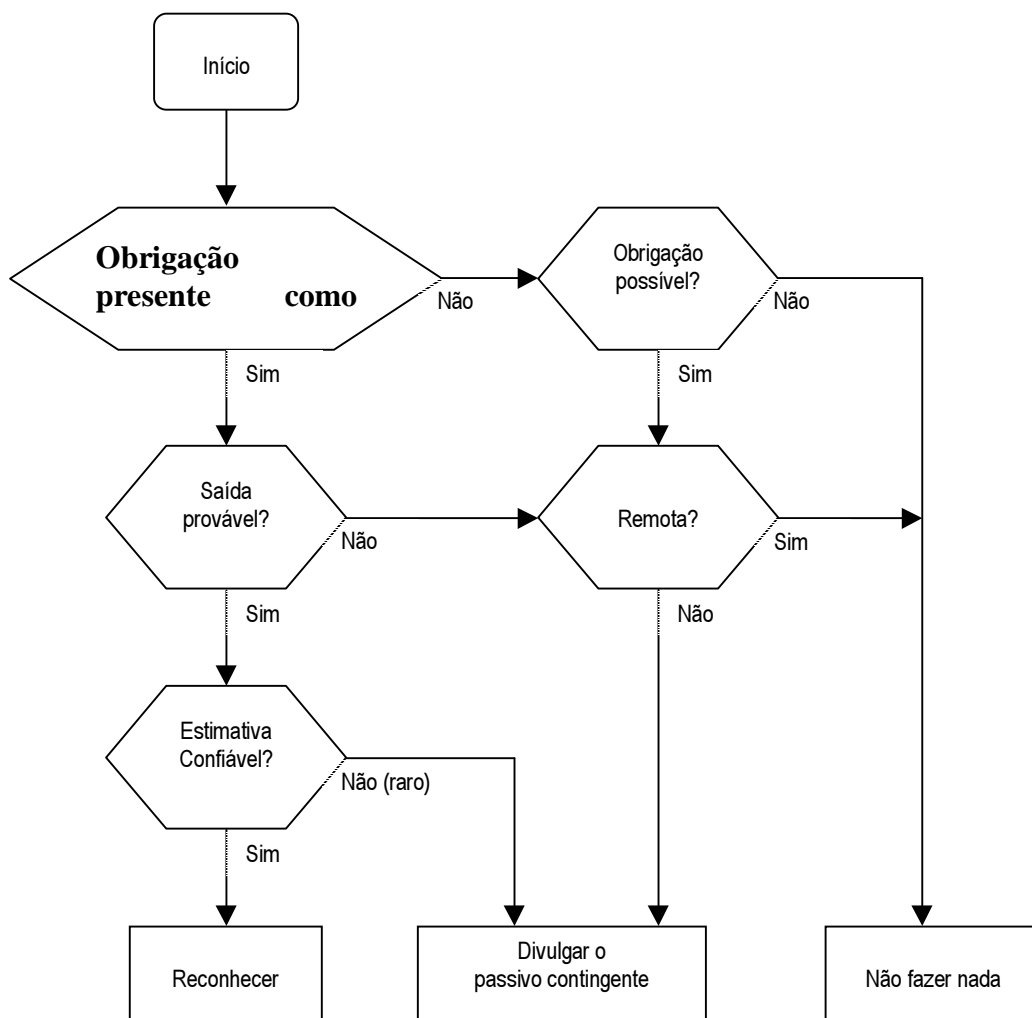
<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>A entrada de benefícios econômicos é virtualmente certa.</b>	<b>A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não virtualmente certa.</b>	<b>A entrada não é provável.</b>
O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).
	Divulgações são exigidas (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).


**Reembolsos**

<p><b>São caracterizados em situações nas quais se espera que uma parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.</b></p>		
<p><b>A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>
<p>A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado (item 57).</p>	<p>O reembolso é reconhecido como um ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo (itens 53 e 54).</p>	<p>O reembolso esperado não é reconhecido como um ativo (item 53).</p>
<p>Nenhuma divulgação é exigida.</p>	<p>O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso (item 85(c)).</p>	<p>O reembolso esperado é divulgado (item 85(c)).</p>


**Apêndice B**
**Árvore de decisão**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.*



Nota: em casos raros, não é claro se há uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço (item 15 desse Pronunciamento Técnico).



**Apêndice C****Exemplos: reconhecimento**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos – esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.

As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

**Exemplo 1 – Garantias**

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 tornaram 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 um 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 (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24).

**Exemplo 2A – Terreno contaminado – é virtualmente 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. Um 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 virtualmente 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 um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é virtualmente certo que a legislação requiera a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 14 e 22).

### **Exemplo 2B – Terreno contaminado e obrigação não formalizada**

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14 e 17).

### **Exemplo 3 – Atividade de extração de petróleo**

Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como um passivo quando o petróleo é extraído.

### **Exemplo 4 – Política de reembolsos**

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.



Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável, haja vista que bens, em uma certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14, 17 e 24).

#### **Exemplo 5A – Fechamento de uma divisão – nenhuma implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão. Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhum outro passo havia sido tomado para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Não há um evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 5B – Fechamento de uma divisão – comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas repetidamente para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 6 – Requerimentos legais para a instalação de filtros de fumaça**

De acordo com uma nova legislação, uma entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.



Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17–19).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça. Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 7 – Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudanças na tributação do imposto de renda**

O governo introduz um certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, uma entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de uma grande proporção dos seus funcionários da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 8 – Um contrato oneroso**

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento mercantil, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento mercantil se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento mercantil de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil).



Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento mercantil (ver itens 5 (c), 14 e 66).

### **Exemplo 9 – Uma garantia individual**

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá uma garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B entra em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de um contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de um contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se um emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguros e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguros, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguros se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão – A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.

Conclusão – A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.


**Exemplo 10A – Um caso judicial**

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade prepara as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16). A questão é divulgada como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14–16).

**Exemplo 11 – Reparos e Manutenção**

Alguns ativos necessitam, além de uma manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

**Exemplo 11A – Custos de Reforma – não há requisitos legais**

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).



O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia – mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa de uma decisão da companhia de continuar operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

### **Exemplo 11B – Custos de Reforma – há requisitos legais**

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como uma provisão pelas mesmas razões de não-reconhecimento de uma provisão para os custos de substituição do revestimento do exemplo 11A. Mesmo um requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obrigação existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade – a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência futura de custos de manutenção, ou seja, um valor equivalente aos custos de manutenção esperados é depreciado em três anos.

**Apêndice D****Exemplos: divulgação**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Dois exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 são fornecidas abaixo.

**Exemplo 1 - Garantias**

Um fabricante dá garantias no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substituição de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não é material. A seguinte informação é divulgada:

Uma provisão de \$60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas às garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

**Exemplo 2 – Custos de desmontagem**

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$300 milhões. A provisão é estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte é divulgada:

Uma provisão de \$300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100–2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100–2110, a provisão seria reduzida para \$136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando uma taxa de desconto real de 2% a.a..

Um exemplo é dado abaixo para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

**Exemplo 3 – Dispensa de divulgação**

Uma entidade está envolvida em uma disputa com um concorrente, que está alegando que a entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser detido pela companhia com sucesso.





**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

## EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

**Prazo: 15 de junho de 2009**

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 26 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Apresentação das Demonstrações Contábeis**”.

O objetivo principal do Pronunciamento Técnico CPC 26 é definir a base para a apresentação de demonstrações contábeis em consonância com a nova estrutura conceitual, no sentido de assegurar a comparabilidade, tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da entidade, quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. O pronunciamento desenvolve os requisitos gerais para a apresentação de demonstrações contábeis individuais e consolidadas, as diretrizes acerca da sua estrutura, bem como os requisitos mínimos em termos de seu conteúdo.

Este pronunciamento está alinhado com o **IAS 1 - Presentation of Financial Statements** e considera as modificações decorrentes da nova estrutura conceitual da contabilidade brasileira. Entretanto, em função das exigências legais brasileiras, tornou-se necessário adotar uma das duas alternativas previstas no IAS 1 no que diz respeito à apresentação de uma nova demonstração – a demonstração do resultado abrangente. O resultado abrangente total engloba os componentes da demonstração de resultado, representados pelo lucro/prejuízo do exercício e os demais itens que alteram o patrimônio líquido durante um período e não derivados de transações com os proprietários.

O pronunciamento internacional prevê duas possibilidades de apresentação da demonstração do resultado abrangente total: i) a sua inclusão na demonstração do resultado do exercício; ou ii) a sua apresentação em separado. Apenas esta última alternativa foi considerada na minuta do Pronunciamento CPC 26. No entanto, considerando que no Brasil, a demonstração das mutações do patrimônio líquido é muito utilizada, sendo obrigatória para as companhias abertas, além da apresentação em separado, foi incluída na minuta a possibilidade da apresentação da demonstração do resultado abrangente como parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Um outro ponto que requer especial atenção é o item 74, tendo em vista que o IAS 1 exige a classificação, como passivo circulante, de dívida em situação de “default” na data das demonstrações contábeis, mesmo nos casos em que a renegociação para a manutenção como exigível a longo prazo tenha sido concluída entre a data do balanço e a da emissão das demonstrações contábeis (evento subsequente). A minuta em audiência possibilita a manutenção da classificação original da dívida, contrariando o IAS 1, se houver documento expresso no qual o credor já haja, nesse interstício temporal, concordado com a manutenção do prazo contratual. Pede-se, portanto, sugestões específicas sobre a manutenção do proposto na minuta ou a adoção pura e simples da versão original do IASB.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de junho de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: [AudPublicaSNC1409@cvm.gov.br](mailto:AudPublicaSNC1409@cvm.gov.br) ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Pronunciamento CPC 26 poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 29 de abril de 2009.

*Original assinado por*

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**

**Presidente**



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 26 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da apresentação das demonstrações contábeis.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 26, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata da apresentação das demonstrações contábeis;

II – revogar, a partir dos exercícios sociais referidos no item III, a Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras do exercício de 2009 a serem divulgadas em 2010 para fins de comparação.

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

**PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 26**

**Apresentação das Demonstrações Contábeis**

*Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1*

<b>Conteúdo</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2 – 6</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>7 – 8</b>
<b>DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	
<b>Finalidade das demonstrações contábeis</b>	<b>9</b>
<b>Conjunto completo de demonstrações contábeis</b>	<b>10 – 14</b>
<b>Considerações gerais</b>	
Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras	15 – 24
Continuidade	25 – 26
Regime de competência	24 – 28
Materialidade e agregação	29 – 31
Compensação de valores	32 – 35
Frequência de apresentação de demonstrações contábeis	36 – 37
Informação comparativa	38 – 44
Consistência de apresentação	45 – 46
<b>ESTRUTURA E CONTEÚDO</b>	
<b>Introdução</b>	<b>47 – 48</b>
<b>Identificação das demonstrações contábeis</b>	<b>49 – 53</b>
<b>Balanco patrimonial</b>	
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial	54 – 59
Distinção circulante/não-circulante	60 – 65
Ativos circulantes	66 – 68
Passivos circulantes	69 – 76
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas	77 – 80
<b>Demonstração do resultado abrangente total</b>	<b>81</b>
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado na demonstração do	82 – 87



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009**

resultado abrangente total	
Resultado líquido do período	88 – 89
Outros resultados abrangentes do período	90 – 96
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do exercício ou nas notas explicativas	97 – 105
<b>Demonstração das mutações do patrimônio líquido</b>	<b>106 – 110</b>
<b>Demonstração dos fluxos de caixa</b>	<b>111</b>
<b>Notas explicativas</b>	
Estrutura	112 – 116
Divulgação de políticas contábeis	117 – 124
Principais fontes da incerteza das estimativas	125 – 133
Capital	134 – 136
Outras divulgações	137 – 138

**Objetivo**

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de definir a base para a apresentação de demonstrações contábeis, no sentido de assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, este Pronunciamento desenvolve requisitos gerais para a apresentação de demonstrações contábeis, diretrizes da sua estrutura e os requisitos mínimos em termos de seu conteúdo.

**Alcance**

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado em todas as demonstrações contábeis preparadas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações deste Comitê.
3. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros eventos são objeto de outros Pronunciamentos, Orientações e Interpretações.
4. Este Pronunciamento não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações contábeis intermediárias condensadas preparadas segundo o Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 13-35 aplicam-se às referidas demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentem demonstrações contábeis consolidadas ou separadas, conforme definido nos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 – Demonstrações Separadas e CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.
5. Este Pronunciamento utiliza termos que são adequados às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham aplicar este Pronunciamento, poderão ter que retificar as descrições usadas no presente Pronunciamento para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.
6. Analogamente, as entidades que não tenham capital próprio tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, como, por exemplo, alguns fundos de investimento, e entidades cujo capital não seja representado por ações (por exemplo, algumas entidades cooperativas) podem ter que adaptar a apresentação nas demonstrações contábeis dos interesses e participações de seus membros ou proprietários.

**Definições**

7. Os termos abaixo são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

*Demonstrações contábeis de propósito geral* (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) – são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente desenhados para atender às suas necessidades peculiares.



*Impraticável* – A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

*Práticas contábeis brasileiras* – Compreendem a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emitidos por este Comitê homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitido por este Comitê e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

*Omissão ou Incorreção Material* – As omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis tomadas com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorreta julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante. A avaliação se uma omissão ou incorreção pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis, situação em que, caso o fizer, será material, requer a consideração das características dos usuários das demonstrações contábeis. A *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis* contida no Pronunciamento Conceitual Básico deste Comitê de Pronunciamentos Contábeis estabelece que: “presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta como se espera que os usuários, com seus respectivos atributos, sejam influenciados na tomada de decisão econômica.

As *Notas Explicativas* contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou desagregações e aberturas de itens divulgados nas demonstrações contábeis e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

*Outros resultados abrangentes* compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações emitidos por este CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- (a) mudanças na reserva de reavaliação (veja Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego;
- (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (veja Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- (d) ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (veja Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

Mensuração);

- (e) a efetiva porção de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge num hedge de fluxo de caixa (veja CPC 38 também).

*Proprietários* são os detentores de instrumentos classificados como patrimônio líquido.

*Resultado* é o total das receitas deduzidas das despesas, exceto as receitas e despesas reconhecidas por meio da conta de ajuste de avaliação patrimonial no patrimônio líquido.

*Ajustes de Reclassificação* são valores reclassificados para o resultado no período corrente que foram reconhecidos como outros resultados abrangentes no período corrente ou em período(s) anterior(es).

*Resultado abrangente total* é a mudança no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os proprietários na sua capacidade de proprietários.

Resultado abrangente total compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

8. Embora este Pronunciamento use os termos “outros resultados abrangentes”, “resultado” e “resultado abrangente total”, a entidade pode usar outros termos para descrever os totais desde que o sentido seja claro. Por exemplo, uma entidade pode usar o termo “lucro líquido” para descrever “resultado”. Sugere-se, todavia, por facilidade de comunicação a maior aderência possível aos termos utilizados neste Pronunciamento.

## **Demonstrações contábeis**

### **Finalidade das demonstrações contábeis**

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho de uma entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da Administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

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





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

### **Conjunto completo de demonstrações contábeis**

10. Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:
  - (a) um balanço patrimonial ao final do período;
  - (b) uma demonstração do resultado do exercício;
  - (c) uma demonstração do resultado abrangente total do período;
  - (d) uma demonstração das mutações do patrimônio líquido;
  - (e) uma demonstração dos fluxos de caixa;
  - (f) uma demonstração do valor adicionado, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
  - (g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e
  - (h) o balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando uma entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à republicação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis. A demonstração do resultado abrangente total poderá ser apresentada em demonstrativo próprio ou incluída dentro das mutações do patrimônio líquido (veja-se exemplo anexo).
11. A entidade deverá apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte de um conjunto completo de demonstrações contábeis.
12. (Eliminado por razões legais).
13. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações contábeis, um comentário financeiro feito pela administração que descreva e explique as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Tal relatório pode incluir uma análise:
  - (a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;



- (b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relação pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e
  - (c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstrações contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos.
14. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações contábeis, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações contábeis estão fora do âmbito dos Pronunciamentos Técnicos.

### **Considerações gerais**

Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras

15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade. Para tal, necessária se faz a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que representam apropriadamente o que se propõe a retratar.
16. Uma entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações deste Comitê deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não descreverá suas demonstrações contábeis como estando de acordo com esses Pronunciamentos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos.
17. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação apropriada é conseguida pela conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações aplicáveis. A representação apropriada também exige que a entidade:
- (a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Esse Pronunciamento estabelece uma hierarquia na orientação que a administração deve considerar na ausência de um Pronunciamento, Interpretação e Orientação que se aplique especificamente a um item;
  - (b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, confiável, comparável e compreensível;
  - (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações é insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

18. Políticas contábeis inadequadas não podem ser retificadas por meio da divulgação das políticas contábeis usadas ou por notas ou qualquer outra divulgação explicativa.
19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento, Orientação ou Interpretação é inadequada por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade não deve aplicar esse requisito, como disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal.
20. Quando uma entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento, Orientação ou Interpretação de acordo com o item 19, deverá divulgar:
  - (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
  - (b) que cumpriu os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de conseguir uma representação adequada;
  - (c) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado ao entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e o tratamento efetivamente adotado; e
  - (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não-aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.
21. Quando uma entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação num período anterior, e esse afastamento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas nos itens 20(c) e (d).
22. O item 21 se aplica, por exemplo, quando uma entidade deixa de aplicar num período anterior um determinado requisito de avaliação de ativos ou passivos contido num Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação e esse afastamento tem impactos na mensuração de alterações nesses ativos ou passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.
23. Em circunstâncias extremamente raras em que a administração concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação é inadequada por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, mas a estrutura regulatória relevante proibir a não-aplicação do requisito, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os



aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação divulgando:

- (a) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação em questão, a natureza do requisito e a razão pela qual a administração concluiu que o cumprimento desse requisito é inadequado nas circunstâncias em questão e o conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual; e
  - (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter uma representação adequada.
24. Para a finalidade dos itens 19-23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições que ou dê a entender que representa ou que se poderia esperar razoavelmente que represente e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas feitas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação seria inadequado por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis I, a administração deve considerar:
- (a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa(s) circunstância(s) particular(es); e
  - (b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias semelhantes cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não seria inadequado e não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

#### Continuidade

25. Quando da preparação de demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser preparadas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem preparadas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram preparadas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.
26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração



depende dos fatos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso tempestivo a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem uma análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de um vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.

#### Regime de Competência

27. A entidade deve preparar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.
28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (os elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

#### Materialidade e Agregação

29. Cada classe relevante de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações contábeis. Os itens de natureza ou função distinta devem ser apresentados separadamente, salvo se imateriais.
30. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grandes números de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. Um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.
31. Não é necessário aplicar uma divulgação requerida se a informação não for material.

#### Compensação de valores

32. Ativos e passivos, e receitas e despesas não devem ser compensados exceto quando exigido ou permitido por um Pronunciamento Técnico, uma Interpretação ou uma Orientação.
33. É importante que os ativos e passivos, receitas e despesas sejam separadamente informados. A compensação desses elementos, exceto quando refletir a substância da transação ou outro evento, deteriora a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da empresa. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, por exemplo, a de obsolescência nos estoques ou a créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes não é considerada uma compensação.



34. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas define o que são receitas e exige que estas sejam mensuradas pelo seu valor justo da retribuição recebida ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são inerentes às atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação refletir a substância da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:
- (a) os ganhos e perdas na alienação de ativos não-circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se dos valores recebidos pela alienação a baixa do respectivo do ativo e os gastos de venda relacionados; e
  - (b) as despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes e que tiveram reembolso segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.
35. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são apresentados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros em negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas deverão ser apresentados separadamente se forem materiais.

#### Frequência de apresentação de demonstrações contábeis

36. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis de uma entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:
- (a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
  - (b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.
37. (Eliminado por razões legais)

#### Informação Comparativa

38. A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis. Também deverá ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada no conjunto das demonstrações contábeis do período corrente quando for relevante para sua compreensão.



39. A entidade deve, ao divulgar informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como a respectivas notas explicativas. Quando uma entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou faz a divulgação retrospectiva de itens de suas demonstrações contábeis, ou ainda, quando reclassifica itens de suas demonstrações contábeis, deve apresentar, como mínimo, 3 (três) balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Os balanços patrimoniais a serem apresentados nesse caso serão:
- (a) ao término do exercício corrente;
  - (b) ao término do exercício anterior (que corresponde ao início do exercício corrente); e
  - (c) no início do exercício comparativo apresentado mais antigo.
40. Em alguns casos, a informação narrativa apresentada nas demonstrações contábeis relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os usuários se beneficiam ao serem informados acerca da incerteza existente à data do último balanço e das medidas adotadas durante o período para resolver tal incerteza.
41. Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações contábeis for modificada, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:
- (a) a natureza da reclassificação;
  - (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
  - (c) a razão para a reclassificação.
42. Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:
- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e
  - (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.
43. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para um período em particular. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa com o exercício corrente no(s) exercício(s) anterior(es), de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.



44. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro trata dos ajustes requeridos quando uma entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

#### Consistência de Apresentação

45. A apresentação e classificação de itens nas demonstrações contábeis deve ser mantida de um período para outro, salvo que:
- (a) seja evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidos no Pronunciamento Técnico CPC 23; ou
  - (b) um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação exija uma alteração na apresentação.
46. Por exemplo, numa aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações contábeis poderá sugerir que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas diferentemente. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se a modificação na apresentação proporcionar informação que seja confiável e mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade deve reclassificar a informação comparativa apresentada de acordo com os itens 41 e 43.

## **Estrutura e conteúdo**

### **Introdução**

47. Este Pronunciamento exige determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente total, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e exige divulgação de outros itens nessas demonstrações ou nas notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece os requisitos para a apresentação da informação sobre os fluxos de caixa.
48. Este Pronunciamento usa por vezes o termo “divulgação” num sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser realizadas nas demonstrações contábeis.

### **Identificação das Demonstrações Contábeis**

49. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.
50. As práticas contábeis brasileiras aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não a outra





informação apresentada num relatório anual ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir informação preparada utilizando-se das práticas contábeis brasileiras de qualquer outra informação que possa ser útil aos seus usuários, mas que não são objeto dos requisitos das referidas práticas.

51. Cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, a seguinte informação deve ser mostrada de forma destacada e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:
- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
  - (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
  - (c) a data-base das demonstrações contábeis e notas explicativas e o respectivo período abrangido;
  - (d) a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos nas Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e
  - (e) o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações contábeis.
52. Os requisitos do item 51 são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de coluna em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; os itens acima devem ser então apresentados com frequência suficiente de forma a assegurar uma devida compreensão da informação incluída nas demonstrações contábeis.
53. As demonstrações contábeis tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isso é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

### **Balanco Patrimonial**

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

54. O balanço patrimonial deverá apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:
- (a) caixa e equivalentes de caixa;
  - (b) recebíveis comerciais e outros recebíveis;
  - (c) estoques;

- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens “a”, “b” e “g”);
  - (e) total de ativos classificados como mantidos para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
  - (f) ativos biológicos;
  - (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
  - (h) propriedades para investimento;
  - (i) imobilizado;
  - (j) Intangíveis;
  - (k) contas a pagar comerciais e outras;
  - (l) provisões;
  - (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nos itens “k” e “l”);
  - (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro;
  - (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no CPC 32;
  - (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
  - (q) participação de não-controladores; e
  - (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários.
55. A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.
56. Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos circulantes e não-circulantes e seus passivos circulantes e não-circulantes, os impostos diferidos ativos (passivos) não deverão ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).
57. O presente Pronunciamento Técnico não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada. O item 54 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para uma apresentação individualizada no balanço patrimonial.



Adicionalmente:

- (a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade;
  - (b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de prover informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira poderá ter que modificar a nomenclatura acima referida no sentido de prover informação relevante no contexto das operações de instituições financeiras.
58. A entidade deverá julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na sua avaliação:
- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
  - (b) da função dos ativos na entidade;
  - (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.
59. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devam ser apresentadas em contas separadas.

#### Distinção Circulante/Não-Circulante

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não-circulantes, e passivos circulantes e não-circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66-76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção se aplicar, todos os ativos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.
61. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve evidenciar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em até doze meses ou mais do que doze meses para cada linha de ativo e passivo
62. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não-circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também dá destaque aos ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
63. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, uma apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação confiável e mais relevante



do que uma apresentação circulante/não-circulante na medida em que a entidade não fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.

64. Na aplicação do item 58, é permitido a uma entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos com utilizando-se de uma classificação circulante/não-circulante e outros por ordem de liquidez quando esse procedimento proporcionar informação confiável e mais relevante. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando uma entidade tem diversas operações.
65. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Apresentação exige divulgação das datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem recebíveis comerciais e outros recebíveis e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não-monetários tais como estoques e provisões é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não-circulantes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar o montante de estoques que se espera sejam recuperados mais de doze meses após a data do balanço.

#### Ativos Circulantes

66. Um ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:
- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
  - (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
  - (c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
  - (d) é caixa ou seu equivalente (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03), a menos que sua troca ou uso para liquidação de um passivo se encontre limitada durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.
67. Este Pronunciamento Técnico usa o termo “não-circulante” para incluir ativos tangíveis, intangíveis e financeiros de natureza associada ao longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas na medida em que seu sentido seja claro.
68. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoques e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espera que sejam realizados num período até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente detidos com a finalidade de serem negociados (os ativos financeiros dentro dessa categoria são classificados como disponíveis para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e a



parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

#### Passivos Circulantes

69. Um passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:
- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
  - (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
  - (c) deverá ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
  - (d) a entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.
70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas provisões para custos relativos a empregados e outros custos operacionais são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como mantidos para negociação de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, saldos bancários a descoberto e a parte circulante de passivos financeiros não-circulantes, dividendos a pagar, impostos de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para um período até doze meses após a data do balanço são passivos não-circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75.
72. Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como circulantes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:
- (a) o prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e
  - (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo, seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.
73. Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinar ou substituir (“roll over”) uma obrigação durante pelo menos doze meses após a data do balanço segundo uma condição do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma



fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou substituição (“roll over”) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não-circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.

74. Quando uma entidade não cumprir um compromisso segundo um acordo de empréstimo de longo prazo até a data do balanço, com o efeito de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo é classificado como circulante a não ser que o credor tenha firmado, formal e expressamente, após a data do balanço mas antes da data da autorização das demonstrações contábeis para publicação, documento com força legal em que tenha concordado em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento referido. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
75. Contudo, o passivo é classificado como não circulante se o credor tiver concordado, até a data do balanço, em proporcionar um período de carência a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade pode retificar o descumprimento e durante o qual o credor não pode exigir a liquidação imediata do passivo em questão.
76. Com respeito a empréstimos classificados como passivos circulantes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para publicação, esses acontecimentos qualificam-se para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:
- (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
  - (b) retificação de descumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e
  - (c) a concessão por parte do credor de um período de carência para retificar um descumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser Apresentada no Balanço Patrimonial ou em Notas Explicativas

77. A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas, classificadas de forma adequada às operações da entidade.
78. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 58 também são usados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:
- (a) os itens do ativo imobilizado são desagregados em classes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado;
  - (b) as contas a receber são desagregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outros montantes;

- (c) os estoques são subclassificados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados;
- (d) as provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
- (e) o capital e as reservas são desagregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.

79. A entidade deve divulgar o seguinte no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:

(a) para cada classe de capital em ações:

- (i) a quantidade de ações autorizadas;
- (ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
- (iii) o valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;
- (iv) uma reconciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;
- (v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
- (vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas; e
- (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e respectivos montantes; e

(b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

80. Uma entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um “trust”, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de participante.

### **Demonstração do resultado abrangente total**

81. A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos num período em duas demonstrações: uma demonstração do resultado líquido e uma demonstração do resultado abrangente total que começará com o resultado líquido e incluirá os outros resultados abrangentes,



82. A demonstração do resultado do exercício deverá, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:
- (a) receitas;
  - (b) despesas financeiras;
  - (c) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
  - (d) despesa com impostos sobre a renda;
  - (e) o valor líquido dos seguintes itens:
    - (i) resultado líquido após impostos sobre a renda das operações descontinuadas,
    - (ii) o resultado após os impostos sobre a renda decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do(s) grupo(s) à disposição para baixa que constituem a unidade operacional descontinuada; na demonstração do resultado abrangente total:
  - (f) o resultado líquido antes dos outros resultados abrangentes;
  - (g) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item h);
  - (h) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
  - (i) o resultado abrangente total.
83. Os itens que se seguem devem ser divulgados na demonstração do resultado abrangente total como alocações do resultado do período:
- (a) resultados líquidos atribuíveis:
    - (i) à participação de acionistas não controladores; e
    - (ii) aos detentores de capital próprio da empresa controladora;
  - (b) resultados abrangentes totais do período atribuíveis:
    - (i) à participação de acionistas não controladores; e
    - (ii) aos detentores de capital próprio da empresa controladora.





84. A entidade deve apresentar numa demonstração do resultado à parte (ver item 81) as rubricas referidas nos itens 82 (a) a (f), bem como as divulgações referidas no item 83 (a).
85. Outras rubricas e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente total e na demonstração do resultado divulgada à parte quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.
86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos de uma entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente total e na demonstração do resultado, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modificará as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam satisfeitos os critérios do item 32.
87. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, seja na demonstração do resultado abrangente total, seja na demonstração do resultado seja nas notas explicativas.

#### Resultado líquido do período

88. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos num período devem ser incluídos no resultado líquido a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações requeiram ou permitam procedimento distinto.
89. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações especificam circunstâncias em que determinados itens possam ser excluídos dos resultados líquidos do período. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7).

#### Outros resultados abrangentes do período

90. A entidade deverá divulgar o montante do imposto de renda relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente total ou nas notas explicativas.
91. Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:
  - (a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários ou



(b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.

92. A entidade deverá divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.
93. Alguns dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações definem que itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes sejam reclassificados para o resultado líquido. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente dos outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido. Por exemplo, um ganho realizado na alienação de um ativo financeiro disponível para venda é reconhecido no resultado quando de sua baixa. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado nos outros resultados abrangentes do período ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade.
94. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente total ou nas notas explicativas. Uma entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deverá apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.
95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos numa entidade no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis), no desreconhecimento (baixa) de ativos financeiros disponíveis para a venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e quando uma transação anteriormente prevista e sujeita a *hedge* de fluxo de caixa afeta o resultado líquido (ver item 100 do Pronunciamento Técnico CPC 38 no tocante à contabilização de operações de *hedge* de fluxos de caixa).
96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente) reconhecida de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 (Ativo Imobilizado) e CPC 04 (Ativo Intangível) ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido reconhecidos em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego. Esses componentes são reconhecidos como outros resultados abrangentes e não são reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) na medida em que o ativo é utilizado ou quando é baixado (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e CPC 04). Ganhos e perdas atuariais devem ser reconhecidos na reserva de lucros retidos (ou nos prejuízos acumulados) no período em que forem reconhecidos como outros resultados abrangentes (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33).

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do exercício ou nas Notas Explicativas

97. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente.



98. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:
- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;
  - (b) reestruturações das atividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para as despesas de reestruturação;
  - (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
  - (d) baixas de investimentos;
  - (e) unidades operacionais descontinuadas;
  - (f) resolução de litígios; e
  - (g) outras reversões de provisões.
99. Uma entidade deve apresentar uma análise das despesas usando uma classificação baseada na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.
100. (Eliminado).
101. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma de duas formas descritas a seguir.
102. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração de resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios dos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue: Receitas X
- Outras Receitas X
  - Variação dos estoques de produtos acabados e em elaboração X
  - Consumo de matérias-primas e materiais X
  - Despesas com benefícios a empregados X
  - Depreciações e Amortizações X
  - Outras despesas X
  - Total de despesas X
  - Resultado antes do imposto de renda
103. A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do «custo de vendas», classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo de vendas ou, por



exemplo, dos custos de distribuição ou das atividades administrativas. Como mínimo, uma entidade divulgará o custo de vendas segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função de despesas é a seguinte:

Receitas X  
 Custo da vendas X  
 Lucro Bruto X  
 Outras receitas X  
 Custos de Distribuição X  
 Despesas Administrativas X  
 Outras despesas X  
 Resultado antes dos impostos X

104. As entidades que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com os benefícios dos empregados.
105. A escolha entre o método da função das despesas e o método da natureza das despesas depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem seu mérito conforme as características de diferentes tipos de entidades, este Pronunciamento estabelece que caberá à Administração eleger o método de apresentação mais relevante e confiável, atendidas as exigências legais. Entretanto, dado que a informação sobre a natureza das despesas é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função das despesas. No item 104, “benefícios dos empregados” têm o mesmo significado dado no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego.

### **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

106. Uma entidade deve apresentar na demonstração de mutações do patrimônio líquido:
- (a) o resultado abrangente total do período, separando-se o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
  - (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e as correções de erros reconhecidas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
  - (c) para cada componente do patrimônio líquido, uma reconciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as modificações decorrentes do:
    - (i) resultado líquido;



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

- (ii) cada item dos outros resultados abrangentes; e
  - (iii) transações com os proprietários realizadas na condição de proprietários, demonstrando separadamente suas contribuições e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em subsidiárias que não implicaram perda de controle.
107. A entidade deverá apresentar na demonstração das mutações do patrimônio líquido, ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante por ação ou equivalente fração do capital.
108. Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 incluem, por exemplo, cada classe de capital contribuído, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente total e a reserva de lucros retidos.
109. As alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, aquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.
110. O Pronunciamento Técnico CPC 23 exige ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição em outro Pronunciamento, Orientação ou Interpretação o requererem de outra forma. O Pronunciamento Técnico CPC 23 também exige que republicações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável. Os ajustes retrospectivos e as republicações retrospectivas para corrigir erros são registrados tendo como contrapartida o saldo de reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) exceto quando um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação requererem ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. O item 106(b) exige a divulgação na demonstração de mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período atual.

### **Demonstração dos Fluxos de Caixa**

111. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

### **Notas Explicativas**

Estrutura

112. As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas usadas de acordo com os itens 117-124;
- (b) divulgar a informação exigida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de uma forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter uma referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

114. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

- (a) uma declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações deste comitê (ver item 16);
- (b) um resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);
- (c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica seja apresentada; e
- (d) outras divulgações, incluindo:
  - (i) passivos contingentes (ver Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisão e Ativo e Passivo Contingentes) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
  - (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver Pronunciamento Técnico CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação).

115. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser combinada com informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira se relacione com a demonstração do resultado e a última se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.

116. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como uma seção separada das demonstrações contábeis.

### Divulgação de políticas contábeis

117. Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:
- (a) a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações contábeis; e
  - (b) as outras políticas contábeis usadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.
118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são preparadas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for usada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.
119. Ao decidir se uma determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a Administração deverá considerar se sua divulgação contribuirá aos usuários na compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações. Um exemplo é a divulgação do fato de um empreendedor reconhecer ou não sua participação numa entidade conjuntamente controlada usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver Pronunciamento Técnico CPC 19 - Investimento em Empreendimento Conjunto). Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela Administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado exige a divulgação das bases de mensuração usadas para as classes do ativo imobilizado.
120. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que uma entidade sujeita a impostos sobre a renda divulgue as suas políticas contábeis para imposto de renda, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e ativos por impostos diferidos. Quando uma entidade tem operações estrangeiras ou transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais.
121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e atual não sejam significativos. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.



122. Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a Administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes consignados nas demonstrações contábeis.
123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a Administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes consignados nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a gerência exerce julgamento ao definir:
- (a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento;
  - (b) quando é que substancialmente todos os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e de ativos locados são transferidos para outras entidades;
  - (c) se, em substância, determinadas vendas de bens são acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
  - (d) se a essência da relação entre a entidade e uma sociedade de propósito específico indica que sociedade é controlada pela entidade.
124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outros Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas requer que uma entidade divulgue as razões pelas quais uma determinada participação societária em sociedade investida não constitui controle, ainda que mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja de sua propriedade, direta ou indiretamente. O Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade detida para venda no curso ordinário da atividade empresarial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

#### Principais fontes da incerteza das estimativas

125. Uma entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes principais da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar modificação material nos montantes escriturados de ativos e passivos durante o próximo exercício. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:
- (a) da sua natureza; e
  - (b) do seu montante escriturado à data do balanço.
126. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de acontecimentos futuros incertos nesses ativos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica





nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios de empregados tais como obrigações de pensões. Essas estimativas requerem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

127. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela Administração. À medida que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura resolução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando o potencial para um ajuste nos valores escriturados de ativos e passivos.
128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham um risco significativo de que seus valores possam sofrer alteração significativa no próximo exercício se, à data do balanço, forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo exercício, mas essas alterações não são fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas à data do balanço.
129. As divulgações descritas no item 125 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a Administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes da incerteza das estimativas. A natureza e extensão da informação proporcionada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são:
  - (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
  - (b) a sensibilidade dos valores escriturados aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
  - (c) a resolução esperada de uma incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo exercício em relação aos valores escriturados dos ativos e passivos impactados; e
  - (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continuar pendente de resolução.
130. Este Pronunciamento não requer a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125.
131. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de outra principal fonte da incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade deverá divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos no próximo exercício tenham que sofrer ajustes materiais em função da materialização de realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade divulgará a natureza e o valor escriturado do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.



132. As divulgações descritas no item 122 acerca de julgamentos específicos feitos pela Administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125.
133. A divulgação de alguns dos principais pressupostos de acordo com o item 125 é requerida por outros Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes exige a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros acontecimentos que afetem determinadas provisões. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de ativos financeiros e de passivos financeiros que sejam avaliados pelo valor justo. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado.

#### Capital

134. As entidades divulgarão informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.
135. A fim de dar cumprimento ao disposto no item 134, a entidade divulgará as seguintes informações:
- (a) Informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:
    - (i) Uma descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
    - (ii) Caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
    - (iii) Como se encontra em relação os seus objetivos em matéria de gestão de capital;
  - (b) Dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram os passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de proteção de fluxos de caixa);
  - (c) Quaisquer alterações dos elementos referidos nos itens (a) e (b) acima em relação ao exercício precedente;
  - (d) Indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que estiver ou esteve sujeita;
  - (e) Caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não-observância. Essas informações deverão basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

136. As entidades podem gerir o seu capital de várias formas e podem estar sujeitas a diferentes requerimentos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade seguradora, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, podendo ainda essas entidades desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital de uma entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deverá divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento da capital a que está sujeita.

#### Outras Divulgações

137. Uma entidade deve divulgar nas notas explicativas:

- (a) os montantes de dividendos propostos ou declarados antes de as demonstrações financeiras serem aprovadas em Assembleia, mas que não foram reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e
- (b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138. A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

- (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);
- (b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; e
- (c) o nome da empresa controladora e a empresa controladora do grupo em última instância.



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

## EXEMPLOS DE DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO COM EVIDENCIAÇÃO DOS OUTROS RESULTADOS ABRANGENTES E DO RESULTADO ABRANGENTE TOTAL

Os exemplos a seguir tratados são ilustrativos de como poderia ser apresentada a demonstração de resultados abrangentes do período, introduzida por este Pronunciamento Técnico, utilizando-se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que já é usualmente elaborada no Brasil. Os exemplos abaixo não tiveram por objetivo disciplinar a forma de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Note-se que foi adicionada a coluna de Participação dos Não-Controladores no Patrimônio Líquido das Controladas, já que essa participação (também conhecida por Participação da Minoria ou dos Minoritários) passa, a partir da adoção deste Pronunciamento, a ser apresentada dentro do Patrimônio Líquido como um todo, após a identificação do Patrimônio Líquido da Entidade.

### Exemplo A:

	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados abrangentes (3)	Patrimônio Líquido da Companhia	Participação dos Não-Controladores no Pat. Líq. das Controladas	Patrimônio Líquido Total	Resultado Abrangente Total da Companhia
<b>Saldos Iniciais</b>	<b>1.000.000</b>	<b>80.000</b>	<b>300.000</b>	-	<b>270.000</b>	<b>1.650.000</b>	<b>158.000</b>	<b>1.808.000</b>	
Ajustes Instrumentos Financeiros, líq. Tributos					(40.000)	(40.000)	4.000	(36.000)	(40.000)
Realização Ganhos em Instrum. Financ., líq. Tributos					(20.000)	(20.000)		(20.000)	(20.000)
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas					7.552	7.552		7.552	7.552
Ajustes de Conversão do Período, líq. Tributos					170.000	170.000		170.000	170.000
Lucro Líquido do Período				339.400		339.400	22.000	361.400	339.400
Realiz. Reserva Reav. Líquida de Tributos				52.800	(52.800)	-	(2.112)	(2.112)	-
Ajustes de Instrum. Financ. Transferidos p/ Resultado					10.600				
Aumento de Capital	500.000	(50.000)	(100.000)			350.000	32.000	382.000	
Gastos com Emissão de Ações		(7.240)				(7.240)		(7.240)	
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000	6.000	36.000	
Ações em Tesouraria Adquiridas		(20.000)				(20.000)	-	(20.000)	
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000	
Constituição de Reservas			192.800	(192.800)		-		-	
Dividendos				(199.400)		(199.400)	(13.200)	(212.600)	
<b>Saldos Finais</b>	<b>1.500.000</b>	<b>92.760</b>	<b>392.800</b>	-	<b>334.752</b>	<b>2.320.312</b>	<b>206.688</b>	<b>2.527.000</b>	<b>456.952</b>

**Os saldos finais das contas que compõem a segunda e a terceira colunas devem ser evidenciados no quadro da demonstração das mutações, num quadro à parte ou numa nota adicional, que pode ser assim:**

- (1) Saldos finais: Reserva Excedente de Capital, \$ 80.000; Gastos com Emissão de Ações, (\$ 7.240); Reserva de Subvenção de Investimentos, \$ 10.000; Ações em Tesouraria (\$ 50.000) e Opções Outorgadas Reconhecidas, \$ 60.000. Total, \$ 92.760.
- (2) Saldos finais: Reserva Legal, \$ 87.500; Reserva de Incentivos Fiscais, \$ 45.000 e Reserva de Retenção de Lucros (Art. 196 da Lei 6404/76), \$ 260.300. Total, \$ 392.800.



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 14/2009

(3) Saldos finais: Reservas de Reavaliação, \$347.200; Ajustes de Avaliação Patrimonial, \$ 67.552 e Ajustes de Conversão Acumulados, \$ (\$80.000). Total, \$ 334.752.

**Exemplo B:**

	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido da Companhia	Participação dos Não-Controladores no Pat. Líq. das Controladas	Patrimônio Líquido Total
<b>Saldos Iniciais</b>	<b>1.000.000</b>	<b>80.000</b>	<b>300.000</b>	-	<b>270.000</b>	<b>1.650.000</b>	<b>158.000</b>	<b>1.808.000</b>
Ajustes Instrumentos Financeiros, liq. Tributos					(40.000)	(40.000)	4.000	(36.000)
Realização Ganhos em Instrum. Financ., liq. Tributos					(20.000)	(20.000)		(2.000)
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas					7.552	7.552		7.552
Ajustes de Conversão do Período, liq. Tributos					<u>170.000</u>	170.000		170.000
Outros Resultados Abrangentes do Período					117.552			
Lucro Líquido do Período				339.400		339.400	22.000	361.400
Realiz. Reserva Reav. Líquida de Tributos				52.800	(52.800)	-	(2.112)	(2.112)
Ajustes de Instrum. Financ. Transferidos p/ Resultado					10.600			
Aumento de Capital	500.000	(50.000)	(100.000)			350.000	32.000	382.000
Gastos com Emissão de Ações		(7.240)				(7.240)		(7.240)
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000	6.000	36.000
Ações em Tesouraria Adquiridas		(20.000)				(20.000)	-	(20.000)
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000
Constituição de Reservas			192.800	(192.800)		-		-
Dividendos				(199.400)		(199.400)	(13.200)	(212.600)
<b>Saldos Finais</b>	<b>1.500.000</b>	<b>92.760</b>	<b>392.800</b>	-	<b>334.752</b>	<b>2.320.312</b>	<b>206.688</b>	<b>2.527.000</b>
<b>Outros Resultados Abrangentes do Período</b>					<b>117.552</b>		<b>4.000</b>	<b>121.552</b>
<b>Lucro Líquido do Período</b>					<b>339.400</b>		<b>22.000</b>	<b>361.400</b>
<b>(a) Resultado Abrangente Total da Companhia, dos Não-Controladores e Total</b>					<b>456.952</b>		<b>26.000</b>	<b>482.952</b>

Obs.: a) Valem as mesmas observações quanto à evidenciação dos saldos finais das contas componentes das 2ª, 3ª e 5ª. coluna.

b) Os denominados Ajustes de Classificação, que são realizações de resultados anteriormente não realizados e compõem o grupo de contas dos Outros Resultados Abrangentes, quando são realizados não alteram o total do Patrimônio Líquido, pois são transferidos para o Resultado do Período ou para Lucros ou Prejuízos Acumulados. Quando transferidos para o Resultado, como na 8ª. linha dos dois exemplos, seu valor não aparece nas colunas de totais porque já estão abrangidos no Resultado. Quando transferidos para Lucros ou Prejuízos Acumulados aparecem em duas colunas com sinais contrários e também não aparecem nas colunas de totais.

c) Os exemplos acima são sucintos e não contêm, apenas por simplicidade, muitas das demais informações obrigatórias na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, como dividendo por classe e espécie de ação, informações comparativas etc.

d) As informações sobre os saldos finais, quando diversas contas são agrupadas para fins de apresentação, como nos exemplos acima, a serem evidenciados em quadros ou notas complementares, devem também ser fornecidas com relação ao final do exercício comparativo, podendo isso ser feito da seguinte forma: Reserva Legada, \$ 87.500 (2008: \$ 70.530).



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

**Prazo: 15 de junho de 2009**

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 25 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Provisão e Passivo e Ativo Contingentes**”.

Os objetivos do Pronunciamento Técnico CPC 25 são assegurar que sejam aplicados os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Este pronunciamento está baseado no **IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets** do IASB e não apresenta novidades em relação à Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005, que referendou o Pronunciamento NPC 12 do Ibracon, exceto quanto aos exemplos, que estão agora incluídos nos originais do documento do IASB. Foram realizados alguns poucos ajustes em relação ao IAS 37 com o objetivo de proporcionar maior clareza e objetividade, sem nunca excluir ou deixar de atender às disposições contidas no pronunciamento internacional.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de junho de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: [AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br](mailto:AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br) ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Pronunciamento CPC 25 poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 29 de abril de 2009.

*Original assinado por*

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes;

II – revogar, a partir dos exercícios sociais referidos no item III, a Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras do exercício de 2009 a serem divulgadas em 2010 para fins de comparação.

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

### PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

#### Provisão e Passivo e Ativo Contingentes

#### Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37

<b>Conteúdo</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	
<b>ALCANCE</b>	<b>1 - 9</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>10</b>
<b>Provisões e outros passivos</b>	<b>11</b>
<b>Relação entre provisões e passivos contingentes</b>	<b>12 – 13</b>
<b>RECONHECIMENTO</b>	<b>14 - 35</b>
<b>Provisões</b>	<b>14 – 26</b>
Obrigação presente	15 – 16
Evento passado	17 – 22
Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos	23 – 24
Estimativa confiável da obrigação	25 – 26
<b>Passivos contingentes</b>	<b>27 – 30</b>
<b>Ativos contingentes</b>	<b>31 – 35</b>
<b>MENSURAÇÃO</b>	<b>36 – 52</b>
<b>A melhor estimativa</b>	<b>36 – 41</b>
<b>Riscos e incertezas</b>	<b>42 – 44</b>
<b>Valor presente</b>	<b>45 – 47</b>
<b>Eventos futuros</b>	<b>48 – 50</b>
<b>Alienação esperada de ativos</b>	<b>51 – 52</b>
<b>REEMBOLSOS</b>	<b>53 – 58</b>
<b>MUDANÇAS NAS PROVISÕES</b>	<b>59 – 60</b>
<b>USO DE PROVISÕES</b>	<b>61 – 62</b>
<b>APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO</b>	<b>63 – 83</b>





**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

<b>Perdas operacionais futuras</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Contratos onerosos</b>	<b>66 – 69</b>
<b>Reestruturação</b>	<b>70 – 83</b>
<b>DIVULGAÇÃO</b>	<b>84 – 92</b>
<b>APÊNDICE A - Tabelas – Provisões, passivo e ativo contingentes e reembolsos</b>	
<b>Apêndice B - Árvore de decisão</b>	
<b>Apêndice C - Exemplos: reconhecimento</b>	
<b>Apêndice D - Exemplos: divulgação</b>	



## Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

## Alcance

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:
  - (a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso; e
  - (b) os cobertos por um outro Pronunciamento Técnico.
2. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.
4. [Eliminado no original]
5. Quando outro Pronunciamento Técnico trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, uma entidade aplica esse Pronunciamento Técnico em vez do presente Pronunciamento Técnico. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos Pronunciamentos Técnicos relativos a:
  - (a) contratos de construção (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
  - (b) imposto de renda (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro);
  - (c) arrendamentos mercantis (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como esse CPC 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, este Pronunciamento Técnico aplica-se a tais casos;
  - (d) benefícios a empregados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios Pós-Emprego);
  - (e) contratos de seguros (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro). Contudo, este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de uma seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguros dentro do alcance do CPC;



- (f) combinações de negócios (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); nesse Pronunciamento são tratadas as contabilizações de ativos e passivos contingentes adquiridos numa combinação de negócios.
6. Alguns valores tratados como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando uma entidade dá garantias em troca de uma remuneração. Este Pronunciamento Técnico não trata do reconhecimento de receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Este Pronunciamento Técnico não altera os requisitos do CPC 30.
  7. Este Pronunciamento Técnico define provisões como passivos de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução de ativos ao valor recuperável e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.
  8. Outros Pronunciamentos Técnicos especificam se os gastos são tratados como ativos ou como despesas. Esses assuntos não são tratados neste Pronunciamento Técnico. Consequentemente, este Pronunciamento Técnico não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando uma provisão é feita.
  9. Este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de uma unidade operacional descontinuada, o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgações adicionais.

### Definições

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

Uma *provisão* é um passivo de prazo ou valor incertos.

Um *passivo* é uma obrigação presente da entidade proveniente de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte em uma saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos.

Um *evento que cria obrigações* é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma *obrigação legal* é uma obrigação que deriva de:

- (a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra ação da lei.

Uma *obrigação não formalizada* é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que:



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

- (a) por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um *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.

Um *ativo contingente* é um ativo 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.

Um *contrato oneroso* é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Uma *reestruturação* é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.

### **Provisões e outros passivos**

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:
  - (a) 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; e
  - (b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por



exemplo, valores relacionadas com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (accruals) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto que as provisões são divulgadas separadamente.

### **Relação entre provisões e passivos contingentes**

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 passivos (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 será necessária para liquidar as obrigações; e
  - (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos 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 será 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).

### **Reconhecimento**

#### **Provisões**

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:
  - (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um 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.

#### Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.
16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
  - (a) quando é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
  - (b) quando é mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

#### Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigações. Para um evento ser um evento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:
  - (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
  - (b) no caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para as despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que já existem na data do balanço.
19. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De



forma similar, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em um certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de uma obrigação envolver sempre um compromisso com uma outra parte, isso implica que uma decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.
22. Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for virtualmente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de uma legislação até que ela seja promulgada.

Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico (1), uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).
24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de



uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver item 86).

### **Passivos contingentes**

27. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.
29. Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

### **Ativos contingentes**

31. Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.
32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de uma entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.





33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.
34. Um ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável uma entrada de benefícios econômicos.
35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for virtualmente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se uma entrada de benefícios econômicos se tornar provável, uma entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

## **Mensuração**

### **A melhor estimativa**

36. O valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas incluem qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade de uma perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

### **Exemplo**

Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis



meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparar de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, uma entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:  $(75 \% \times 0) + (20 \% \times \$1 \text{ milhão}) + (5 \% \text{ de } \$4 \text{ milhões}) = \$400.000$ .

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.
41. A provisão é mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro.

### **Riscos e incertezas**

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa de uma provisão.
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam subavaliados e as despesas ou passivos não sejam superavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85(b).

### **Valor presente**

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor de uma provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.
46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que



surgem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos impostos que reflita(m) as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente).

### **Eventos futuros**

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar uma obrigação devem ser refletidos no valor de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.
49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.
50. O efeito de possível legislação nova é considerado na mensuração de uma obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existirá evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

### **Alienação esperada de ativos**

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão.
52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pelo Pronunciamento Técnico que trata dos respectivos ativos.

**Reembolsos**

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.
53. Na demonstração dos resultados abrangentes, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de um reembolso.
54. Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.
56. Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja virtualmente certo se a entidade liquidar o passivo.
57. Em alguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como referido no item 29, uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

**Mudanças nas Provisões**

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil de uma provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

**Uso de Provisões**

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.
62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a



mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

### **Aplicações das Regras de Reconhecimento e de Mensuração**

#### **Perdas operacionais futuras**

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivo do item 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.
65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. Uma entidade testa esses ativos quanto à recuperabilidade segundo o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### **Contratos onerosos**

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato é tratado dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por este Pronunciamento Técnico.
68. Este Pronunciamento Técnico define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis de um contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.
69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

#### **Reestruturação**

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:
  - (a) venda ou extinção de uma linha de negócios;



- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
  - (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e
  - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.
71. Uma provisão para custos de reestruturação é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72-83 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.
72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:
- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
    - (i) o negócio ou parte de um negócio em questão,
    - (ii) os principais locais afetados,
    - (iii) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitir,
    - (iv) os desembolsos que serão efetuados, e
    - (v) quando o plano será implantado; e
  - (b) tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.
73. A evidência de que uma entidade começou a implantar um plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para reestruturação constituirá uma obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e funcionários (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.
74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja um grande atraso antes de a



reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

Uma entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não- divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por uma decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamentos de demissões, ou com compradores, para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 72 forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida em um conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em uma obrigação não formalizada de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

79. Mesmo quando uma entidade tiver tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e houver um contrato firme de venda. Até haver um contrato firme de venda, a entidade poderá mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte de uma reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Quando uma venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

contrato firma de venda.

80. Uma provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

- (a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e
- (b) não associados às atividades em andamento da entidade.

81. Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- (b) marketing; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos são reconhecidos na mesma forma que o seriam se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data de uma reestruturação não são incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a um contrato oneroso, conforme definido no item 10.

83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

### **Divulgação**

84. Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. Uma entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:



- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
  - (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
  - (c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.
86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
- (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36-52;
  - (b) uma indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
  - (c) a possibilidade de qualquer reembolso.
87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade faz as divulgações requeridas pelos itens 84-86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. Quando for provável uma entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36-52.
90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.
91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.
92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84-89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

Em tais casos, uma entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.


**Apêndice A**
**Tabelas – Provisão e passivo e ativo contingentes e reembolsos**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento.*

**Provisões e passivos contingentes**

<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) uma obrigação presente; ou (b) uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>Há uma obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.</b>
Uma provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgações são exigidas para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgações são exigidas para o passivo contingente (item 86)	Nenhuma divulgação é requerida (item 86).

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente. Divulgações são requeridas para o passivo contingente.

**Ativos contingentes**

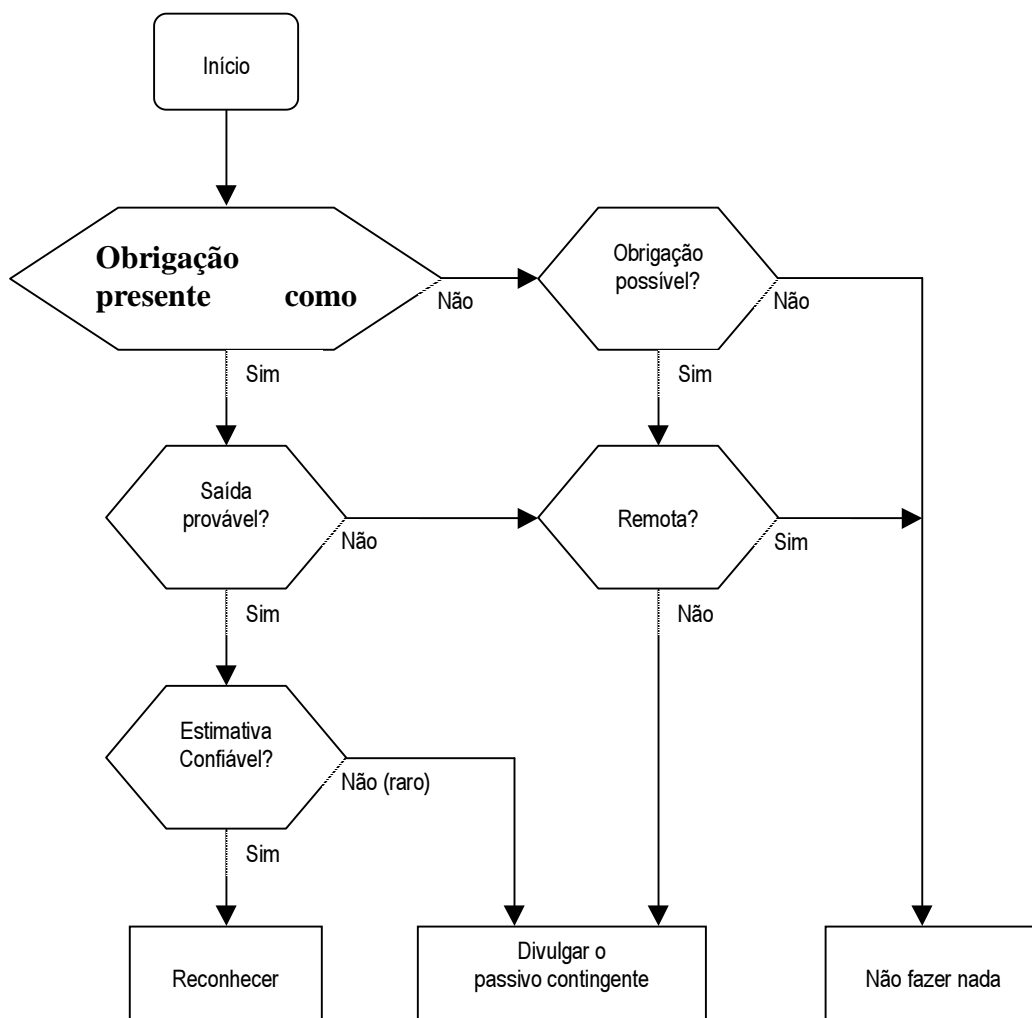
<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>A entrada de benefícios econômicos é virtualmente certa.</b>	<b>A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não virtualmente certa.</b>	<b>A entrada não é provável.</b>
O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).
	Divulgações são exigidas (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).


**Reembolsos**

<p><b>São caracterizados em situações nas quais se espera que uma parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.</b></p>		
<p><b>A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>
<p>A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado (item 57).</p>	<p>O reembolso é reconhecido como um ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo (itens 53 e 54).</p>	<p>O reembolso esperado não é reconhecido como um ativo (item 53).</p>
<p>Nenhuma divulgação é exigida.</p>	<p>O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso (item 85(c)).</p>	<p>O reembolso esperado é divulgado (item 85(c)).</p>


**Apêndice B**
**Árvore de decisão**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.*



Nota: em casos raros, não é claro se há uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço (item 15 desse Pronunciamento Técnico).

**Apêndice C****Exemplos: reconhecimento**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos – esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.

As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

**Exemplo 1 – Garantias**

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 tornaram 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 um 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 (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24).

**Exemplo 2A – Terreno contaminado – é virtualmente 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. Um 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 virtualmente 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 um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é virtualmente 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 (ver itens 14 e 22).

### **Exemplo 2B – Terreno contaminado e obrigação não formalizada**

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14 e 17).

### **Exemplo 3 – Atividade de extração de petróleo**

Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como um passivo quando o petróleo é extraído.

### **Exemplo 4 – Política de reembolsos**

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.



Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável, haja vista que bens, em uma certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14, 17 e 24).

#### **Exemplo 5A – Fechamento de uma divisão – nenhuma implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão. Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhum outro passo havia sido tomado para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Não há um evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 5B – Fechamento de uma divisão – comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas repetidamente para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 6 – Requerimentos legais para a instalação de filtros de fumaça**

De acordo com uma nova legislação, uma entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.





Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17–19).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça. Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 7 – Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudanças na tributação do imposto de renda**

O governo introduz um certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, uma entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de uma grande proporção dos seus funcionários da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 8 – Um contrato oneroso**

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento mercantil, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento mercantil se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento mercantil de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil).



Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento mercantil (ver itens 5 (c), 14 e 66).

### **Exemplo 9 – Uma garantia individual**

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá uma garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B entra em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de um contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de um contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se um emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguros e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguros, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguros se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão – A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.

Conclusão – A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.


**Exemplo 10A – Um caso judicial**

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade prepara as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16). A questão é divulgada como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14–16).

**Exemplo 11 – Reparos e Manutenção**

Alguns ativos necessitam, além de uma manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

**Exemplo 11A – Custos de Reforma – não há requisitos legais**

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).



O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia – mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa de uma decisão da companhia de continuar operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

### **Exemplo 11B – Custos de Reforma – há requisitos legais**

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como uma provisão pelas mesmas razões de não-reconhecimento de uma provisão para os custos de substituição do revestimento do exemplo 11A. Mesmo um requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obrigação existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade – a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência futura de custos de manutenção, ou seja, um valor equivalente aos custos de manutenção esperados é depreciado em três anos.

**Apêndice D****Exemplos: divulgação**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Dois exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 são fornecidas abaixo.

**Exemplo 1 - Garantias**

Um fabricante dá garantias no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substituição de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não é material. A seguinte informação é divulgada:

Uma provisão de \$60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas às garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

**Exemplo 2 – Custos de desmontagem**

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$300 milhões. A provisão é estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte é divulgada:

Uma provisão de \$300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100–2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100–2110, a provisão seria reduzida para \$136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando uma taxa de desconto real de 2% a.a..

Um exemplo é dado abaixo para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

**Exemplo 3 – Dispensa de divulgação**

Uma entidade está envolvida em uma disputa com um concorrente, que está alegando que a entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser detido pela companhia com sucesso.



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

**Prazo: 15 de junho de 2009**

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 25 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Provisão e Passivo e Ativo Contingentes**”.

Os objetivos do Pronunciamento Técnico CPC 25 são assegurar que sejam aplicados os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Este pronunciamento está baseado no **IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assests** do IASB e não apresenta novidades em relação à Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005, que referendou o Pronunciamento NPC 12 do Ibracon, exceto quanto aos exemplos, que estão agora incluídos nos originais do documento do IASB. Foram realizados alguns poucos ajustes em relação ao IAS 37 com o objetivo de proporcionar maior clareza e objetividade, sem nunca excluir ou deixar de atender às disposições contidas no pronunciamento internacional.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de junho de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: [AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br](mailto:AudPublicaSNC1309@cvm.gov.br) ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Pronunciamento CPC 25 poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 29 de abril de 2009.

*Original assinado por*

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de provisão e passivo e ativo contingentes;

II – revogar, a partir dos exercícios sociais referidos no item III, a Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras do exercício de 2009 a serem divulgadas em 2010 para fins de comparação.

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

**PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25**

**Provisão e Passivo e Ativo Contingentes**

**Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37**

<b>Conteúdo</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	
<b>ALCANCE</b>	<b>1 - 9</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>10</b>
<b>Provisões e outros passivos</b>	<b>11</b>
<b>Relação entre provisões e passivos contingentes</b>	<b>12 – 13</b>
<b>RECONHECIMENTO</b>	<b>14 - 35</b>
<b>Provisões</b>	<b>14 – 26</b>
Obrigação presente	15 – 16
Evento passado	17 – 22
Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos	23 – 24
Estimativa confiável da obrigação	25 – 26
<b>Passivos contingentes</b>	<b>27 – 30</b>
<b>Ativos contingentes</b>	<b>31 – 35</b>
<b>MENSURAÇÃO</b>	<b>36 – 52</b>
<b>A melhor estimativa</b>	<b>36 – 41</b>
<b>Riscos e incertezas</b>	<b>42 – 44</b>
<b>Valor presente</b>	<b>45 – 47</b>
<b>Eventos futuros</b>	<b>48 – 50</b>
<b>Alienação esperada de ativos</b>	<b>51 – 52</b>
<b>REEMBOLSOS</b>	<b>53 – 58</b>
<b>MUDANÇAS NAS PROVISÕES</b>	<b>59 – 60</b>
<b>USO DE PROVISÕES</b>	<b>61 – 62</b>
<b>APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO</b>	<b>63 – 83</b>





**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

<b>Perdas operacionais futuras</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Contratos onerosos</b>	<b>66 – 69</b>
<b>Reestruturação</b>	<b>70 – 83</b>
<b>DIVULGAÇÃO</b>	<b>84 – 92</b>
<b>APÊNDICE A - Tabelas – Provisões, passivo e ativo contingentes e reembolsos</b>	
<b>Apêndice B - Árvore de decisão</b>	
<b>Apêndice C - Exemplos: reconhecimento</b>	
<b>Apêndice D - Exemplos: divulgação</b>	

**Objetivo**

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

**Alcance**

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:
  - (a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso; e
  - (b) os cobertos por um outro Pronunciamento Técnico.
2. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.
4. [Eliminado no original]
5. Quando outro Pronunciamento Técnico trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, uma entidade aplica esse Pronunciamento Técnico em vez do presente Pronunciamento Técnico. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos Pronunciamentos Técnicos relativos a:
  - (a) contratos de construção (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
  - (b) imposto de renda (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro);
  - (c) arrendamentos mercantis (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como esse CPC 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, este Pronunciamento Técnico aplica-se a tais casos;
  - (d) benefícios a empregados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios Pós-Emprego);
  - (e) contratos de seguros (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro). Contudo, este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de uma seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguros dentro do alcance do CPC;



- (f) combinações de negócios (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); nesse Pronunciamento são tratadas as contabilizações de ativos e passivos contingentes adquiridos numa combinação de negócios.
6. Alguns valores tratados como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando uma entidade dá garantias em troca de uma remuneração. Este Pronunciamento Técnico não trata do reconhecimento de receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Este Pronunciamento Técnico não altera os requisitos do CPC 30.
  7. Este Pronunciamento Técnico define provisões como passivos de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução de ativos ao valor recuperável e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.
  8. Outros Pronunciamentos Técnicos especificam se os gastos são tratados como ativos ou como despesas. Esses assuntos não são tratados neste Pronunciamento Técnico. Consequentemente, este Pronunciamento Técnico não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando uma provisão é feita.
  9. Este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de uma unidade operacional descontinuada, o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgações adicionais.

### Definições

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

Uma *provisão* é um passivo de prazo ou valor incertos.

Um *passivo* é uma obrigação presente da entidade proveniente de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte em uma saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos.

Um *evento que cria obrigações* é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma *obrigação legal* é uma obrigação que deriva de:

- (a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra ação da lei.

Uma *obrigação não formalizada* é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que:



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

- (a) por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um *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.

Um *ativo contingente* é um ativo 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.

Um *contrato oneroso* é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Uma *reestruturação* é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.

### **Provisões e outros passivos**

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:
  - (a) 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; e
  - (b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por



exemplo, valores relacionadas com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (accruals) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto que as provisões são divulgadas separadamente.

### **Relação entre provisões e passivos contingentes**

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 passivos (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 será necessária para liquidar as obrigações; e
  - (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivos 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 será 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).

### **Reconhecimento**

#### **Provisões**

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:
  - (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um 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.

#### Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.
16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
  - (a) quando é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
  - (b) quando é mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

#### Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigações. Para um evento ser um evento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:
  - (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
  - (b) no caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para as despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que já existem na data do balanço.
19. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De



forma similar, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em um certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de uma obrigação envolver sempre um compromisso com uma outra parte, isso implica que uma decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.
22. Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for virtualmente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de uma legislação até que ela seja promulgada.

Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico (1), uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).
24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de



uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver item 86).

### **Passivos contingentes**

27. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.
29. Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, uma provisão é reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

### **Ativos contingentes**

31. Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.
32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de uma entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.





33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.
34. Um ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável uma entrada de benefícios econômicos.
35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for virtualmente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se uma entrada de benefícios econômicos se tornar provável, uma entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

## **Mensuração**

### **A melhor estimativa**

36. O valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas incluem qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade de uma perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

### **Exemplo**

Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis



meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparar de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, uma entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:  $(75 \% \times 0) + (20 \% \times \$1 \text{ milhão}) + (5 \% \text{ de } \$4 \text{ milhões}) = \$400.000$ .

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.
41. A provisão é mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro.

### **Riscos e incertezas**

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa de uma provisão.
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam subavaliados e as despesas ou passivos não sejam superavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85(b).

### **Valor presente**

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor de uma provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.
46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que



surtem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surtem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos impostos que reflita(m) as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente).

### **Eventos futuros**

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar uma obrigação devem ser refletidos no valor de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.
49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.
50. O efeito de possível legislação nova é considerado na mensuração de uma obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surtem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existirá evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

### **Alienação esperada de ativos**

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão.
52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pelo Pronunciamento Técnico que trata dos respectivos ativos.

**Reembolsos**

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.
53. Na demonstração dos resultados abrangentes, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de um reembolso.
54. Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.
56. Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja virtualmente certo se a entidade liquidar o passivo.
57. Em alguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como referido no item 29, uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

**Mudanças nas Provisões**

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil de uma provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

**Uso de Provisões**

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.
62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a



mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

### **Aplicações das Regras de Reconhecimento e de Mensuração**

#### **Perdas operacionais futuras**

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivo do item 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.
65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. Uma entidade testa esses ativos quanto à recuperabilidade segundo o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### **Contratos onerosos**

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato é tratado dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por este Pronunciamento Técnico.
68. Este Pronunciamento Técnico define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis de um contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.
69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

#### **Reestruturação**

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:
  - (a) venda ou extinção de uma linha de negócios;



- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
  - (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e
  - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.
71. Uma provisão para custos de reestruturação é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72-83 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.
72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:
- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
    - (i) o negócio ou parte de um negócio em questão,
    - (ii) os principais locais afetados,
    - (iii) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitir,
    - (iv) os desembolsos que serão efetuados, e
    - (v) quando o plano será implantado; e
  - (b) tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.
73. A evidência de que uma entidade começou a implantar um plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para reestruturação constituirá uma obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e funcionários (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.
74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja um grande atraso antes de a



reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

Uma entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não-divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por uma decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamentos de demissões, ou com compradores, para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 72 forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida em um conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em uma obrigação não formalizada de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

79. Mesmo quando uma entidade tiver tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e houver um contrato firme de venda. Até haver um contrato firme de venda, a entidade poderá mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte de uma reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Quando uma venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009

contrato firma de venda.

80. Uma provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

- (a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e
- (b) não associados às atividades em andamento da entidade.

81. Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- (b) marketing; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos são reconhecidos na mesma forma que o seriam se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data de uma reestruturação não são incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a um contrato oneroso, conforme definido no item 10.

83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não são levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

### **Divulgação**

84. Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. Uma entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:



- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
  - (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
  - (c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.
86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
- (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36-52;
  - (b) uma indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
  - (c) a possibilidade de qualquer reembolso.
87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade faz as divulgações requeridas pelos itens 84-86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. Quando for provável uma entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36-52.
90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.
91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.
92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84-89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente.



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 13/2009**

Em tais casos, uma entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.


**Apêndice A**
**Tabelas – Provisão e passivo e ativo contingentes e reembolsos**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento.*

**Provisões e passivos contingentes**

<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) uma obrigação presente; ou (b) uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>Há uma obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.</b>	<b>Há uma obrigação possível ou uma obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.</b>
Uma provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgações são exigidas para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgações são exigidas para o passivo contingente (item 86)	Nenhuma divulgação é requerida (item 86).

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente. Divulgações são requeridas para o passivo contingente.

**Ativos contingentes**

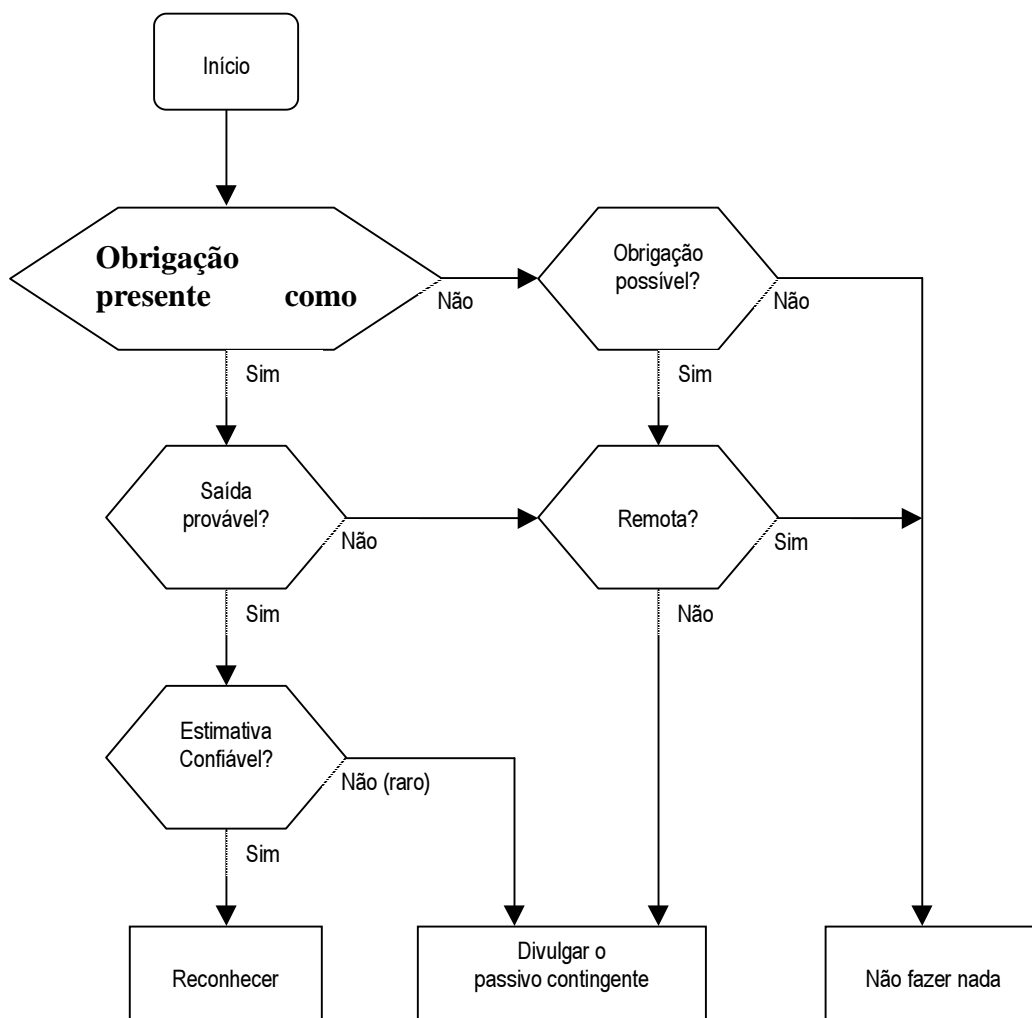
<b>São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.</b>		
<b>A entrada de benefícios econômicos é virtualmente certa.</b>	<b>A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não virtualmente certa.</b>	<b>A entrada não é provável.</b>
O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).
	Divulgações são exigidas (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).


**Reembolsos**

<p><b>São caracterizados em situações nas quais se espera que uma parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.</b></p>		
<p><b>A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>	<p><b>O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.</b></p>
<p>A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado (item 57).</p>	<p>O reembolso é reconhecido como um ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo (itens 53 e 54).</p>	<p>O reembolso esperado não é reconhecido como um ativo (item 53).</p>
<p>Nenhuma divulgação é exigida.</p>	<p>O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso (item 85(c)).</p>	<p>O reembolso esperado é divulgado (item 85(c)).</p>


**Apêndice B**
**Árvore de decisão**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.*



Nota: em casos raros, não é claro se há uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço (item 15 desse Pronunciamento Técnico).


**Apêndice C**
**Exemplos: reconhecimento**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos – esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.

As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

**Exemplo 1 – Garantias**

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 tornaram 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 um 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 (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24).

**Exemplo 2A – Terreno contaminado – é virtualmente 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. Um 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 virtualmente 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 um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é virtualmente certo que a legislação requiera a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 14 e 22).

### **Exemplo 2B – Terreno contaminado e obrigação não formalizada**

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14 e 17).

### **Exemplo 3 – Atividade de extração de petróleo**

Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como um passivo quando o petróleo é extraído.

### **Exemplo 4 – Política de reembolsos**

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.



Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável, haja vista que bens, em uma certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14, 17 e 24).

#### **Exemplo 5A – Fechamento de uma divisão – nenhuma implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão. Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhum outro passo havia sido tomado para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Não há um evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 5B – Fechamento de uma divisão – comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço**

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas repetidamente para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72).

#### **Exemplo 6 – Requerimentos legais para a instalação de filtros de fumaça**

De acordo com uma nova legislação, uma entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.





Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17–19).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça. Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 7 – Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudanças na tributação do imposto de renda**

O governo introduz um certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, uma entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de uma grande proporção dos seus funcionários da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

### **Exemplo 8 – Um contrato oneroso**

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento mercantil, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento mercantil se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento mercantil de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil).



Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento mercantil (ver itens 5 (c), 14 e 66).

### **Exemplo 9 – Uma garantia individual**

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá uma garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B entra em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de um contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de um contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se um emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguros e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguros, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguros se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão – A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.

Conclusão – A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.

**Exemplo 10A – Um caso judicial**

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade prepara as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16). A questão é divulgada como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14–16).

**Exemplo 11 – Reparos e Manutenção**

Alguns ativos necessitam, além de uma manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

**Exemplo 11A – Custos de Reforma – não há requisitos legais**

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).



O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia – mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa de uma decisão da companhia de continuar operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

### **Exemplo 11B – Custos de Reforma – há requisitos legais**

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17–19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como uma provisão pelas mesmas razões de não-reconhecimento de uma provisão para os custos de substituição do revestimento do exemplo 11A. Mesmo um requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obrigação existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade – a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência futura de custos de manutenção, ou seja, um valor equivalente aos custos de manutenção esperados é depreciado em três anos.

**Apêndice D****Exemplos: divulgação**

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.*

Dois exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 são fornecidas abaixo.

**Exemplo 1 - Garantias**

Um fabricante dá garantias no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substituição de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não é material. A seguinte informação é divulgada:

Uma provisão de \$60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas às garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

**Exemplo 2 – Custos de desmontagem**

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$300 milhões. A provisão é estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte é divulgada:

Uma provisão de \$300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100–2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100–2110, a provisão seria reduzida para \$136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando uma taxa de desconto real de 2% a.a..

Um exemplo é dado abaixo para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

**Exemplo 3 – Dispensa de divulgação**

Uma entidade está envolvida em uma disputa com um concorrente, que está alegando que a entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser detido pela companhia com sucesso.