

PRINCÍPIOS  
FUNDAMENTAIS  
DE CONTABILIDADE E  
NORMAS BRASILEIRAS  
DE CONTABILIDADE

3ª edição  
Brasília - Julho/2001

EDITOR  
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE  
SAS - Quadra 5 - Bloco J - Ed. CFC  
Telefone: (61) 314-9600  
Fax: (61) 322-2033  
www.cfc.org.br  
70070-920 – Brasília - DF

5.000 exemplares

#### FICHACATALOGRÁFICA

C755	Conselho Federal de Contabilidade
	Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade / Conselho Federal de Contabilidade. – 3ª ed. – Brasília : CFC, 2001.
	294 p.
	1.Contabilidade – Profissão - Normas I. Título
	CDU 657.1(81)(083.74)

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo - CRB 1/1.401

## PREFÁCIO

Atualmente, o CFC está coordenando a criação de diversos grupos de estudo para aperfeiçoar a perícia contábil, criar NBCs voltadas à área pública, interpretar normas e comunicados técnicos, enfim, estabelecer regras de conduta profissional e procedimentos técnicos para os contabilistas brasileiros.

Não é um trabalho fácil, mas que deve ser atualizado sistematicamente. Foi com esse intuito que publicamos esta nova edição do livro “Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Só para o leitor ter uma idéia da qualidade e rapidez de nosso trabalho, em março deste ano a Portaria CFC 10/00 designou um grupo de trabalho para aperfeiçoar normas técnicas e profissionais, e nomeou para coordenar o grupo o Contador Ynel Alves de Camargo. Junto com ele, foram nomeados Contadores indicados pelo CFC, Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários, Instituto Brasileiro de Contadores, Instituto Nacional do Seguro Social, Secretaria Federal de Controle, Secretaria da Receita Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas e Superintendência de Seguros Privados.

Em abril, o Plenário do CFC aprovou um dos primeiros trabalhos deste grupo, a NBC T 10.9 – Entidades Financeiras.

E todo o histórico dessa resolução já está impresso neste livro, que chega às mãos do Contabilista atualizado e bastante detalhado.

Publicações como esta são parte do projeto Educação Continuada, a que nos propusemos desde o início de nossa primeira gestão frente ao CFC. Queremos, acima de tudo, o contabilista bem informado. E, para isto, estamos fazendo todo o esforço possível, contando com o trabalho e a colaboração de profissionais competentes e muito atentos às suas especialidades.

José Serafim Abrantes  
Presidente do Conselho Federal de Contabilidade



## SUMÁRIO

### CRIAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS

Constituição e Finalidades .....	14
Grupo de Trabalho .....	16
Palavras do Coordenador do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais .....	22

### PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

PFC	Resolução CFC nº 750, de 29-12-93, publicada no DOU em 31-12-93, republicada no dia 7-2-94 e revoga a Resolução CFC nº 530, de 23-10-81, publicada no DOU em 26-1-82 Aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade .....	31
PFC	Resolução CFC nº 774, de 16-12-94, publicada no DOU em 18-1-95. .... Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade dispostos na Resolução CFC nº 750, de 29-12-93, publicada no DOU em 31-12-93 e republicada no dia 7-2-94 .....	37 38
PFC	Resolução CFC nº 900, de 22-3-01, publicada no DOU em 3-4-01. .... Dispõe sobre o Princípio da Atualização Monetária	62

### NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CEPC	Resolução CFC nº 803, de 10-10-96, publicada no DOU em 20-11-96 e revoga a Resolução CFC nº 290, de 4-9-70, publicada no DOU em 29-10-70 .....	67
	Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC .....	68
CEPC	Resolução CFC nº 819, de 10-11-97, publicada no DOU em 13-10-98; retificação publicada em 29-01-98.	

Restabelece o instituto do recurso "ex-officio" na área do processo ético. Altera o parágrafo 2º do artigo 13, do CEPC. Revoga a Resolução CFC nº 677/90 .....74

NBC	Resolução CFC nº 751, de 29-12-93, publicada no DOU em 31-12-93, republicada em 7-2-94, alterada pela Resolução CFC nº 875, de 23-3-00, e retificada no DOU em 24-3-00, revoga a Resolução CFC nº 711, de 25-7-91, publicada no DOU em 6-8-91, que revogou a Resolução CFC nº 635, de 22-9-88, publicada no DOU em 13-10-88 e a Resolução CFC nº 529, de 23-10-81, publicada no DOU em 26-1-82, que revogou o inciso V e o item 1 do inciso VI da Resolução CFC nº 321, de 14-4-72, publicada no DOU em 11-5-72 ..... 76
	Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade .... 77

#### NBC P NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS:

NBC P 1	Resolução CFC nº 821, de 17-12-97, publicada no DOU em 21-1-98, revoga a Resolução CFC nº 701, de 24-4-91, publicada no DOU em 10-5-91, e revoga a Resolução CFC nº 321, de 14-4-72, publicada no DOU em 11-5-72 ..... 85
	Aprova as Normas Profissionais de Auditor Independente ..... 87

#### IT – INTERPRETAÇÃO TÉCNICA:

NBC P 1 – IT – 01	– Resolução CFC nº 851, de 13-8-99, publicada no DOU em 25-8-99 e retificada no DOU em 24-3-00 ..... 94
	Aprova a Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente ..... 95

NBC P 2	Resolução CFC nº 857, de 21-10-99, publicada no DOU em 29-10-99, revoga a Resolução CFC nº 733, de 22-10-92, publicada no DOU em 5-11-92 ..... 97
	Aprova e redenomina as Normas Profissionais do Perito ..... 98

NBC P 3	Resolução CFC nº 781, de 24-3-95, publicada no
---------	--

	DOU em 10-4-95.....	103
	Aprova as Normas Profissionais do Auditor Interno .....	104
NBC T	NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS:	
NBC T 1	Resolução CFC nº 785, de 28-7-95, publicada no DOU em 1-8-95 .....	109
	Aprova a normatização Das Características da Informação Contábil .....	110
NBC T 2	Da Escrituração Contábil	
	2.1 – Resolução CFC nº 563, de 28-10-83, publicada no DOU em 30-12-83, alterada pela Resolução CFC nº 790, de 13-12-95, publicada no DOU em 30-12-95 e pela Resolução CFC nº 848, de 16-6-99, publicada no DOU em 12-7-99 .....	114
	Aprova o item 2.1 - Das Formalidades da Escrituração Contábil .....	115
	Resolução CFC nº 790, de 13-12-95. Dispõe sobre alteração do item 2.1.5.4 da NBCT 2.1 - Das Formalidades da Escrituração Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983.....	117
	2.2 – Resolução CFC nº 597, de 14-6-85, publicada no DOU em 29-7-85 .....	118
	Aprova o item 2.2 - Da Documentação Contábil .....	119
	2.3 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs Tema: Da Temporalidade dos Documentos	
	2.4 – Resolução CFC nº 596, de 14-6-85, publicada no DOU em 29-7-85 .....	120
	Aprova o item 2.4 - Da Retificação de Lançamentos .....	121
	2.5 – Resolução CFC nº 612, de 17-12-85, publicada	

	no DOU em 21-1-86 .....	122
	Aprova o item 2.5 - Das Contas de Compensação .....	123
	2.6 – Resolução CFC nº 684, de 14-12-90, publicada no DOU em 27-8-91 .....	124
	Aprova o item 2.6 - Da Escrituração Contábil das Filiais .....	125
	2.7 – Resolução CFC nº 685, de 14-12-90, publicada no DOU em 27-8-91 e republicada em 12-3-99 .....	126
	Aprova o item 2.7 - Do Balancete .....	127
NBC T 3	Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis	
	Resolução CFC nº 686, de 14-12-90, publicada no DOU em 27-8-91 e alterada pela Resolução CFC 847/99, de 16-6-99, publicada no DOU em 8-7-99 .....	128
	Aprova os itens:	
	3.1 – Das Disposições Gerais .....	130
	3.2 – Do Balanço Patrimonial .....	131
	3.3 – Da Demonstração do Resultado .....	135
	3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados .....	137
	3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido .....	138
	Resolução CFC nº 887, de 9-10-00. Dispõe sobre a alteração do item 3.5.1 da NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução nº 847, de 16-6-99.....	139
	3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos .....	140
NBC T 4	Da Avaliação Patrimonial	
	Resolução CFC nº 732, de 22-10-92, publicada no DOU em 5-11-92 e alterada pela Resolução CFC nº 846, de 25-5-99, publicada no DOU em 28-5-99. ....	142

	Aprova os itens:	
	4.1 – Disposições Gerais .....	143
	4.2 – Ativo .....	144
	4.3 – Passivo .....	148
NBC T 5	Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs Tema: Da Atualização Monetária	
NBC T 6	Da Divulgação das Demonstrações Contábeis	
	Resolução CFC nº 737, de 27-11-92, publicada no DOU em 11-12-92 .....	149
	Aprova os itens:	
	6.1 – Da Forma de Apresentação .....	150
	6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas .....	151
	6.3 – Das Republicações .....	153
NBC T 7 -	Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs Tema: Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis	
NBC T 8	Resolução CFC nº 758, de 29-12-93, publicada no DOU em 31-12-93 .....	154
	Aprova a normatização Das Demonstrações Contábeis Consolidadas .....	155
NBC T 9	Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs Tema: Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades	
NBC T 10	Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas	
	10.1– Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs Tema: Empreendimentos de Execução a Longo Prazo	

- 10.2 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Arrendamento Mercantil
- 10.3 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Consórcio de Vendas
- 10.4 – Resolução CFC nº 837, de 22-2-99, publicada no DOU em 25-2-99 e republicada em 2-3-99 e retificada no DOU em 22-10-99 ..... 159  
Aprova o item 10.4 – Fundações ..... 161
- 10.5 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Imobiliárias
- 10.6 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Hoteleiras
- 10.7 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Hospitalares
- 10.8 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Cooperativas
- 10.9 – Resolução CFC nº 876, de 18-4-00, publicada no DOU em 20-4-00 ..... 164  
Aprova o item 10.9 – Entidades Financeiras .... 166
- 10.10 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades de Seguro Comercial e Previdência Privada
- 10.11 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Concessionárias do Serviço Público

- 10.12 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Públicas da Administração Direta
- 10.13 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Públicas da Administração Indireta
- 10.14 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades Agropecuárias
- 10.15 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades em Conta de Participação
- 10.16 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades que Recebem Subsídios, Subvenções e Doações
- 10.17 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs  
Tema: Entidades que Recebem Incentivos Fiscais
- 10.18 – Resolução CFC nº 838, de 22-2-99, publicada no DOU em 25-2-99, republicada em 2-3-99, retificada no DOU em 22-10-99 e alterada pela Resolução CFC nº 852, de 13-8-99, publicada no DOU em 25-8-99 ..... 173  
Aprova o item 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe ..... 175
- 10.19 – Resolução CFC nº 877, de 18-4-00, publicada no DOU em 20-4-00 ..... 179  
Aprova o item 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros ..... 181

10.20 – Em estudo e elaboração no Grupo de Trabalho das NBCs.  
Tema: Consórcios de Empresas

NBC T 11 – Resolução CFC nº 820, de 17-12-97, publicada no DOU em 21-1-98, revoga a Resolução CFC nº 700, de 24-4-91, publicada no DOU em 10-5-91, que revogou a Resolução CFC nº 321, de 14-4-72, publicada no DOU em 11-5-72 ..... 185  
Aprova as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências ..... 187

Resolução CFC nº 678, de 24-7-90, publicada no DOU em 27-8-91, revoga a Resolução CFC nº 672, de 10-5-90, da qual não consta registro de publicação no DOU ..... 213  
Aprova Normas Sobre Procedimentos de Auditoria Independente para Revisões Limitadas das Informações Trimestrais à Comissão de Valores Mobiliários - CVM ..... 215

IT – INTERPRETAÇÕES TÉCNICAS:

NBC T 11 - IT - 01 - Resolução CFC nº 752, de 20-9-93, publicada no DOU em 28-10-93 ..... 225

Interpreta o item 11.2.14 - Carta de Responsabilidade da Administração ..... 226

NBC T 11 - IT - 02 - Resolução CFC nº 828, de 11-12-98, publicada no DOU em 15-12-98 ..... 233  
Interpreta os itens 11.1.3 - Papéis de Trabalho e 11.2.7 - Documentação de Auditoria ..... 235

NBC T 11 - IT - 03 - Resolução CFC nº 836, de 22-2-99, publicada no DOU em 25-2-99 e republicada em 2-3-99 ..... 239  
Interpreta o item 11.1.4 - Fraude e Erro ..... 241

NBC T 11 - IT - 04 - Resolução CFC nº 839, de 26-2-99, publicada no DOU em 11-3-99 ..... 249

	Interpreta o item 11.2.13 - Transações e Eventos Subseqüentes .....	251
	NBC T 11 - IT - 05 - Resolução CFC nº 830/98, de 16-12-98, publicada no DOU em 21-12-98 .....	257
	Interpreta o item 11.3 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis .....	259
NBC T 12	Resolução CFC nº 780, de 24-3-95, publicada no DOU em 10-4-95 .....	276
	Aprova a normatização Da Auditoria Interna .....	277
NBC T 13	Resolução CFC nº 858, de 21-10-99, publicada no DOU 29-10-99, revoga a Resolução CFC nº 731, de 22-10-92, publicada no DOU em 5-11-92 .....	283
	Aprova a reformulação da normatização Da Perícia Contábil .....	284

# CRIAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS

## CONSTITUIÇÃO E FINALIDADES

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais, atualmente existentes em 27 Estados da Federação, são entidades de fiscalização do exercício profissional, criadas por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

Cada um desses órgãos é constituído de dois terços (2/3) de Contadores e um terço (1/3) de Técnicos em Contabilidade, denominados Conselheiros, e que são escolhidos da seguinte forma:

a) no Conselho Federal, mediante votação secreta e pessoal de um Colégio Eleitoral, integrado por um representante de cada CRC; e

b) nos Conselhos Regionais, mediante voto secreto, pessoal, direto e obrigatório de todos os Contadores e Técnicos em Contabilidade com registro em vigor e em situação regular para o exercício da profissão contábil.

A duração do mandato dos Conselheiros é de 4 (quatro) anos e a renovação de diretoria é feita de dois em dois, em eleições que ocorrem sempre nos anos de final ímpar.

Os Conselhos Regionais de Contabilidade, hierarquicamente subordinados ao Conselho Federal de Contabilidade, têm como finalidades precípuas: fiscalizar o exercício da profissão contábil e efetuar o registro dos profissionais da Contabilidade e das empresas de serviços contábeis.

Sua força de ação se concentra no profissional que executa ou explora atividades contábeis, bem como na empresa por ele integrada, no sentido de mantê-lo dentro dos padrões legais, técnicos e éticos estatuídos como inerentes à sua atividade; portanto, a natureza dos Regionais de Contabilidade é de fiscalização da profissão contábil.

De acordo com o Regimento Interno, compete aos Conselhos Regionais, entre outras atribuições:

- fiscalizar, pelos órgãos próprios, o exercício da profissão de contabilista, impedindo e punindo as infrações, cumprindo-lhe examinar

livros e documentos de terceiros quando necessário à instrução processual e representar às autoridades competentes sobre os fatos que apurar e cuja solução não seja de sua alçada;

- processar, organizar, manter, baixar, revigorar e cancelar os registros de Contador, Técnico em Contabilidade e organização contábil; assim como conceder e expedir o certificado de cadastrado;

- examinar e julgar as reclamações e representações escritas, sobre os serviços de registro e infrações dos dispositivos legais, relativos ao exercício da profissão de contabilista;

- eleger os membros do Conselho Diretor e dos demais Órgãos de Deliberação Coletiva, bem como o representante no Colégio Eleitoral de que trata o artigo 11 do Estatuto dos Conselhos;

- aprovar o orçamento anual dos Conselhos Regionais e respectivas modificações, submetendo-os à homologação do CFC;

- elaborar e aprovar resoluções sobre assuntos de seu peculiar interesse, submetendo-as à homologação do CFC quando a matéria disciplinada tiver implicação ou reflexos no âmbito federal;

- adotar e promover, dentro do âmbito de sua competência e jurisdição, todas as medidas necessárias à realização de suas finalidades;

- cooperar com os órgãos do Governo do Estado no estudo e solução dos problemas referentes à profissão de contabilista, encaminhando ao CFC os assuntos da alçada Federal;

- deliberar sobre as decisões das Câmaras;

- julgar relatório, contas e demonstrações contábeis apresentadas pelo Presidente, após parecer da Câmara de Controle Interno, antes de enviá-las ao Conselho Federal de Contabilidade;

- julgar infrações e aplicar penalidades previstas no Estatuto dos Conselhos, em atos normativos baixados pelo CFC;

- incentivar e contribuir para o aprimoramento técnico, científico e cultural dos contabilistas e da sociedade em geral.

## GRUPO DE TRABALHO

O Grupo de Trabalho foi criado para realizar estudos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, incluindo as Interpretações e Comunicados Técnicos. Seus membros são nomeados pela Presidência do Conselho Federal de Contabilidade, mediante Portaria específica:

Portaria CFC nº 8/81 - Gestão: Contador Nilo Antonio Gazire.

Coordenador: Contador João Verner Juenemann.

Membros: Contadores Alberto Almada Rodrigues (CFC), Duílio Taranto (CFC), Olivio Koliver (CFC) e Victor Colela (CFC).

Portaria CFC nº 4/82 - Gestão: Contador João Verner Juenemann.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores Alberto Almada Rodrigues (CFC), Duílio Taranto (CFC), Mário Franzolin (CFC), Olivio Koliver (CFC), Sérgio Aprobato (CFC) e Sérgio de Iudícibus (CFC). Técnicos em Contabilidade Jofre Botomé (CFC) e Mário Oswaldo Fetter (CFC).

Portaria CFC nº 3/83 - Gestão: Contador João Verner Juenemann.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Técnico em Contabilidade Jofre Botomé (CFC).

Portaria CFC nº 38/83 - Gestão: Contador João Verner Juenemann.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Mário Oswaldo Fetter (CFC), substituindo o Técnico em Contabilidade Jofre Botomé.

Portaria CFC nº 29/85- Gestão: Contador João Verner Juenemann.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Técnico em Contabilidade Walmor Figueiredo Mauzer (CFC), substituindo o Técnico em Contabilidade Mário Oswaldo Fetter.

Portaria CFC nº 9/90 - Substituindo a Portaria CFC nº 4/82. Gestão: Contador Ivan Carlos Gatti.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Antonio Carlos Nasi (CFC), Antonio Luiz Sarno (CFC), George Sebastião Guerra Leone (CFC), Hugo Rocha Braga (CFC), Luiz Carlos Vaini (CFC), Luiz Francisco Serra (IBRACON), Olivio Koliver (CFC) e Taiki Hirashima (IBRACON).

Portaria CFC nº 6/92 - Gestão: Contador Ivan Carlos Gatti.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Ariovaldo Guello (IBRACON).

Portaria CFC nº 13/92 - Gestão: Contador Ivan Carlos Gatti.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Indica o Contador Ynel Alves de Camargo para a Coordenação-Geral de todos os Grupos de Estudos criados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Portaria CFC nº 1/94 - Substituindo a Portaria CFC nº 9/90. Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Antonio Carlos Nasi (CFC), Antonio Luiz Sarno (CFC), Ariovaldo Guello (IBRACON), George Sebastião Guerra Leone (CFC), Hugo Rocha Braga (CFC), Luiz Carlos Vaini (CFC), Luiz Francisco Serra (IBRACON) e Olivio Koliver (CFC).

Portaria CFC nº 26/96 - Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores Antonio Carlos Nasi (CFC), Antonio Carlos de Santana (CVM), Edilton José da Rocha (CFC), Hugo Rocha Braga (CFC), José Antonio Godoy (CFC), José Xavier Cunha (CFC) e Solindo Medeiros e Silva (CFC).

Portaria CFC nº 41/96 - Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores Jorge Katsumi Niyama e Hélio José Corazza (Banco Central do Brasil).

Portaria CFC nº 47/96 - Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Contador Paulo César da Costa Mendes (Superintendência de Seguros Privados).

Portaria CFC nº 11/97 - Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Contador Mário Martins Villas (IBRACON).

Portaria CFC nº 18/97 - Gestão: Contador José Maria Martins Mendes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores Antonio Carlos de Santana (Comissão de Valores Mobiliários), Jorge Katsumi Niyama (Banco Central do Brasil), José Lucas

de Mello (IBRACON) e Paulo César da Costa Mendes (Superintendência de Seguros Privados).

Portaria CFC nº 13/98 - Substituindo a Portaria CFC nº 1/94. Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores Ana Maria Elorrieta (IBRACON), Antonio Carlos de Santana (Comissão de Valores Mobiliários), Antonio Carlos Nasi (CFC), Antonio Luiz Sarno (CFC), Ariovaldo Guello (IBRACON), Domingos Poubel de Castro (CFC), George Sebastião Guerra Leone (CFC), Luiz Francisco Serra (CFC), Isaltino Alves da Cruz (Secretaria do Tesouro Nacional), Jorge Katsumi Niyama (CFC), Márcio Martins Villas (IBRACON), Olivio Koliver (CFC) e Paulo César da Costa Mendes (Superintendência de Seguros Privados).

Portaria CFC nº 25/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Contador Lucius Maia Araújo (Secretaria Federal de Controle)

Portaria CFC nº 26/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Contador Alexandre Guilherme Guimarães de Andrade (Secretaria da Receita Federal).

Portaria CFC nº 27/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores Hélio José Corazza e Alvir Alberto Hoffmann (Banco Central do Brasil).

Portaria CFC nº 34/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores Ilse Maria Beuren e Carlos Maurício Vieira, sendo o suplente (Ministério da Educação e do Desporto).

Portaria CFC nº 43/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membros: Amaro Luiz de Oliveira Gomes e Leonardo Vergara, sendo o suplente (Banco Central do Brasil).

Portaria CFC nº 44/98 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.

Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.

Membro: Contador José Carlos Bezerra da Silva (Comissão de Valores Mobiliários), suplente do Contador Antonio Carlos de Santana.

Portaria CFC nº 15/99 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Paulo Emílio Teixeira Barbosa (Secretaria Federal de Controle),  
substituindo o Contador Lucius Maia Araújo.

Portaria CFC nº 16/99 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Contador Carlos Henrique de Paula Prata, suplente do Contador  
Paulo César da Costa Mendes (Superintendência de Seguros Privados).

Portaria CFC nº 30/99 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Contador José Aparecido Trindade (Instituto Nacional do Seguro  
Social).

Portaria CFC nº 31/99 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membro: Contador Marízio Martins Costa, suplente do Contador Paulo  
Emílio Teixeira Barbosa (Secretaria Federal de Controle).

Portaria CFC nº 10/00 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores George Sebastião Guerra Leone, Luiz Francisco  
Serra, Hélio José Corazza, Jorge Katsumi Niyama e José Antonio de  
Godoy, pelo Conselho Federal de Contabilidade; Amaro Luiz de Oliveira  
Gomes (efetivo) e Leonardo Vergara (suplente), pelo Banco Central do  
Brasil; Antônio Carlos de Santana (efetivo) e José Carlos Bezerra da Silva  
(suplente), pela Comissão de Valores Mobiliários; Ana Maria Elorrieta,  
Ariovaldo Guello, Márcio Martins Villas e Plínio Biscalchin, pelo Instituto  
Brasileiro de Contadores; José Aparecido Trindade, pelo Instituto Nacional  
do Seguro Social; e Carlos Maurício Vieira (suplente), pelo Ministério da  
Educação; Rubens Roriz da Silva (efetivo) e Renilda de Almeida Moura  
(suplente), pela Secretaria Federal de Controle; Alexandre Guilherme  
Guimarães de Andrade, pela Secretaria da Receita Federal; Wander Luiz  
(efetivo) e Bárbara Verônica Dias Mágero Viana (suplente), pela Secretaria  
do Tesouro Nacional; Paulo César da Costa Mendes (efetivo) e Carlos  
Henrique da Paula Prata (suplente), pela Superintendência de Seguros  
Privados.

Portaria CFC nº 11/00 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores André Faria Lebarbenchon, Antonio Carlos Morais  
da Silva, Carlos Edgar de Magalhães Valmórbida, Marcelo Alcides Carvalho

Gomes e Kléber Marruaz da Silva.

Portaria CFC nº 12/00 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contadores Acy Castrillon Ferreira, Heraldo da Costa Reis, Lino Martins da Silva e Marcos Vinícius Mendes Bastos.

Portaria CFC nº 19/00 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes.  
Coordenador: Contador Ynel Alves de Camargo.  
Membros: Contador Carlos Maurício Vieira (efetivo) e o Contador Edson Dias Pineiro (suplente), pelo Ministério da Educação.

Portaria CFC nº 10-01 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes  
Coordenador Operacional: Contador Ynel Alves de Camargo  
Membros: Contadores George Sebastião Guerra Leone Ynel, Alves de Camargo, Hélio José Corazza, José Antonio de Godoy, Kleber Marruaz da Silva e Luiz Francisco Serra, do Conselho Federal de Contabilidade; Amaro Luiz de Oliveira Gomes (efetivo) e Leonardo Vergara (suplente), pelo Banco Central do Brasil; Antônio Carlos de Santana (efetivo) e José Carlos Bezerra da Silva (suplente) pela Comissão de Valores Mobiliários; Ana Maria Elorrieta e Plínio Biscalchin, pelo Instituto Brasileiro de Contadores; José Aparecido Trindade, pelo Instituto Nacional de Seguro Social; Carlos Maurício Vieira (efetivo) e Edson Dias Pineiro (suplente) pelo Ministério da Educação; Rubens Roriz da Silva (efetivo) e Renilda de Almeida Moura (suplente) pela Secretaria Federal de Controle; Wander Luiz (efetivo) e Bárbara Verônica Dias Mágero (suplente) pela Secretaria do Tesouro Nacional; Alexandre Guilherme Guimarães de Andrade, pela Secretaria da Receita Federal, e Paulo César da Costa Mendes, pela Superintendência de Seguros Privados.

Portaria CFC nº 09-01 - Gestão: Contador José Serafim Abrantes  
Coordenador Operacional: Contador Ynel Alves de Camargo  
Membros: Contadores André Faria Lebarbenchon, Antonio Carlos Marais da Silva, Carlos Edgar Magalhães Valmórbida, Nelson Aguiar Rocha e Valder Luiz Palombro Alberto.

Para temas de alta especialização, como por exemplo, Auditoria, Perícia e Área Pública, o relator deixa de ser um dos membros do Grupo de Trabalho. Neste caso, por portaria da Presidência, é constituído um Grupo de Estudo formado por especialistas no tema a ser desenvolvido, que ficam com a relatoria. O tema em questão é discutido e aprovado pelo Grupo de Trabalho, com as presenças dos relatores.

## Atual Composição dos Grupos:

### Grupo de Trabalho:

Coordenador Operacional: Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores George Sebastião Guerra Leone, Hélio José Corazza, José Antonio de Godoy, Kleber Marruaz da Silva e Luiz Francisco Serra, do Conselho Federal de Contabilidade; Amaro Luiz de Oliveira Gomes (efetivo) e Leonardo Vergara (suplente), pelo Banco Central do Brasil; Antônio Carlos de Santana (efetivo) e José Carlos Bezerra da Silva (suplente) pela Comissão de Valores Mobiliários; Ana Maria Elorrieta e Plínio Biscalchin, pelo Instituto Brasileiro de Contadores; José Aparecido Trindade, pelo Instituto Nacional de Seguro Social; Carlos Maurício Vieira (efetivo) e Edson Dias Pineiro (suplente) pelo Ministério da Educação; Rubens Roriz da Silva (efetivo) e Renilda de Almeida Moura (suplente) pela Secretaria Federal de Controle; Wander Luiz (efetivo) e Bárbara Verônica Dias Mágero (suplente) pela Secretaria do Tesouro Nacional; Alexandre Guilherme Guimarães de Andrade, pela Secretaria da Receita Federal, e Paulo César da Costa Mendes, pela Superintendência de Seguros Privados.

### Grupo de Estudo de Perícia:

Coordenador Operacional: Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores André Faria Lebarbenchon, Antonio Carlos Morais da Silva, Carlos Edgar de Magalhães Valmórbida, Nelson Aguiar Rocha e Valder Luiz Palombro Alberto.

### Grupo de Estudo voltado à Área Pública:

Coordenador: Ynel Alves de Camargo.

Membros: Contadores Acy Castrillon Ferreira, Heraldo da Costa Reis, Lino Martins da Silva, Marcos Vinícius Mendes Bastos.

PALAVRAS DO COORDENADOR DO  
GRUPO DE TRABALHO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
TÉCNICAS E PROFISSIONAIS

Contador Ynel Alves de Camargo (\*)

“A importância do estudo em grupo:

O poder do pensamento unido de certo número de pessoas é sempre muito maior do que a soma de seus pensamentos separados. Representam quase o produto. Vai ser vastamente benéfico para qualquer cidadão ou comunidade que se efetuem muitas reuniões de pessoas capazes de gerar pensamentos de alto nível”.

“Matéria contábil deve regular-se pelos contabilistas, como as de saúde pelos médicos, como as de obras pelos engenheiros, etc.

Quem representa os contabilistas, por legitimidade, são os Conselhos e esses, sim, devem ter a responsabilidade de emitir NORMAS, como possuem responsabilidade ética, civil e criminal pelo que informam”.

Dos Grupos de Trabalho e dos Grupos de Estudos (estes, relatores, quando o tema é altamente especializado) responsáveis pela elaboração das NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, a princípio recebidos com ressalvas por alguns colegas e instituições de classe, que alegavam não ter o Conselho Federal de Contabilidade competência para editar Normas, hoje já deles participam, representantes indicados pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros Privados, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria Federal de Controle, Secretaria da Receita Federal (IR), Ministério da Educação e Instituto Nacional de Seguridade Social.

O reconhecimento já se fez pelo que se lê na Lei nº 8.713/93, em seu artigo 50: “A prestação de contas de Comitês Financeiros de âmbito nacional e regional deve ser elaborada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade e assinados por profissional habilitado, pelo presidente do respectivo comitê ou pessoa por ele designada” e no Decreto nº 2.536/98, em seu artigo 6º: “Na auditoria a que se refere o artigo anterior, serão observadas as normas pertinentes do Conselho Federal de Contabilidade e, em particular, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as

normas de auditoria”.

Na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina os termos de parceria, e dá outras providências, dispõe em seu art. 4º, VII, “a”: “VII – as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade que determinarão, no mínimo: a) observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Justifica-se a certeza de que “a jornada de mil quilômetros começa com um passo”, quando, em 23.10.1981 era editada a Resolução CFC nº 529, que “Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade”, hoje uma realidade.

Hoje, o novo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, agora entidade privada, por força de lei (Lei nº 9.649/98, artigo 58), “não manterá com os órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico” (parágrafo 2º, art. 58) “a organização, a estrutura e o funcionamento dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas serão disciplinadas mediante decisão do plenário do conselho federal da respectiva profissão, garantindo-se que na composição deste estejam representados todos seus conselhos regionais” e que adaptem ou elaborem seus Estatutos e Regimentos ao estabelecido neste artigo (parágrafos 1º e 7º, art. 58). São de competência do CFC (Res. CFC 825/98): “art. 17,IV – elaborar, aprovar e alterar as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios que as fundamentam”, “art. 17,V – elaborar, aprovar e alterar as normas e procedimentos de mediação e arbitragem”, “art. 17,III – exercer a função normativa superior, baixando os atos necessários à interpretação e execução deste Estatuto, e à disciplina e fiscalização do exercício profissional”, “art. 17,XXI – editar e alterar o Código de Ética Profissional e funcionar como Tribunal Superior de Ética (TSET)” (Lei nº 1.040, de 21.10.69, art. 10, parágrafo único) e, finalmente, “funcionar como órgão consultivo dos poderes constituídos em assuntos relacionados à contabilidade, ao exercício de todas as atividades e especializações a ela pertinentes, inclusive ensino e pesquisa em qualquer nível, art. 17, XXIX”.

Todos nós, Contabilistas devotados à Classe, sabemos que combinando os possíveis, podemos alcançar outros mundos possíveis, na certeza de que a subida pelos degraus do aprimoramento nos permitirá atingir e superar o possível melhor na busca do melhor possível.

Temos consciência de que só o melhor de ontem nos permitirá tor-

nar realidade a sagrada ambição de atingir o melhor de hoje, estágio para o melhor possível de amanhã.

Em 23.10.81 (DOU de 26.1.82), era editada a Resolução CFC nº 530/81, que “Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC T 1”.

Em 05.2.86, era editada a Deliberação CVM nº 29, que aprova o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), denominado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”.

Passaram a existir duas posições antagônicas, inconciliáveis, isto é, “duas verdades”, o que não tinha o menor sentido.

A oportunidade para corrigir o erro, retomando o caminho certo, abriu-se com a Resolução CFC nº 750, de 31.12.93, editando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, não mais Norma, mas Princípios, revogando-se a Resolução CFC nº 530/81 e com ela a NBC T 1.

Deste estudo participou um grupo especial, com representantes do Conselho Federal de Contabilidade, Instituto Brasileiro de Contadores, Comissão de Valores Mobiliários e Banco Central do Brasil, em reuniões que duraram cerca de dois anos, mas nem todos os que iniciaram terminaram. O Grupo Especial que concluiu os trabalhos, participando desde sua primeira reunião, estava constituído dos Contadores: Antonio Carlos Nasi, Eliseu Martins, Luiz Carlos Vaini, Olivio Koliver, Sérgio de Iudícibus e Ynel Alves de Camargo.

Aprovado pelo Grupo Especial, o estudo foi encaminhado ao grupo responsável pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade, que o aprovou e o encaminhou ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade para ser, após exame e aprovação daquele colendo Plenário, transformado na Resolução CFC nº 750/93 (DOU de 31.12.93).

Há que se esclarecer a correção de uma falha ocorrida quando da elaboração da Resolução CFC nº 530/81, aliás falha essa que acontece, também, ao se utilizar a expressão Princípios Fundamentais de Contabilidade Geralmente Aceitos e repetida pelo legislador no art. 177 da Lei nº 6.404/76.

Justifiquemos:

a. No Brasil, o curso superior de Contabilidade é denominado CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS e forma BACHARÉIS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

b. “... para os quais a Contabilidade não é CIÊNCIA, mas somente

um conjunto, mais ou menos articulado, de conhecimentos e técnicas, de limites imprecisos que variam segundo os países, autores, etc.; os princípios têm significados diversos dos aceitos por aqueles que reconhecem a Contabilidade como CIÊNCIA, uma vez que, perdendo os princípios, sua condição de cerne de conhecimento científico passa incontinentemente à condição de simples normas profissionais, eventualmente hierarquizáveis segundo sua importância prática. Nesse enfoque faz sentido a locução de origem anglo-saxônica, “princípios geralmente aceitos” designativa de coleção de preceitos alçados à condição de normas por convenção coletiva”. (KOLIVER, Olívio. A Contabilidade de Custos e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 14. Salvador, Bahia, 18 a 23.10.92).

c. Princípio é a causa da qual algo procede. É a origem, o começo de um fenômeno ou de uma série de fenômenos. Os princípios, quando entendidos como preceitos básicos e fundamentais de uma doutrina, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar em que a doutrina é estudada e tais princípios são aplicados (FRANCO, Hilário. A evolução dos princípios contábeis no Brasil. São Paulo: Atlas.).

d. Os PRINCÍPIOS inspiram e fundamentam a ação, o comportamento. As NORMAS, sob a luz dos princípios, dirigem a ação; são proposições com carga de ordem e comando, leis que se não forem obedecidas levam risco ao comportamento. PADRÕES são os fins desejáveis, meta para onde é dirigida a seu modo a ação do Contabilista. (PORTO, José Sá. Princípios – normas – padrões e a ciência contábil. UNISANTOS.)

A Resolução CFC nº 750/93 define os PRINCÍPIOS, que estão revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, justamente com a certeza, o método e a busca das causas primeiras. Corrigiu-se sua indevida inclusão entre as Normas Brasileiras de Contabilidade, uma vez que as NORMAS deles emanam e podem ser mutáveis, o que não ocorre com os princípios.

NORMA é uma indicação de conduta obrigatória.

Melhor demonstrando, temos:

	NORMAS	
PRINCÍPIOS	→	PADRÕES
	(regras, convenções, conceitos, guias, bases, procedimentos, etc.)	

A CIÊNCIA CONTÁBIL consiste num vasto terreno, delimitado entre PRINCÍPIOS, de um lado, e PADRÕES, de outro; é o terreno que fica no meio, o terreno específico das NORMAS.

Outro ponto que precisa ficar registrado é o da não inclusão, expressa (pois é o óbvio) da prevalência da “Essência sobre a Forma”.

A essência é a realidade e a forma apenas a expressão do evento. Entretanto, nossos legisladores, sobretudo na área tributária, não têm sido muito cuidadosos nesse sentido e a lei não foi feita para ser desrespeitada, muito pelo contrário, há que se cumpri-la.

A lei se respeita. Quando não atende à verdade busca-se modificá-la pelos meios legais que o regime democrático oferece.

Em casos dessa natureza nunca é demais não esquecer que “não somos o dono da verdade”. Nem sempre o “meu” entendimento coincide com o “seu” entendimento e não será impossível que nenhum dos dois entendimentos venha coincidir com o de um terceiro. Sem dúvida, toda interpretação está sujeita a variações de opiniões, conforme o intérprete. Como ficaríamos?!

Num texto de autoria do ilustre cultor do Direito, Dr. Fábio Konder Comparato, temos: “Se cada cidadão, ou grupo de cidadãos, fosse dado legislar, especialmente com reflexo sobre a coletividade, teríamos a mais terrível das ditaduras anárquicas”. Com toda a certeza não é isso que se pretende, que se busca em nossos estudos.

Não está longe, disso temos certeza, o dia em que “o Direito virá a ser, com propriedade, uma ciência, simplificando-se imensamente e deixando de constituir anfiteatro de vaidades e duelos onde, tantas vezes, a verdade formal prevalece sobre a verdade substancial”. (Saint Germain)

Meus caros colegas:

Só podemos dar aquilo que temos. E, por menor que seja, sempre temos alguma coisa a dar, desde que não nos alinhemos entre os que “tudo gira em torno do ‘eu’ e do ‘meu’, num egocentrismo chocante: ‘o meu equilíbrio’, ‘os meus conflitos’, ‘os meus medos’, ‘a minha solidão’, ‘a injustiça de que sou vítima’, ‘a incompreensão que eu sofro’, ‘a minha família’, ‘a minha saúde’, ‘a minha alimentação’, ‘a minha paz’ – ‘o resto do mundo que lhe interessa?’” !

Só seria bom se nos encontrássemos em termos mais amplos, numa perspectiva de bem comum, numa atitude de dar e não apenas de receber. Como seria bom. É o que teremos na Nova Era que o 3º milênio nos conduzirá.

Colegas: muito há o que fazer. Participem trazendo sua colaboração. Ela é muito importante. Repito e sempre tornarei a repetir: a classe, quanto maior o corpo, mais alma precisa ter. E sua alma é a solidariedade, lindamente definida na imagem insuperável de "um por todos, todos por um" ou como se dizia na linguagem dos romanos "pluribus unum".

Trabalhemos:

"as sementes de hoje são os frutos de amanhã.

Os frutos de amanhã serão as sementes de outros frutos". (As Novas Escrituras, v.I)

SÓ TEREMOS O MELHOR SE DERMOS O MELHOR.

(\*) é Coordenador Operacional do Grupo de Trabalho e dos Grupos de Estudos das Normas Brasileiras de Contabilidade



PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS  
DE CONTABILIDADE



RESOLUÇÃO CFC Nº 750<sup>(1)</sup>  
de 29 de dezembro de 1993

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81.

RESOLVE:

CAPÍTULO I  
DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II  
DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

I - o da ENTIDADE;

II - o da CONTINUIDADE;

III - o da OPORTUNIDADE;

IV - o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;

V - o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;

VI - o da COMPETÊNCIA e

VII - o da PRUDÊNCIA.

### Seção I

#### O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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

### Seção II

#### O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à

formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

### Seção III O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

### Seção IV O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

#### Seção V O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

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

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

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

#### Seção VI O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração

do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

## Seção VII O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor

valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Art. 11. A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração às alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12. Revogada a Resolução CFC nº 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-12-93 e de 07-02-94.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774<sup>(1)</sup>  
de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre  
os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE no exercício de suas  
atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre  
o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios  
Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

## INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

### 1 - A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

#### 1.1 - A Contabilidade como Ciência Social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por conseqüência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

#### 1.2 - O Patrimônio Objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o Patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas dependendo das necessidades de controle poderá descer a cada máquina em particular e, mais ainda, aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outras máquinas, mesmo de tipo idênticas.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$(Bens + Direitos) - (Obrigações) = Patrimônio Líquido$$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionam-se denominá-lo de “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

### 1.3 - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo “fundamentais” visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta, igualmente, elimina a possibilidade de existência de princípios identificados nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas – expressões de direito positivo, que, a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o

registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra "informação".

#### 1.4 - Dos Objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência "pura", aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como Ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos

na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com freqüência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

## 1.5 - Das Informações Geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados. Isso significa, com grande freqüência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente, o preceito em análise, conhecido por "consistência", não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

## 1.6 - Dos Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade

particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

## 2 - COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 750/93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

### 2.1 - O Princípio da Entidade

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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

#### 2.1.1 - A Autonomia Patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;

- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

### 2.1.2 - Da Soma ou da Agregação de Patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações

contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

## 2.2 - O Princípio da Continuidade

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

### 2.2.1 - Aspectos Conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em

que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;

b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;

c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado; e

d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral

das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a reapresentação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

### 2.2.2 - O Princípio da Continuidade e a “entidade em marcha”

A denominação “Princípio da Continuidade”, como também a de “entidade em marcha”, ou going concern, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

### 2.3 - O Princípio da Oportunidade

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

### 2.3.1 - Aspectos Conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma ENTIDADE, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;

b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;

c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

### 2.3.2 - A Integridade das Variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

### 2.3.3 - A Tempestividade do Registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

## 2.4 - O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

### 2.4.1 - Os Elementos Essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição

destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas – caso daquela representativa do mundo externo – abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

#### 2.4.2 - A Expressão em Moeda Nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

### 2.4.3 - A Manutenção dos Valores Originais nas Variações Internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores – cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc. – representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, representam a consumpção de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo – um mês, por hipótese –, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, a diferentes peças de fabricação.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe propriamente a criação de valores, mas a simples redistribuição de valores originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

### 2.5 - O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio

### da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

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

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7<sup>a</sup>), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do Patrimônio Líquido;

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

#### 2.5.1 - Aspectos Conceituais

O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA existe em função do fato de que a moeda – embora universalmente aceita como medida de valor – não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos – isto é, segundo as transações originais – os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de “correção monetária”, expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer “correção” de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma Entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre

ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

## 2.5.2 - Dos Indexadores da Atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios – indexadores, moedas referenciais, reais ou não – que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

## 2.6 - O Princípio da Competência

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

### 2.6.1 - As Variações Patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados "receitas" – e das suas diminuições – normalmente chamadas de "despesas" –, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

### 2.6.2 - Alguns Comentários sobre as Despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até royalties. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – em que a amortização dos custos ativados é usualmente feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

### 2.6.3 - Alguns Detalhes sobre as Receitas e seu Reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolúvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse Princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêm cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada

contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina –, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

## 2.7 - O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

### 2.7.1 - Aspectos Conceituais

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da COMPETÊNCIA, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A PRUDÊNCIA deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande frequência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da PRUDÊNCIA. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos “métodos” de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA cumpre lembrar que:

- os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem

para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;

- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;

- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

### 2.7.2 - Dos Limites da Aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou por outros interesses.

(1) Publicada no DOU, Seção I, de 18-1-95.

RESOLUÇÃO CFC Nº 900 <sup>(1)</sup>  
de 22 de março de 2001

Dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO que o “Princípio da Atualização Monetária”, conforme o “caput” do art. 8º da Resolução CFC n.º 750/83, obriga a que “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”;

CONSIDERANDO que a atualização objetiva que “... permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido”, segundo o inciso II do parágrafo único do Art. 8º da dita Resolução;

CONSIDERANDO que a aplicação do Princípio, não está atrelada a qualquer parâmetro em termos de nível inflacionário;

CONSIDERANDO que os padrões internacionais de Contabilidade somente requerem a atualização monetária quando a taxa acumulada de inflação no triênio se aproxima ou exceda a 100%;

CONSIDERANDO que a partir da implantação do Plano Real a economia e a moeda brasileira vem apresentando estabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º A aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais;

Parágrafo Único – A inflação acumulada será calculada com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM), apurado mensalmente pela Fundação Getúlio Vargas, por sua aceitação geral e reconhecimento por organismos nacionais e internacionais;

Art. 2º A aplicação compulsória do "Princípio da Atualização Monetária" deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis;

Art. 3º Quando a taxa inflacionária acumulada no triênio for inferior a 100%, a aplicação do Princípio da Atualização Monetária somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar às demonstrações de natureza corrente, derivadas da escrituração contábil regular.

Parágrafo 1º No caso da existência das ditas demonstrações complementares, a atualização deverá ser evidenciada nas respectivas notas explicativas, incluindo a indicação da taxa inflacionária empregada.

Parágrafo 2º A Atualização Monetária, neste caso, não originará nenhum registro contábil.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 22 de março de 2001.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES - Presidente

(1) Publicada no DOU, Seção I, de 3-4-2001



NORMAS BRASILEIRAS  
DE CONTABILIDADE



RESOLUÇÃO CFC Nº 803<sup>(1)</sup>  
de 10 de outubro de 1996

Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Código de Ética Profissional do Contabilista aprovado em 1970 representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

CONSIDERANDO que decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Contabilista, a intensificação do relacionamento do profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

CONSIDERANDO que nos últimos 5 (cinco) anos o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC;

CONSIDERANDO que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade, após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentou uma redação final,

RESOLVE:

Art. 1º Fica aprovado o anexo Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70.

Art. 3º A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

## Capítulo I DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Contabilistas, quando no exercício profissional.

## Capítulo II DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do contabilista:

I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II - guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III - zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV - comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V - inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI - renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII - se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII - manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX - ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao Contabilista:

I - anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II - assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III - auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV - assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V - exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI - manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII - valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII - concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX - solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X - prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI - recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII - reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII - aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV - exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV - revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI - emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII - iludir ou tentar iludir a boa fé de cliente, empregador ou de

terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII - não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX - intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX - elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI - renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII - publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Art. 4º O Contabilista poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

I - recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II - abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III - abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV - considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;

V - mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI - abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII - assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII - considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX - atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

### Capítulo III DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, de preferência por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

I - a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II - o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III - a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;

IV - o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V - a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI - o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Contabilista poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro Contabilista, com a anuência do cliente, preferencialmente por escrito.

Parágrafo único. O Contabilista poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro Contabilista, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º É vedado ao Contabilista oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

### Capítulo IV DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE

Art. 9º A conduta do Contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição

de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10. O Contabilista deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

I - abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;

II - abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;

III - jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;

IV - evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11. O Contabilista deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

I - prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;

II - zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

III - aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;

IV - acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;

V - zelar pelo cumprimento deste Código;

VI - não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;

VII - representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;

VIII - jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

## Capítulo V DAS PENALIDADES

Art. 12. A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I - advertência reservada;

- II - censura reservada;
- III - censura pública.

Parágrafo único. Na aplicação das sanções éticas são consideradas como atenuantes:

- I - falta cometida em defesa de prerrogativa profissional;
- II - ausência de punição ética anterior;
- III - prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

Art. 13. O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de trinta dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética se o Tribunal Regional de Ética respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 2º Na hipótese do inciso III, do art. 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer ex officio de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).<sup>(2)</sup>

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

Art. 14. O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

(1) Publicada no DOU, de 20-11-96.

(2) Redação dada pela Resolução CFC nº 819, de 20-11-97.

RESOLUÇÃO CFC Nº 819<sup>(1)</sup>  
de 20 de novembro de 1997

Restabelece o instituto do recurso "ex-officio" na área do processo ético. Altera o § 2º, do art. 13, do CEPC. Revoga a Resolução CFC nº 677/90 e dá outras providências.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o julgamento das infrações ao Código de Ética Profissional do Contabilista - CEPC exige prudência na análise do comportamento do Contabilista no campo do exercício profissional a fim de não se confundir com os valores que definem a infração ao Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio 1946;

CONSIDERANDO que, na estrutura organizacional do CFC a Câmara de Ética se especializa na apreciação e julgamento dos processos de natureza ética que sobem à instância "ad quem" em grau de recurso;

CONSIDERANDO que, dentre as penas previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista - CEPC, a de CENSURA PÚBLICA é a que merece destaque, em razão de sua publicidade perante a sociedade, extrapolando, por esse motivo, o campo restrito do mundo profissional da Contabilidade, fato esse que pode gerar grave lesão à imagem da profissão;

CONSIDERANDO que, com a instituição da Câmara de Ética no campo estrutural do Conselho Federal de Contabilidade, o melhor caminho será adotar critérios uniformes em termos de aplicação da pena de CENSURA PÚBLICA, para tanto, restabelecendo-se o instituto do recurso "ex-officio" na área do Processo Ético,

RESOLVE:

Art. 1º Ao § 2º, do art. 13, do Código de Ética Profissional do Contabilista - CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, dê-se a seguinte redação:

"§ 2º Na hipótese do inciso III, do art. 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer "ex-officio" de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública)."

Art. 2º Renumere-se o atual § 2º, do art. 13, do Código de Ética Profissional CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, para § 3º.

Art. 3º Para processar e julgar a infração de natureza ética é competente o Conselho Regional de Contabilidade, investido de sua condição de Tribunal Regional de Ética Profissional (TRET) do local de sua ocorrência.

Parágrafo único. Quando o CRC do local da infração não for o do registro principal do infrator, serão observadas as seguintes normas:

I – O CRC do local da infração encaminhará cópia da notificação ou do auto de infração ao CRC do registro principal, solicitando as providências e informações necessárias à instauração, instrução e julgamento do processo;

II – O CRC do registro principal, além de atender, em tempo hábil, às solicitações do CRC do local da infração, fornecerá a este todos os elementos de que dispuser no sentido de facilitar seus trabalhos de informação e apuração;

III – De sua decisão condenatória, o TRET interporá, em todos os casos, recurso “ex-officio” ao TSET;

IV – Ao CRC (TRET) do registro principal do infrator incumbe executar a decisão cuja cópia, acompanhada da Deliberação do TSET sobre o respectivo recurso, lhe será remetida pelo CRC (TRET) do julgamento do processo.

Art. 4º Revoga-se a Resolução CFC nº 677/90.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 20 de novembro de 1997.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES  
Vice-Presidente para Assuntos Operacionais  
no Exercício da Presidência

(1) Publ. no DOU, em 13.01.98.

RESOLUÇÃO CFC Nº 751<sup>(1)</sup>  
de 29 de dezembro de 1993

Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO ser imperativa a uniformização dos entendimentos e interpretações na Contabilidade, tanto de natureza doutrinária quanto aplicada, bem como estabelecer regras ao exercício profissional;

CONSIDERANDO que a concretização destes objetivos devem fundamentar-se nos trabalhos produzidos pela classe contábil, por seus profissionais e Entidades;

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta;

CONSIDERANDO ser necessária a aprovação de uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, com base em estudos do Grupo de Trabalho (GT) constituído com a finalidade de elaborar as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC, aprovou em 23 de outubro de 1981 a Resolução CFC nº 529/81, que dispunha sobre as mesmas;

CONSIDERANDO que já foram aprovadas a Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais; as Resoluções CFC nºs 563/83, 596/85, 597/85, 612/85, 684/90, 685/90, 686/90, 732/92 e 737/92, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 2, 3, 4 e 6; as Resoluções nºs 700/91<sup>(2)</sup> e 701/91<sup>(2)</sup> que tratam das Normas de Auditoria Independente (NBC T 11) e Normas Profissionais de Auditor Independente (NBC P 1); e as Resoluções nºs 731/92 e 733/92 que tratam da Perícia Contábil (NBC T 13) e Normas Profissionais de Perito Contábil

(NBC P 2), com base na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade anteriormente divulgada,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, de 28-10-1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) podem ser detalhadas através de Interpretações Técnicas que, se necessário, incluirão exemplos.

Parágrafo único. As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 4º O Conselho Federal de Contabilidade poderá emitir Comunicados Técnicos quando ocorrerem situações decorrentes de atos governamentais que afetem, transitoriamente, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único. Os Comunicados Técnicos são identificados pela sigla CT, seguida de hífen e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d", e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:  
NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente <sup>(3)</sup>

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil

2.2 – Da Documentação Contábil

2.3 – Da Temporalidade dos Documentos

2.4 – Da Retificação de Lançamentos

2.5 – Das Contas de Compensação

2.6 – Das Filiais

2.7 – Dos Balancetes

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

3.1 – Das Disposições Gerais

3.2 – Do Balanço Patrimonial

3.3 – Da Demonstração do Resultado

3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

4.1 – Do Ativo

4.2 – Do Passivo

NBC T 5 – Da Atualização Monetária <sup>(4)</sup>

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

6.1 – Da Forma de Apresentação

6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas

6.3 – Das Republicações

NBC T 7 – Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis

NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades

NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

10.1 – Empreendimentos de Execução a Longo Prazo

10.2 – Arrendamento Mercantil

10.3 – Consórcio de Vendas

10.4 – Fundações

10.5 – Entidades Imobiliárias

- 10.6 – Entidades Hoteleiras
- 10.7 – Entidades Hospitalares
- 10.8 – Entidades Cooperativas
- 10.9 – Entidades Financeiras
- 10.10 – Entidades de Seguro Comercial e Previdência Privada
- 10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público
- 10.12 – Entidades Públicas da Administração Direta
- 10.13 – Entidades Públicas da Administração Indireta
- 10.14 – Entidades Agropecuárias
- 10.15 – Entidades em Conta de Participação
- 10.16 – Entidades que Recebem Subsídios, Subvenções e Doações
- 10.17 – Entidades que Recebem Incentivos Fiscais
- 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe
- 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros
- 10.20 – Consórcios de Empresas
- NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
- NBC T 12 – Da Auditoria Interna
- NBC T 13 – Da Perícia Contábil

Art. 8º As Normas Profissionais, estruturadas segundo o disposto no artigo 6º, tem os seguintes conteúdos:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente  
Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo, e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil  
Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialistas.

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno  
Estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

Art. 9º As Normas Técnicas estruturadas segundo o disposto no artigo 7º, tem os seguintes conteúdos:

#### I – NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

Compreende a informação que deve estar contida nas Demonstrações Contábeis e outras peças destinadas aos usuários da contabilidade, devendo ter, dentre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

#### II – NBC T 2 - Da Escrituração Contábil

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da Entidade e de suas formalidades.

As normas da escrituração contábil abrangem os seguintes subitens, a saber:

a) Das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixa as bases e os critérios a serem observados nos registros.

b) Da Documentação que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil.

c) Da Temporalidade dos Documentos, que estabelecem os prazos que a Entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos.

d) Da Retificação de Lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação.

e) Das Contas de Compensação, que fixa a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio da Entidade.

f) Da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais.

g) Do Balancete, que fixa conceitos e regras, sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem como da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos.

#### III – NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

Esta norma estabelece os conceitos e regras sobre o conteúdo, a estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral.

A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação

patrimonial e financeira da Entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu Patrimônio Líquido num determinado período.

#### IV – NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma Entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

#### V – NBC T 5 – Da Atualização Monetária <sup>(4)</sup>

A norma concerne ao modo pelo qual a Contabilidade reflete os efeitos da inflação na avaliação dos componentes patrimoniais de acordo com o Princípio da Atualização Monetária.

#### VI – NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

A norma trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

#### VII – NBC T 7 – Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis

A conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis trata dos critérios a serem adotados para refletir, em moeda corrente nacional as transações realizadas com o exterior ou em outra moeda.

#### VIII – NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

As Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais Entidades vinculadas por interesses comuns, onde uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

#### IX – NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades

A norma estabelece os critérios a serem adotados no caso da fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de Entidades, tanto nos aspectos substantivos quanto formais.

#### X – NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

A norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de Entidade, não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

## XI – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

A norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que aquelas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos de Entidade auditada, consoante às Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

## XII – NBC T 12 – Da Auditoria Interna

As normas estabelecem os conceitos, as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios, na auditoria interna entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da Entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

## XIII – NBC T 13 – Da Perícia Contábil

As normas estabelecem os critérios e regras a serem adotados quando do planejamento e execução da perícia, os procedimentos a serem adotados e emissão do laudo pericial.

Art. 10. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, e revoga a Resolução CFC nº 711/91.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

(1) Publicada no DOU, de 31-12-93 e de 07-02-94.

(2) Substituídas pelas Resoluções CFC nºs 820/97 e 821/97, respectivamente.

(3) Retificação no Anexo I da Resolução CFC nº 851 de 13 de agosto de 1999, que aprova a NBC P1 – IT – 01 Regulamentação do item 1.9 da NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. Publicada no DOU de 24 de agosto de 2000.

(4) Alterada pela Resolução CFC nº 875, de 23-3-00, publicada no DOU em 28-3-00, que dispõe sobre a redenominação da NBC T 5 – Da Correção Monetária para NBC T 5 – Da Atualização Monetária, na Resolução CFC nº 751/93, que dispõe sobre as Normas Brasileira de Contabilidade. Publicada no DOU de 28 de março de 2000.

Esta Resolução revoga a Resolução CFC nº 711/91 de 25-7-91 que revogou a Resolução CFC nº 529/81 de 23-10-81.

# NORMAS PROFISSIONAIS



RESOLUÇÃO CFC Nº 821<sup>(1)</sup>  
de 17 de dezembro de 1997

Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações e dá outras providências.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que esse trabalho, de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

CONSIDERANDO que esse trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 701, de 10 de maio de

1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 17 de dezembro de 1997

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Vice-Presidente para  
Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência

Ata CFC nº 770, de 17-12-97  
Proc. CFC nº 02-97

## NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

(Revisadas em dezembro de 1997)

### 1.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

1.1.2 – O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

1.1.3 – Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações, e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

1.1.4 – O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

### 1.2 – INDEPENDÊNCIA

1.2.1 – O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros

elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

1.2.2 – Está impedido de executar trabalho de auditoria independente, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a) vínculo conjugal ou de parentesco consangüíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
- d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- e) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado; e
- g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

1.2.3 – O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no item 1.2.2.

### 1.3 – RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

- 1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis o auditor deve ser imparcial.
- 1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.
- 1.3.4 – Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante, inclusive, a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas.

#### 1.4 – HONORÁRIOS

- 1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:
  - a) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar;
  - b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
  - c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
  - d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
  - e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas.
- 1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho que também contenha:
  - a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;
  - b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes

normas;

- c) o prazo estimado para realização dos serviços;
- d) os relatórios a serem emitidos; e
- e) as condições de pagamento dos honorários.

1.4.3 – A inobservância de qualquer dos itens referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

#### 1.5 – GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

1.5.1 – O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

#### 1.6 – SIGILO

1.6.1 – O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- a) na relação entre o auditor e a entidade auditada;
- b) na relação entre os auditores;
- c) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- d) na relação entre o auditor e demais terceiros.

1.6.2 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

1.6.3 – O auditor somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado, caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto, que contenha de forma clara e objetiva os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

- 1.6.4 – O auditor, quando previamente autorizado, por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o suceder, as quais serviram de base para emissão do último parecer de auditoria por ele emitido.
- 1.6.5 – O auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, das presentes normas e demais normas legais aplicáveis.
- 1.6.5.1 – Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade para efetuar a fiscalização do exercício profissional deverão ter competência técnico-profissional similar à requerida ao auditor independente para o trabalho por ele realizado e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.
- 1.6.5.2 – Os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo pelos profissionais por eles designados para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores.
- 1.6.6 – O dever de manter o sigilo prevalece:
- a) para os auditores, mesmo após terminados os compromissos contratuais;
  - b) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.5, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e
  - c) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e

dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

#### 1.7 – RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO

1.7.1 – A responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

#### 1.8 – RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS

1.8.1 – O auditor pode utilizar especialistas legalmente habilitados como forma de contribuir para a realização de seu trabalho, mantendo integral a sua responsabilidade profissional.

1.8.2 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

#### 1.9 – INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE

1.9.1 – O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizado em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e
- c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria, ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os

honorários dos serviços de auditoria.

- 1.9.2 – Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.
- 1.9.3 – A relação de clientes referida no item 1.9.2 deverá identificar as Companhias Abertas, Instituições Financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, Fundos de Investimento, Entidades autorizadas a funcionar pela SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, Administradoras de Consórcio, Entidades Fechadas de Previdência Privada, Empresas Estatais (Federais, Estaduais e Municipais), Empresas Públicas, sociedades por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.
- 1.9.4 – As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

#### 1.10 – EDUCAÇÃO CONTINUADA

- 1.10.1 – O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### 1.11 – EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

- 1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

(1) Publicada no DOU, de 21-1-98.

RESOLUÇÃO CFC Nº 851/99  
de 13 de agosto de 1999

Aprova a NBC P 1 – IT – 01 –  
Regulamentação do Item 1.9 da NBC P 1 –  
Normas Profissionais de Auditor Independente.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO a necessidade de explicitar o item 1.9 da NBC P 01 – Normas Profissionais de Auditor Independente, revisadas em 17 de dezembro de 1997 e aprovadas pela Resolução CFC nº 821/97;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica aprovada pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, do dia 28 do mês de julho de 1999;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1 – IT – 01 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovadas pela Resolução CFC nº 821/97, de 17.12.97.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 13 de agosto de 1999

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES - Presidente

# NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

## INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC P 1 – IT – 01 REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 1.9

Essa Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 1.9 da Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997, que aprovou a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente (1).

### INFORMAÇÕES SOBRE OS CLIENTES DE AUDITORIA INFORMAÇÕES SOBRE PESSOAL TÉCNICO EXISTENTE EM 31/ 12 DO ANO ANTERIOR INFORMAÇÕES SOBRE O FATURAMENTO INFORMAÇÕES PRESTADAS AOS REGIONAIS

#### 1. INFORMAÇÕES SOBRE OS CLIENTES DE AUDITORIA

- 1.1 Denominação ou Razão Social;
- 1.2 Endereço completo;
- 1.3 Contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis;
- 1.4 Sócio/Auditor responsável técnico pelos trabalhos;
- 1.5 Informação se os honorários cobrados do cliente representam mais de 10% do faturamento anual da empresa ou do auditor autônomo;
- 1.6 Informar a categoria na qual a entidade auditada se enquadra:
  - Cia. aberta;
  - Instituição Financeira;
  - Outras autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
  - Fundo de Investimento;
  - Entidade autorizada a funcionar pela SUSEP;
  - Administração de Consórcio;
  - Entidade de Previdência Privada;
  - Empresa Estatal – Federal/Estadual/Municipal;
  - Empresa Pública – sociedade anônima de capital fechado com mais de 100 acionistas;
  - Sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que tenha o seu controle societário direto ou indireto de alguma entidade do tipo enumerado nos itens anteriores;
- 1.7 Patrimônio Líquido da Entidade Auditada na data das Demonstrações Contábeis.

#### 2. INFORMAÇÕES SOBRE PESSOAL TÉCNICO EXISTENTE EM 31/12 DO ANO ANTERIOR

2.1 Nome

2.2 Profissão, Categoria Profissional e Registro no Conselho Regional da profissão correspondente

2.3 Posição hierárquica na empresa ou no escritório (sócio, diretor, gerente, assistente, sênior, júnior, etc.)

2.4 Área de atuação no trabalho de auditoria

### 3. INFORMAÇÕES SOBRE O FATURAMENTO

3.1 Informar se o faturamento de outros serviços que não de auditoria, ultrapassou no exercício objeto das informações, a média dos últimos 3 anos aos honorários de serviços de auditoria.

### 4. INFORMAÇÕES PRESTADAS AOS REGIONAIS

4.1 As informações poderão ser fornecidas em papel timbrado da empresa da auditoria ou auditor autônomo ou em meio magnético utilizando disquete  $\frac{3}{4}$  1.44Mb, utilizando Planilha Eletrônica compatível com o Windows 97 ou superior, utilizando na mesma Pasta de Trabalho uma Planilha para cada uma das 3 informações acima. Em qualquer das formas apresentadas deverá vir junto ofício endereçado ao CRC <sup>(2)</sup> assinado pelo responsável técnico que se responsabiliza pela veracidade das informações.

4.2 Sob quaisquer circunstâncias, as informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, sendo utilizadas para fins de fiscalização do cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial as Normas Profissionais do Auditor Independente.

Publicada no DOU, de 25-8-99 e retificada no DOU em 24-3-00

RESOLUÇÃO CFC Nº 857  
de 21 de outubro de 1999

Reformula a NBC P 2, denominando-a  
Normas Profissionais do Perito.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO a necessidade de reformulação da NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil, frente aos aspectos técnicos da norma aprovada pela Resolução CFC nº 733, de 22 de outubro de 1992;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil recebeu inúmeras colaborações coletadas dos Contabilistas que participaram das Audiências Públicas realizadas em diversos Estados e Capital do País;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil obteve do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade a aprovação de sua proposta de reformulação da NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 061/99, de 20 de outubro de 1999, aprovado pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Reformular o teor da NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil, conforme anexo a esta Resolução.

Art. 2º Denominar a referida norma de NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 21 de outubro de 1999

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC P 2 - NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

#### 2.1 CONCEITO

2.1.1 - Perito é o Contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiência, da matéria periciada.

#### 2.2 COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

2.2.1 - O Contador, na função de perito-contador ou perito-contador assistente, deve manter adequado nível de competência profissional, pelo conhecimento atualizado de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente as aplicáveis à perícia, da legislação relativa à profissão contábil e das normas jurídicas, atualizando-se permanentemente, mediante programas de capacitação, treinamento, educação continuada e especialização, realizando seus trabalhos com a observância da equidade.

2.2.1.1 - O espírito de solidariedade do perito-contador e do perito-contador assistente não induz nem justifica a participação ou a conivência com erros ou atos infringentes das normas profissionais e éticas que regem o exercício da profissão.

2.2.2 - O perito-contador e o perito-contador assistente devem comprovar sua habilitação mediante apresentação de certidão específica, emitida pelo Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.2.3 - A nomeação, a escolha ou a contratação para o exercício do encargo de perito-contador deve ser considerada como distinção e reconhecimento da capacidade e honorabilidade do Contador, devendo este escusar-se dos serviços, por motivo legítimo ou foro íntimo, ou sempre que reconhecer não estar capacitado a desenvolvê-los, contemplada a utilização do serviço de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto da perícia assim o requerer.

2.2.4 - A indicação ou a contratação para o exercício da atribuição de perito-contador assistente deve ser considerada como distinção e reconhecimento da capacidade e honorabilidade do Contador, devendo

este recusar os serviços sempre que reconhecer não estar capacitado a desenvolvê-los, contemplada a utilização de serviços de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto do seu trabalho assim o requerer.

## 2.3 INDEPENDÊNCIA

2.3.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente devem evitar e denunciar qualquer interferência que possam constrangê-los em seu trabalho, não admitindo, em nenhuma hipótese, subordinar sua apreciação a qualquer fato, pessoa, situação ou efeito que possam comprometer sua independência.

## 2.4 IMPEDIMENTO

2.4.1 - O perito-contador está impedido de executar perícia contábil, devendo assim declarar-se, ao ser nomeado, escolhido ou contratado para o encargo, quando:

- a) for parte do processo;
- b) houver atuado como perito-contador assistente ou prestado depoimento como testemunha no processo;
- c) o seu cônjuge ou qualquer parente seu, consangüíneo ou afim, em linha reta, ou em linha colateral até o segundo grau, estiver postulando no processo;
- d) tiver interesse, direto ou indireto, imediato ou mediato, por si ou qualquer de seus parentes, consangüíneos ou afins, em linha reta ou em linha colateral até o segundo grau, no resultado do trabalho pericial;
- e) exercer função ou cargo incompatíveis com a atividade de perito-contador; e
- f) a matéria em litígio não for de sua especialidade;

2.4.2 - Quando nomeado em Juízo, o perito-contador deve dirigir-lhe a petição, no prazo legal, justificando a escusa.

2.4.3 - Quando indicado pela parte, não aceitando o encargo, o perito-contador assistente deve comunicar ao Juízo, a recusa, devidamente justificada.

2.4.4 - O perito-contador e o perito-contador assistente não devem aceitar o encargo quando:

2.4.4.1 - Constatarem que os recursos humanos e materiais de sua estrutura profissional não permitem assumir o encargo, sem prejuízo do

cumprimento dos prazos dos trabalhos nomeados, indicados, escolhidos ou contratados; e

2.4.4.2 - Ocorrer motivo de força maior.

## 2.5 HONORÁRIOS

2.5.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente devem estabelecer previamente seus honorários, mediante avaliação dos serviços, considerando-se entre outros os seguintes fatores:

a) a relevância, o vulto, o risco e a complexidade dos serviços a executar;

b) as horas estimadas para realização de cada fase do trabalho;

c) a qualificação do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;

d) o prazo fixado, quando indicado ou escolhido, e o prazo médio habitual de liquidação, se nomeado pelo juiz;

e) a forma de reajuste e de parcelamento, se houver;

f) os laudos interprofissionais e outros inerentes ao trabalho; e

g) no caso do perito-contador assistente, o resultado que, para o contratante, advirá com o serviço prestado, se houver.

2.5.2 - Quando se tratar de nomeação, deve o perito-contador:

2.5.2.1 - Elaborar orçamento fundamentado nos fatores constantes do item 2.5.1 desta Norma;

2.5.2.2 - Requerer por escrito o depósito dos honorários, conforme o orçamento ou pedido de arbitramento;

2.5.2.3 - Requerer a complementação dos honorários, se a importância previamente depositada for insuficiente para garanti-los; e

2.5.2.4 - Requerer, após a entrega do laudo, que o depósito seja liberado com os acréscimos legais.

2.5.3 - O perito-contador requererá a liberação parcial dos honorários, depositados em Juízo, sempre que houver a necessidade, devidamente justificada.

2.5.4 - O perito-contador pode requerer o custeio das despesas referentes ao deslocamento para a realização do trabalho fora da comarca

em que foi nomeado.

2.5.5 - Quando se tratar de indicação pelas partes, escolha arbitral ou contratação extrajudicial, devem o perito-contador e o perito-contador assistente formular carta-proposta ou contrato, antes do início da execução do trabalho, considerados os fatores constantes no item 2.5.1 desta Norma e o prazo para a realização dos serviços.

## 2.6 SIGILO

2.6.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente, em obediência ao Código de Ética Profissional do Contabilista, devem respeitar e assegurar o sigilo do que apurarem durante a execução de seu trabalho, proibida a sua divulgação, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo. Este dever perdura depois de entregue o laudo pericial contábil ou o parecer pericial contábil.

2.6.1.1 - O dever de sigilo subsiste mesmo na hipótese de o profissional se desligar do trabalho antes de concluído.

2.6.1.2 - É permitido ao perito-contador e ao perito-contador assistente esclarecer o conteúdo do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil somente em defesa da sua conduta técnica profissional, podendo, para esse fim, requerer autorização a quem de direito.

## 2.7 RESPONSABILIDADE E ZELO

2.7.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente devem cumprir os prazos estabelecidos no processo ou contrato e zelar por suas prerrogativas profissionais, nos limites de suas funções, fazendo-se respeitar e agindo sempre com seriedade e discrição.

2.7.2 - O perito-contador e o perito-contador assistente, no exercício de suas atribuições, respeitar-se-ão mutuamente, vedados elogios e críticas de cunho pessoal ou profissional, atendo-se somente aos aspectos técnicos do trabalho executado.

## 2.8 UTILIZAÇÃO DE TRABALHO DE ESPECIALISTA

2.8.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente podem valer-se de especialistas de outras áreas na realização do trabalho, desde que parte da matéria objeto da perícia assim o requiera.

2.8.2 - O perito-contador pode requerer ao juiz a indicação de especialistas de outras áreas que se fizerem necessários para a execução de trabalhos específicos.

## 2.9 EDUCAÇÃO CONTINUADA

2.9.1 - O perito-contador e o perito-contador assistente, no exercício de suas atividades, devem comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Publicada no DOU em 29-10-99  
Substitui a Resolução CFC nº 733, de 22-10-92

RESOLUÇÃO CFC Nº 781<sup>(1)</sup>  
de 24 de março de 1995

Aprova a NBC P 3 – Normas  
Profissionais do auditor interno.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que a Resolução CFC nº 780/95, de 24 de março de 1995, aprovou a NBC T 12 – Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade prevista na Resolução CFC nº 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Estudo, instituído pela Portaria CFC nº 2/95;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 24 de março de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO

#### 3.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

#### 3.2 – AUTONOMIA PROFISSIONAL

3.2.1 – O auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.

#### 3.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

3.3.1 – O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 – A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

3.3.3 – A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento requeridos nas circunstâncias.

3.3.4 – Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou Órgãos equivalentes.

#### 3.4 – RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS

- 3.4.1 – O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

### 3.5 – SIGILO

- 3.5.1 – O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.
- 3.5.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

### 3.6 – COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE

- 3.6.1 – O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração de Entidade em que atua, e, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

(1) Publicada no DOU, de 10-4-95.



# NORMAS TÉCNICAS



RESOLUÇÃO CFC Nº 785<sup>(1)</sup>  
de 28 de julho de 1995

Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC nº 05/95, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores: Antonio Carlos Nasi, Ariovaldo Guello e Olivio Koliver;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os Princípios Fundamentais de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 28 de julho de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 1 - DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

#### 1.1 – DO CONCEITO E CONTEÚDO

1.1.1 – A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

1.1.2 – As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

1.1.3 – A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

#### 1.2 – DOS USUÁRIOS

1.2.1 – Os usuários são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que se utilizam das informações contábeis desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

1.2.2 – Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, Entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria Entidade, além do público em geral.

#### 1.3 – DOS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

1.3.1 – A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um

grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

1.3.2 – A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e
- comparabilidade.

## 1.4 – DA CONFIABILIDADE

1.4.1 – A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 – A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

§ 1º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

§ 2º A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

§ 3º A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

## 1.5 – DA TEMPESTIVIDADE

1.5.1 – A tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

1.5.2 – Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida.

Parágrafo único. Quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada, o fato e suas razões devem ser divulgados junto com a própria informação.

## 1.6 – DA COMPREENSIBILIDADE

1.6.1 – A informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine.

§ 1º A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

§ 2º A eventual dificuldade ou mesmo impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário, jamais será motivo para a sua não-divulgação.

1.6.2 – A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

§ 1º A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

§ 2º As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

## 1.7 – DA COMPARABILIDADE

1.7.1 – A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas

posições relativas.

1.7.2 – A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

Parágrafo único. A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

(1) Publicada no DOU, de 1<sup>a</sup>-08-95.

RESOLUÇÃO CFC Nº 563<sup>(1)</sup>  
de 28 de outubro de 1983

Aprova a NBC T 2.1 – Das Formalidades  
da Escrituração Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da escrituração contábil;

CONSIDERANDO as sugestões recebidas das Entidades de Classe, Faculdades, Conselhos Regionais de Contabilidade e Contabilistas do País;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma NBC T 2.1, que trata das Formalidades da Escrituração Contábil.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

Contador JOÃO VERNER JUENEMANN – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T.2.1 - DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

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

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações. <sup>(4)</sup>

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade.

Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no "caput", admite-se:

- a) a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais;
- b) a escrituração resumida ou sintética do "Diário", com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

2.1.5.2 – Quando o "Diário" e o "Razão" forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços".

2.1.5.3 – No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

2.1.5.4 – O Livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.<sup>(3)</sup>

(1) Publicada no DOU, de 30-12-83.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

(3) Item alterado pela Resolução CFC nº 790, de 13-12-95.

(4) Item alterado pela Resolução CFC nº 848, de 16-6-99.

RESOLUÇÃO CFC Nº 790  
de 13 de dezembro de 1995

Dispõe sobre a alteração do item 2.1.5.4 da NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC n 751, de 29 de dezembro de 1983;

CONSIDERANDO que o Razão não é de registro obrigatório no Registro Público, resolve:

Art. 1º O item 2.1.5.4 da NBCT 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil passa a vigorar com a seguinte redação: “2.1.5.4 - O Livro-Diário será registrado no Registro público competente, de acordo com a legislação vigente.”

Art 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de dezembro de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES -Presidente

Publicada no DOU, de 18.12.95.

RESOLUÇÃO CFC Nº 597<sup>(1)</sup>  
de 14 de junho de 1985

Aprova a NBC T 2.2 – Da Documentação  
Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de se estabelecerem critérios sobre a documentação contábil;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras contribuirá para a promoção da valorização profissional do Contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.2, que trata da Documentação Contábil.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

Contador JOÃO VERNER JUENEMANN – Presidente  
Contador ANNIBAL DE FREITAS – Relator

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apóiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade.

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

2.2.3 – A Documentação Contábil pode ser de origem interna, quando gerada na própria Entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros.

2.2.4 – A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.

(1) Publicada no DOU, de 29-7-85.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 596<sup>(1)</sup>  
de 14 de junho de 1985

Aprova a NBC T 2.4 – Da Retificação  
de Lançamentos.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da retificação de lançamentos;

CONSIDERANDO a conclusão do Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, em reunião realizada nos dias 9 e 10 de maio de 1985;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

Contador JOÃO VERNER JUENEMANN – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T 2.4 - DA RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTOS

2.4.1 – Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro na escrituração contábil das Entidades.

2.4.2 – São formas de retificação:

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

2.4.2.1 – Em qualquer das modalidades supramencionadas, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

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

2.4.4 – Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

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

2.4.6 – Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

(1) Publicada no DOU, de 29-7-85.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 612<sup>(1)</sup>  
de 17 de dezembro de 1985

Aprova a NBC T 2.5 – Das Contas de  
Compensação.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios da contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma NBC T 2.5, que trata das CONTAS DE COMPENSAÇÃO.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 17 de dezembro de 1985.

Contador JOÃO VERNER JUENEMANN – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T 2.5 – DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da Entidade.

2.5.3 – A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos em que se obrigue especificamente.

(1) Publicada no DOU, de 21-1-86.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 684<sup>(1)</sup>  
de 14 de dezembro de 1990

Aprova a NBC T 2.6 – Da Escrituração  
Contábil das Filiais.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, reformulada pela Portaria CFC nº 9/90, para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.6, que trata da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T 2.6 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS

1 – A Entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observando o que prevê a NBC T 2 – Da Escrituração Contábil.

2 – A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3 – O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da Entidade.

4 – As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, serão eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis.

5 – As despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.

6 – O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da Entidade.

(1) Publicada no DOU, de 27-8-91.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 685<sup>(1)</sup>  
de 14 de dezembro de 1990

Aprova a NBC T 2.7 – Do Balancete.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, reformulada pela Portaria CFC nº 9/90, para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.7 – DO BALANCETE.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

#### NBC T 2.7 – DO BALANCETE

1 – O balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data.

2 – O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.

3 – Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:

- a) identificação da Entidade;
- b) data a que se refere;
- c) abrangência;
- d) identificação das contas e respectivos grupos;
- e) saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
- f) soma dos saldos devedores e credores.

4 – O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.

5 – O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.

(1) Publicada no DOU, de 27-08-91.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 686<sup>(1)</sup>  
de 14 de dezembro de 1990

Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

3.1 – Das Disposições Gerais.

3.2 – Do Balanço Patrimonial.

3.3 – Da Demonstração do Resultado.

3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81<sup>(2)</sup>, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC nº 4/82, alterada pela Portaria CFC nº 9/90, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores: Antonio Carlos Nasi, Antônio Luiz Sarno, George Sebastião Guerra Leone, Hugo Rocha Braga, Luiz Carlos Vaini, Luiz Francisco Serra, Olívio Koliver e Taiki Hirashima;

CONSIDERANDO que nas audiências públicas realizadas nas cidades de São Paulo, Porto Alegre, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e João Pessoa foram acolhidas as sugestões da classe contábil, dentro de um processo amplo e genérico de oportunidades de manifestações;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil,

RESOLVE:

Art. 1ª Aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade abaixo

discriminadas:

NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

3.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS.

3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL.

3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.

3.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.

3.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

3.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Relator

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

3.1.1 – As demonstrações contábeis <sup>(3)</sup> são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade.

3.1.2 – A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da Entidade cabem, exclusivamente, a contabilista registrado no CRC.

3.1.3 – As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.1.4 – As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas, que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações.

3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma, somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque na demonstração ou em nota explicativa.

3.1.7 – Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

##### 3.2.1 – Conceito

3.2.1.1 – O balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da entidade.<sup>(4)</sup>

##### 3.2.2 – Conteúdo e Estrutura

3.2.2.1 – O balanço patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.

a) O Ativo compreende as aplicações de recursos representadas por bens e direitos;

b) o Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros;

c) o Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade e seu valor é a diferença entre o valor do Ativo e o valor do Passivo (Ativo menos Passivo). Portanto, o valor do Patrimônio Líquido, pode ser positivo, nulo ou negativo.

No caso em que o valor do Patrimônio Líquido é negativo é também denominado de "Passivo a Descoberto"<sup>(4)</sup>.

3.2.2.2 – As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos.

3.2.2.3 – Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no

curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.4 – Os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de Realizável e Exigível a Longo Prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.5 – Na Entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

3.2.2.6 – Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.

3.2.2.7 – Os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultado de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo.

3.2.2.8 – Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a Entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.

3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os pequenos saldos serão agrupados, desde que seja indicada a sua natureza e nunca ultrapassem, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

#### I. Circulante

O Circulante compõe-se de:

##### a) Disponível

São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da Entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez

imediate.

b) Créditos

São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da Entidade.

d) Despesas Antecipadas

São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e Bens

São os não relacionados às atividades-fins da Entidade.

## II. Realizável a Longo Prazo

São os ativos referidos nos itens I. b), c), d), e) anteriores, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

## III. Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade, ultrapasse um exercício. É constituído pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

São as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da Entidade.

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade.

c) Diferido

São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.<sup>(4)</sup>

3.2.2.11 – As contas que compõem o passivo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

### I. Circulante

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos

estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

## II. Exigível a Longo Prazo

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.12 – As contas que compõem o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

### I. Capital

São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.

### II. Reservas

São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.

### III. Lucros ou Prejuízos Acumulados

São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

3.2.2.13 – No caso do patrimônio líquido ser negativo, será demonstrado após o Ativo, e seu valor final denominado de Passivo a Descoberto.<sup>(4)</sup>

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

##### 3.3.1 – Conceito

3.3.1.1 – A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade.

3.3.1.2 – A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas.

##### 3.3.2 – Conteúdo e Estrutura

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

3.3.2.2 – A compensação de receitas, custos e despesas é vedada.

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada:

a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;

b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;

c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;

d) o resultado bruto do período;

e) os ganhos e perdas operacionais;

- f) as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não-decorrentes das atividades-fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado; e
- m) o resultado líquido do período.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

##### 3.4.1 – Conceito

3.4.1.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade.

##### 3.4.2 – Conteúdo e Estrutura

3.4.2.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- a) o saldo no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões de reservas;
- d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- e) o resultado líquido do período;
- f) as compensações de prejuízos;
- g) as destinações do lucro líquido do período;
- h) os lucros distribuídos;
- i) as parcelas de lucros incorporadas ao capital; e
- j) o saldo no final do período.

3.4.2.2 – Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

3.4.2.3 – A Entidade que elaborar a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, nela incluirá a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

##### 3.5.1 – Conceito

3.5.1.1 – A demonstração das mutações do Patrimônio Líquido é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade.<sup>(1)</sup>

##### 3.5.2 – Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 – A demonstração das mutações do Patrimônio Líquido discriminará:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;
- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações de prejuízos;
- j) os lucros distribuídos; e
- l) os saldos no final do período.

(1) Alterada pela Resolução CFC n] 887/00, publicada no DOU de 16/10/00.

RESOLUÇÃO CFC Nº 887  
de 9 de outubro de 2000

Dispõe sobre a alteração do item 3.5.1. da NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução nº 847, de 16-6-99.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993;

RESOLVE:

Art. 1º O item 3.5.1.1 da NBC T 3- Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis passa a vigorar com a seguinte redação:

"3.5.1.1 - A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no Patrimônio Líquido da entidade, num determinado período de tempo."

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 9 de outubro de 2000

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES - Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 3.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.

##### 3.6.1 – Conceito

3.6.1.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.

##### 3.6.2 – Conteúdo e Estrutura

3.6.2.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos discriminará:

a) o valor resultante das operações da Entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origem ou em aplicação de recursos;

b) as origens dos recursos, compreendendo:

- 1) os aportes de capital;
- 2) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente;
- 3) os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo.

c) as aplicações dos recursos, compreendendo:

- 1) os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas;
- 2) os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo;
- 3) os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo;
- 4) os reembolsos de capital;

d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos; e

e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.

(1) Publicada no DOU, de 27-8-91.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

(3) Inclusive as denominadas financeiras na legislação.

(4) Itens alterados pela Resolução CFC nº 847, de 16-6-99.

RESOLUÇÃO CFC Nº 732<sup>(1)</sup>  
de 22 de outubro de 1992

Aprova a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial.

4.1 – Disposições Gerais.

4.2 – Ativo.

4.3 – Passivo.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que dispõe a Resolução CFC nº 711/91<sup>(2)</sup>, de 25 de julho de 1991;

CONSIDERANDO o resultado do trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil se constitui em eficaz instrumento voltado ao aprimoramento do trabalho de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Salvador, 22 de outubro de 1992.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

#### 4.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

4.1.1 – Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

4.1.2 – Os componentes do Patrimônio são avaliados em moeda corrente nacional.

4.1.3 – Os componentes do patrimônio em moeda estrangeira são convertidos ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.

4.1.4 – As parcelas dos encargos financeiros prefixados não incorridas são registradas separadamente e demonstradas como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

4.1.5 – Os componentes do patrimônio com cláusula de atualização monetária posfixada são atualizados até a data da avaliação.

4.1.6 – Valor de mercado é o preço à vista praticado, deduzido das despesas de realização e da margem de lucro. As avaliações feitas pelo valor de mercado devem ter como base transação mais recente, cotação em bolsa e outras evidências disponíveis e confiáveis.

4.1.7 – Valor presente é aquele que expressa o montante ajustado em função do tempo a transcorrer entre as datas da operação e do vencimento, de crédito ou obrigação de financiamento ou de outra transação usual da entidade, mediante dedução dos encargos financeiros respectivos, com base na taxa contratada ou na taxa média de encargos financeiros praticada no mercado.

4.1.8 – Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

#### 4.2 – ATIVO

##### 4.2.1 – Disponível

4.2.1.1 – As disponibilidades em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.

4.2.1.2 – As aplicações financeiras de liquidez imediata, representadas por títulos negociáveis, são avaliadas pelo custo histórico, ao qual são acrescidos os rendimentos proporcionais auferidos até a data da avaliação.

4.2.1.3 – As aplicações em ouro, como ativo financeiro, são avaliadas pelo valor de mercado.

##### 4.2.2 – Créditos

4.2.2.1 – Os direitos e títulos de crédito, originados das atividades-fim são avaliados pelo valor nominal; aqueles sujeitos a ajustes decorrentes de atualização monetária, variação cambial, encargos financeiros de mercado e outras cláusulas contratuais, têm seus valores ajustados, já excluídos os créditos prescritos.

4.2.2.2 – Os outros créditos para com terceiros e com empresas coligadas, controladas, controladora ou de qualquer forma associadas, são considerados pelo seu valor nominal e ajustados segundo condições estabelecidas ou contratadas.

4.2.2.3 – Os investimentos temporários são avaliados ao custo de aquisição, e, quando aplicável, acrescidos da atualização monetária, dos juros e outros rendimentos auferidos.

4.2.2.4 – Os direitos, títulos de crédito e quaisquer outros créditos mercantis, financeiros e outros prefixados, são ajustados a valor presente.

4.2.2.5 – As provisões para perdas ou riscos de créditos são

constituídas com base em estimativas de seus prováveis valores de realizações.

#### 4.2.3 – Estoques.

4.2.3.1 – Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.2 – Os estoques de produtos acabados e em elaboração e os serviços em andamento são avaliados pelo custo de produção, atualizado monetariamente, ou valor de mercado quando este for menor.

4.2.3.3 – Os estoques obsoletos ou inservíveis, são avaliados pelo valor líquido de realização e os estoques invendáveis devem ser baixados.

4.2.3.4 – Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- a) que a atividade seja primária;
- b) que o custo de produção seja de difícil determinação;
- c) que haja um efetivo mercado que possibilite a liquidez imediata desse estoque e que valide a formação do seu preço; e
- d) que seja possível estimar o montante das despesas de realização da venda.

#### 4.2.4 – Despesas Antecipadas

4.2.4.1 – As despesas antecipadas são avaliadas pelo valor aplicado, atualizado monetariamente.

#### 4.2.5 – Outros Valores e Bens

4.2.5.1 – Outros valores e bens são avaliados, segundo sua natureza, pelos critérios indicados por esta norma.

#### 4.2.6 – Investimentos Permanentes

4.2.6.1 – Os investimentos permanentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou com base no valor de patrimônio líquido.

4.2.6.2 – São avaliados com base no valor de patrimônio líquido:

a) o investimento relevante em cada coligada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação da investidora representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada;

b) os investimentos em cada controlada;

c) os investimentos em coligadas e/ou controladas, cujo valor contábil seja, em conjunto, igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da investidora.

Parágrafo único. Os conceitos de empresas coligadas, controladas e de relevância de investimentos são aqueles estabelecidos pela legislação societária.

4.2.6.3 – O custo de aquisição de investimento em coligada e/ou controlada é desdobrado em:

a) valor de patrimônio líquido baseado em balanço patrimonial levantado no prazo da legislação societária;

b) ágio e deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido, que serão amortizados com base em sua fundamentação econômica.

4.2.6.4 – As provisões para perdas no valor dos investimentos são constituídas com base em perdas potenciais. <sup>(3)</sup>

4.2.6.5 – O valor dos investimentos não é modificado em razão do recebimento, sem custo, de ações e quotas bonificadas.

4.2.7 – Imobilizado

4.2.7.1 – Os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

4.2.7.2 – Os bens e direitos recebidos por doação são registrados pelo valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado.

4.2.7.3 – O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos

são avaliados pelo valor transacionado, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

#### 4.2.8 - Diferido

4.2.8.1 – Os componentes do ativo diferido são avaliados ao custo de aplicação, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integravam, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

#### 4.3 – PASSIVO

4.3.1 – As obrigações e encargos, conhecidos ou calculáveis, são computados pelo valor atualizado até a data da avaliação.

4.3.2 – Os passivos contingentes decorrentes de obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais, contratuais, operacionais e de pleitos administrativos e judiciais, são provisionados pelo seu valor estimado.

4.3.3 – As obrigações em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.

4.3.4 – As obrigações de financiamento com valor prefixado, são ajustadas a valor presente.

4.3.5 – As demais obrigações com valor nominalmente fixado e com prazo para pagamento são ajustadas a valor presente.

(1) Publicada no DOU, de 5-11-92.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

(3) Item alterado pela Resolução CFC nº 846, de 25-5-99.

RESOLUÇÃO CFC Nº 737<sup>(1)</sup>  
de 27 de novembro de 1992

Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

6.1 – Da Forma de Apresentação.

6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas.

6.3 – Das Republicações.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 711/91<sup>(2)</sup>, de 25-07-91;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC nº 09/90;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade abaixo discriminada:

NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

6.1 - DA FORMA DE APRESENTAÇÃO

6.2 - DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.3 - DAS REPUBLICAÇÕES

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 27 de novembro de 1992.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 6.1 – DA FORMA DE APRESENTAÇÃO

##### 6.1.1 – Conceito

6.1.1.1 – A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários.

6.1.1.2 – São meios de divulgação:

a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;

b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados; e

c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

6.1.1.2.1 – Os meios de divulgação referidos nos itens a, b e c podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.

6.1.1.3 – A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

##### 6.1.2 – Objetivos e Conteúdo

6.1.2.1 – A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade.

6.1.2.2 – O conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de Entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratados em normas próprias.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 6.2 – DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

##### 6.2.1 – Disposições Gerais

6.2.1.1 – Esta Norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

##### 6.2.2 – Definição e Conteúdo das Notas Explicativas

6.2.2.1 – As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

6.2.2.2 – As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

6.2.2.3 – As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

##### 6.2.3 – Aspectos a Observar na Elaboração das Notas Explicativas

6.2.3.1 – Os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- a) as informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- b) os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- c) os assuntos devem ser ordenados obedecendo a ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;
- d) os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus

atributos comuns;

e) os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores; e

f) as referências a leis, decretos, regulamentos, Normas Brasileiras de Contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

#### 6.3 – DAS REPUBLICAÇÕES

##### 6.3.1 – Disposições Gerais

6.3.1.1 – A nova divulgação das demonstrações contábeis – nesta norma denominada de republicação – ocorre quando as demonstrações publicadas anteriormente contiverem erros significativos e/ou quando não foram divulgadas informações relevantes para o seu correto entendimento ou que sejam consideradas insuficientes.

6.3.1.2 – A republicação de demonstrações contábeis não deve ser confundida com a publicação de informação tipo “errata”. Esta tem por objetivo corrigir erro na publicação.

##### 6.3.2 – Fundamentos e procedimentos para republicação.

6.3.2.1 – A republicação de demonstrações contábeis aplica-se quando:

a) as demonstrações forem elaboradas em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou com infringência de normas de órgãos reguladores; e

b) a assembléia de sócios ou acionistas, quando for o caso, aprovar a retificação das Demonstrações Contábeis publicadas.

6.3.2.2 – As demonstrações contábeis quando republicadas devem destacar que se trata de “republicação”, bem como explicitar as razões que a motivaram e a data da primeira publicação.

6.3.2.3 – Não é necessária a republicação de demonstrações contábeis, quando a assembléia de sócios ou acionistas alterar apenas a destinação de resultados proposta pela administração da Entidade.

(1) Publicada no DOU, de 11-12-92.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 751, de 29-12-93.

RESOLUÇÃO CFC Nº 758<sup>(1)</sup>  
de 29 de dezembro de 1993

Aprova a NBC T 8 – Das Demonstrações  
Contábeis Consolidadas.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando de realização de trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, de 28 de outubro de 1983;

CONSIDERANDO a conclusão do Grupo de Estudo sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de Normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

#### 8.1 – CONCEITOS E OBJETIVOS

8.1.1 – Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da integração das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais Entidades, vinculadas por interesses comuns, onde uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

8.1.1.1 – Uma Entidade exerce o comando direto sobre outra Entidade, quando detém a maioria do capital votante desta ou indireto quando dispõe de outras condições que lhe assegurem, de modo permanente, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

8.1.1.2 – A Entidade que exerce o comando direto ou indireto sobre outra Entidade é denominada nesta Norma de “controladora” e a Entidade comandada de “controlada”.

8.1.2 – As demonstrações contábeis consolidadas abrangem Entidades independentes com patrimônio autônomos, não surgindo, pela consolidação, uma nova Entidade, mas tão-somente uma unidade econômica.

8.1.2.1 – Entende-se por unidade econômica o patrimônio, sem personalidade jurídica própria, resultante da agregação de patrimônios autônomos pertencentes a duas ou mais Entidades.

8.1.3 – A consolidação é o processo de agregar saldos de contas e ou de grupos de contas de mesma natureza, de eliminar saldos de transações e de participações entre Entidades que formam o conjunto e de segregar os interesses de minoritários, quando for o caso.

8.1.3.1 – Os ajustes e as eliminações na consolidação não originam nenhum tipo de lançamento na escrituração das Entidades que formam o conjunto.

8.1.4 – As Demonstrações Contábeis Consolidadas tem por objetivo apresentar a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos do conjunto.

## 8.2 – PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

8.2.1 – As Entidades que formam o conjunto devem registrar, em contas específicas, as transações realizadas entre si.

8.2.2 – Quando demonstrações contábeis com datas diferentes são consolidadas, devem ser feitos ajustes que reflitam os efeitos de eventos significativos nas Entidades, que ocorrerem entre aquelas datas e a data base das demonstrações contábeis do conjunto.

8.2.3 – O período abrangido pelas Demonstrações Contábeis consolidadas deve começar na data em que a controladora passou a exercer o seu comando.

8.2.4 – Quando a participação percentual da controladora no capital da controlada variar durante o exercício, os resultados devem ser incluídos proporcionalmente às percentagens de participação, período por período.

8.2.5 – Das demonstrações consolidadas serão excluídas:

- a) as participações de uma Entidade em outra;
- b) os saldos de quaisquer contas entre as Entidades; e
- c) as parcelas dos resultados do exercício, pelos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não-realizados, de negócios entre as Entidades.

8.2.5.1 – Os resultados ainda não-realizados, provenientes de negócios entre as Entidades que formam o conjunto, somente serão considerados como realizados quando resultarem de negócios efetivos com terceiros.

8.2.6 – Os impostos e contribuições relacionados às transações entre as Entidades que formam o conjunto, devem ser eliminados na mesma proporção dos resultados ainda não-realizados dos estoques, do ativo permanente e de outros ativos e apresentados no ativo ou passivo circulante como impostos e contribuições diferidos.

### 8.3 – PARTICIPAÇÃO DOS MINORITÁRIOS

8.3.1 – A participação dos minoritários no Patrimônio Líquido das controladas deve ser destacada em grupo isolado no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do Patrimônio Líquido.

8.3.2 – A participação dos minoritários no lucro ou prejuízo líquido do exercício, das controladas, deverá ser destacada e apresentada, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro ou prejuízo líquido consolidado.

### 8.4 – NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

8.4.1 – O grau de revelação das Demonstrações Contábeis consolidadas deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com notas explicativas que, não substituindo o que é intrínseco às demonstrações, deve divulgar, entre outras informações:

a) as denominações das Entidades controladas incluídas na consolidação, bem como o percentual de participação da controladora em cada Entidade controlada, englobando a participação direta e a indireta através de outras Entidades controladas;

b) as características principais das Entidades controladas incluídas na consolidação;

c) os procedimentos adotados na consolidação;

d) a razão porque os componentes patrimoniais de uma ou mais controladas não foram avaliados pelos mesmos critérios utilizados pela controladora;

e) a exposição dos motivos que determinaram a inclusão ou exclusão de uma Entidade controlada durante o exercício;

f) a base e o fundamento para a amortização do ágio ou deságio não absorvido na consolidação;

g) o esclarecimento das diferenças resultantes entre o resultado apurado pela consolidação e o resultado contabilizado pela controladora;

h) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício ou período, que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas; e

i) o efeito da variação do percentual de participação da controladora na controlada dentro de um mesmo exercício.

8.4.2 – Esta norma pressupõe a divulgação, em conjunto pela controladora, de suas demonstrações contábeis e das demonstrações consolidadas. No caso em que houver a divulgação somente das demonstrações consolidadas, devem ser apresentados os procedimentos e critérios adotados na consolidação e os procedimentos e critérios adotados pela controladora e suas controladas.

(1) Publicada no DOU, de 31-12-93 e de 07-2-94.

RESOLUÇÃO CFC Nº 837<sup>(1)</sup>  
de 22 de fevereiro de 1999

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos  
Contábeis Específicos em Entidades Diversas,  
o item: NBC T 10.4 – Fundações.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.4 – Fundações da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro

de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1<sup>º</sup> Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.4 – Fundações.

Art. 2<sup>º</sup> Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 10 - DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS – 10.4 – FUNDAÇÕES

#### 10.4.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.4.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 16 e outros do Código Civil) e podem ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público” ou “pessoas jurídicas de direito privado”. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

10.4.1.2 – Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, 10.4.10, 10.4.11, 10.4.12 e 10.4.13, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

#### 10.4.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.4.2.1 – As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com

os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

#### 10.4.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

#### 10.4.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.4.4.1 – O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.4.4.2 – A conta Capital (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III) pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.

#### 10.4.5-- DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.4.5.1 – A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3, d, 3.3.2.3, g, e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

#### 10.4.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.4.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num

determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra lucros, dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1 f e 3.5.2.1.h, pela palavra superávit e a palavra prejuízo do item 3.5.2.1.i, pela palavra déficit.

10.4.6.2 – As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

#### 10.4.7 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.4.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão superávit ou déficit.

#### 10.4.8 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

#### 10.4.9 – DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

(1) Publicada no DOU, de 02-03-99, p.121-2.

RESOLUÇÃO CFC Nº 876/00  
18 de abril de 2000

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, item NBC T 10.9 – Entidades Financeiras.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõe, representando além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.9 – Entidades Financeiras da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 18/00, de 17 de abril de 2000, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.9 – Entidades Financeiras.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua assinatura.

Brasília, 18 de abril de 2000

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC-T-10 - DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

#### NBC T-10.9 - ENTIDADES FINANCEIRAS

##### 10.9.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.9.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil, e as informações mínimas a serem incluídas nas notas explicativas das entidades financeiras.
- 10.9.1.2 – Aplicam-se às entidades financeiras os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.9.1.3 – São consideradas entidades financeiras, para efeitos desta norma, as agências de fomento ou de desenvolvimento, associações de poupança e empréstimo, bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimento, bancos múltiplos, caixas econômicas, companhias hipotecárias, cooperativas de crédito, corretoras de títulos e valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de crédito ao microempreendedor, sociedades de crédito financiamento e investimento e sociedades de crédito imobiliário.
- 10.9.1.4 – Esta norma não se aplica às sociedades de arrendamento mercantil, aos fundos de investimento e às administradoras de consórcio.
- 10.9.1.5 – O exercício social das instituições financeiras tem duração de um ano, e a data de seu término deve ser estabelecida em seu estatuto ou contrato social, respeitada a legislação pertinente.

##### 10.9.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

### 10.9.2.1 - Operações com Taxas Prefixadas

- a) As operações, ativas ou passivas, com taxas prefixadas contabilizam-se pelo respectivo valor de aplicação ou de captação.
- b) As rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês.
- c) As rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, pro rata temporis.
- d) A apropriação das rendas ou dos encargos mensais destas operações faz-se mediante a utilização do método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

### 10.9.2.2 - Operações com Taxas Pós-fixadas ou Flutuantes

- a) As operações ativas ou passivas com taxas pós-fixadas ou flutuantes contabilizam-se pelo valor do principal, a débito ou a crédito das contas que as registrem. Essas mesmas contas acolhem os juros e os ajustes mensais decorrentes das variações da unidade de atualização.
- b) As rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês.
- c) Os ajustes decorrentes das variações da unidade de atualização devem ser registrados em contas específicas de resultado diferenciadas das contas representativas dos juros relativos a operação.
- d) As rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados

dentro do próprio mês, pro rata temporis.

- e) A apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante a utilização de método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

#### 10.9.2.3 - Operações com Variação Cambial

- a) As operações, ativas ou passivas, com cláusula de variação cambial contabilizam-se pelo contravalor, em moeda nacional, do principal da operação, a débito ou a crédito das contas que as registrem. Essas mesmas contas acolhem, mensalmente, os ajustes decorrentes das variações cambiais, calculados com base nas taxas das moedas divulgadas pelo Banco Central do Brasil, para fins de balancetes e balanços, bem assim os juros do período.
- b) As rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês.
- c) As variações cambiais devem ser registradas em contas específicas de resultado diferenciadas das contas representativas dos juros relativos à operação.
- d) A variação cambial de operações ativas deve ser registrada em conta própria de receitas, e as de operações passivas em conta própria de despesas. Por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis, eventuais ocorrências de saldo diverso da natureza da respectiva conta devem ser reclassificados em outras receitas ou despesas cambiais, conforme o caso.
- e) As rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, pro rata temporis.
- f) A apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante utilização do método

exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

#### 10.9.2.4 - Contagem do Prazo

No cálculo de rendas e de encargos de operações ativas e passivas, para efeito do regime de competência, deve ser incluído o dia do vencimento e excluído o da operação.

#### 10.9.2.5 - Dia do Aniversário

Para fins de ajuste de operações ativas ou passivas contratadas com cláusula de variação monetária, entende-se como dia do aniversário aquele correspondente ao dia do vencimento, em qualquer mês, do título ou obrigação. Nos casos em que o dia da liberação for diferente daquele do aniversário, deve ser efetuado o cálculo complementar referente ao número de dias compreendido entre o dia do aniversário e o da liberação, complementando ou reduzindo a apropriação efetuada no primeiro mês.

#### 10.9.2.6 - Data-base para Elaboração de Balancete ou Balanço Patrimonial

Para efeito de elaboração de balancetes mensais e balanços, as contas de resultados devem ser computadas até o último dia do mês, independentemente de ser o dia útil ou não, data que prevalecerá no preenchimento das demonstrações contábeis.

### 10.9.3 - DA AVALIAÇÃO DOS COMPONENTES PATRIMONIAIS

#### 10.9.3.1 - Aplicações em Ouro

O saldo das aplicações em ouro, o certificado de custódia de ouro e o saldo dos contratos de mútuo de ouro avaliam-se pelo valor divulgado pelo Banco Central do Brasil, reconhecendo-se os efeitos a crédito ou a débito das contas de resultado.

#### 10.9.3.2 - Títulos de Renda Variável

a) Cotados em Bolsa

Mensalmente, avalia-se a carteira de títulos de renda variável, cotados em bolsa, com a observância dos seguintes procedimentos:

1. comparação entre os valores de custo e a cotação média do último dia útil de cada mês em que a ação tenha sido cotada, na bolsa de valores onde foi mais negociada no trimestre civil imediatamente anterior;
2. no caso de valorizações apuradas, não é admitido seu reconhecimento;
3. no caso inverso, é obrigatória a constituição de provisão específica, para fazer face às desvalorizações apuradas na carteira de títulos cotados em bolsa.

#### b) Não-cotados em Bolsa

Mensalmente, avaliam-se os títulos de renda variável não-cotados em bolsa, inclusive ação de companhia fechada e quota de sociedade limitada, com a observância dos seguintes procedimentos:

1. comparação entre o valor de custo e o patrimonial, determinado com base no último balanço publicado ou balancete disponível, admitindo-se, para tanto, defasagem, em relação à data da avaliação, de no máximo, 12 meses;
2. no caso de valorizações apuradas, não é admitido seu reconhecimento; e
3. no caso inverso, é obrigatória a constituição de provisão específica, para fazer face às desvalorizações apuradas na carteira de títulos não-cotados em bolsa.

- c) Para fins de avaliação da carteira, devem ser consideradas as operações no mercado a termo futuro, opções ou "swap" que estejam vinculadas à carteira.
- d) Objetivando privilegiar a essência econômica da operação em relação a sua forma jurídica, nas operações com títulos de renda variável que permitam a predeterminação da renda, os resultados devem ser apropriados em conta específica de rendas de títulos de renda fixa.

### 10.9.3.3 - Títulos de Renda Fixa

A carteira de títulos de renda fixa será avaliada mensalmente, adotando-se como base o menor valor entre o contábil e o de mercado.

- I - Valor Contábil - compreende o custo de aquisição, acrescido dos rendimentos pro rata pro diei auferidos;
- II - Valor de Mercado – para efeito deste item, compreende aquele que se pode obter, na data da avaliação, com a venda do título. Se não houver cotação, adotam-se as taxas de emissão para títulos semelhantes em vigor na mesma data ou, ainda, as cotações constantes de publicações especializadas.

Na comparação entre o valor contábil e o de mercado, observam-se os seguintes critérios:

- a) quando o valor de mercado for superior ao valor contábil, não se admite qualquer registro de valorização, permanecendo, portanto, o valor contábil; e
- b) quando o valor de mercado for inferior ao valor contábil, constitui-se provisão para perdas no estoque dos títulos, por emitente e tipo de papel.

#### 10.9.3.4 - Bens Não de Uso Próprio

Registram-se como bens não de uso próprio os recebidos em dação de pagamento ou os que foram retirados de operação.

No recebimento de bens não de uso próprio, deverá ser adotado o menor valor dentre os seguintes:

- 1. valor do crédito;
- 2. valor do bem apurado em laudo de avaliação, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados, e instruído com documentos relativos ao bem avaliado; e
- 3. na hipótese de crédito já baixado como prejuízo e na ocorrência de incerteza quanto ao valor da realização do bem objeto de dação em pagamento, prevalece o valor do bem apurado em laudo de avaliação, em contrapartida à conta retificadora do ativo. O reconhecimento como receita

não-operacional se dará quando da alienação.

#### 10.9.4 - DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.9.4.1 - A elaboração das notas explicativas deve observar a legislação pertinente, assim como a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis, contemplando, ainda, os seguintes aspectos:

- a) operações que levem risco às instituições, elencando no mínimo: montante envolvido, características das operações e o método de gerenciamento desse risco;
- b) características dos créditos, tais como: qualidade, renegociações e seus resultados, prazos, garantias, concentração e provisionamentos;
- c) detalhamento de captações e aplicações, e seu correlacionamento de montantes, prazos e taxas;
- d) detalhes das operações relacionadas com garantias concedidas (fianças e avais), clientes (porte, localização e área de atuação), garantias honradas no período (motivos, ações adotadas para recuperação), valores administrados (fundos e carteiras), benefícios ou obrigações decorrentes (efeitos no resultado, principais aspectos contratuais);
- e) bases de apuração de impostos e contribuições, critérios de constituição dos créditos tributários e sua realização;
- f) limites operacionais: situação da instituição quanto ao cumprimento dos limites determinados legalmente;
- g) detalhamento das moedas e prazos, e seu correlacionamento entre operações ativas e passivas;
- h) informações sobre agências e subsidiárias no exterior; e
- i) operações com o Banco Central do Brasil: montantes (em aberto, média, média no período), efeitos no resultado, origens e encargos.

Publicada no DOU em 20-4-00

RESOLUÇÃO CFC Nº 838<sup>(1)</sup>  
de 22 de fevereiro de 1999

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco

Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T – 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

#### 10.18 – ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE

##### 10.18.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.18.1.1 – Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais como as de trabalhadores. Requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.
- 10.18.1.2 – Não estão abrangidos por esta Norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória para o exercício legal de uma profissão.<sup>(2)</sup>
- 10.18.1.3 – Aplicam-se às Entidades e Associações abrangidas por esta Norma os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.18.5.2, 10.18.6.1, 10.18.7.1 e 10.18.8.1 todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

##### 10.18.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.18.2.1 – As receitas de contribuições baseadas em estatuto, ou em documento equivalente, aquelas derivadas de legislação específica e as demais, bem como as despesas, devem ser registradas em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sempre considerado o tempo decorrido e a periodicidade mensal.

10.18.2.2 – As Entidades Sindicais e Associações de Classe devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os prescritos, incobráveis e anistiadados.

#### 10.18.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

#### 10.18.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.18.4.1 – O Balanço Patrimonial das Entidades Sindicais e Associações de Classe deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.18.4.2 – A conta Capital (item 3.2.2.12, I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12, III) pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.

#### 10.18.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.18.5.1 – A denominação Da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo-se a palavra resultado dos itens 3.3.2.3, d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.18.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando

identificáveis, por tipo de atividade.

#### 10.18.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.18.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra lucros dos itens 3.5.2.1, c, 3.5.2.1, f e 3.5.2.1, h, pela palavra superávit e a palavra prejuízo do item 3.5.2.1, i pela palavra déficit.

10.18.6.2 – As Entidades Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4) por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

#### 10.18.7 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.18.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1 é substituída pela expressão superávit ou déficit.

#### 10.18.8 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

#### 10.18.9 – DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Sindical ou Associação de Classe;

- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem dos recursos relevantes;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo; e
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

(1) Publicada no DOU, de 2-3-99, p.122.

(2) Redação dada pela Resolução CFC nº 852, de 13-8-1999

Publicada no DOU, de 25-8-1999

RESOLUÇÃO CFC Nº 877  
de 18 de abril de 2000

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, Item Nbc T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõe, representando além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 17/00, de 17 de abril de 2000, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua assinatura.

Brasília, 18 de abril de 2000

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T -10 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.19.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.
- 10.19.1.2 – Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).
- 10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.
- 10.19.1.4 – As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.
- 10.19.1.5 – Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes

esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

10.19.1.6 – Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 – Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe.

#### 10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 – As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 – As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 – Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

- 10.19.2.6 – As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.
- 10.19.2.7 – O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.
- 10.19.2.8 – As entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção.

### 10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.19.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.
- 10.19.3.2 – Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.
- 10.19.3.3 – As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
  - a) o resumo das principais práticas contábeis;
  - b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
  - c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como

se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);

- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

RESOLUÇÃO CFC Nº 820<sup>(1)</sup>  
de 17 de dezembro de 1997

Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que esse trabalho, de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

CONSIDERANDO que esse trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 17 de dezembro de 1997

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Vice-Presidente para  
Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Revisadas em dezembro de 1997)

#### 11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

##### 11.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.1.1.1.1– Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

#### 11.1.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

- 11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.
- 11.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
- 11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:
  - a) testes de transações e saldos; e
  - b) procedimentos de revisão analítica.

#### 11.1.3 – PAPÉIS DE TRABALHO

- 11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.
- 11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

#### 11.1.4 – FRAUDE E ERRO

- 11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:
  - a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
  - b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.
- 11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

## 11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

### 11.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

- 11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.
- 11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.
- 11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.
- 11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.
- 11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.
- 11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos:
  - a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;
  - b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;
  - c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;
  - d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e

- e) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

## 11.2.2 – RELEVÂNCIA

- 11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.
- 11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:
  - a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
  - b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e
  - c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

## 11.2.3 – RISCO DE AUDITORIA

- 11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.
- 11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:
  - a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
  - b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.
- 11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:
  - a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;

- b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
- c) as políticas de pessoal e segregação de funções;
- d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
- e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- f) o sistema de aprovação e registro de transações;
- g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
- h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

## SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

- 11.2.4.1 – Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:
- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
  - b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;
  - c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
  - d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
  - e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.
- 11.2.4.2 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas.
- 11.2.4.3 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso do auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.
- 11.2.4.4 – Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:
- a) o pessoal designado deve ter a competência e habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
  - b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;
  - c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência

profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e

- d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.2.4.5 – O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

- a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;
- b) grau de independência existente; e
- c) integridade dos administradores do cliente.

11.2.4.6 – A avaliação permanente da carteira de clientes deverá ser feita por escrito considerando os seguintes pressupostos:

- a) a capacidade de atendimento será determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;
- b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica que trabalhar para o cliente;
- c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e
- d) o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos

serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

#### 11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

- 11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.
- 11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:
- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
  - b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
  - c) as áreas de risco de auditoria;
  - d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
  - e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
  - f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.
- 11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.
- 11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:
- a) o ambiente de controle existente na entidade; e

b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

## 11.2.6 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa

data;

- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas;  
e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

## 11.2.7 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e

que evidenciam ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

- 11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.
- 11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.
- 11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão.

#### 11.2.8 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

- 11.2.8.1 – A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.
- 11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.
- 11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.
- 11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.
- 11.2.8.5 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade

operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.2.8.6 – Embora não exaustivos, pelo menos os seguintes pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

- a) indicadores financeiros
  - 1 - passivo a descoberto;
  - 2 - posição negativa do capital circulante líquido;
  - 3 - empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;
  - 4 - excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de amortização;
  - 5 - índices financeiros adversos de forma contínua;
  - 6 - prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;
  - 7 - retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;
  - 8 - incapacidade de devedores na data do vencimento;
  - 9 - dificuldades de acertos com credores;
  - 10 - alterações ou renegociações com credores; e
  - 11 - incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.
  
- b) indicadores de operação
  - 1 - perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas;
  - 2 - perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e
  - 3 - dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.
  
- c) outras indicações
  - 1 - não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;
  - 2 - contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e
  - 3 - mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

11.2.9 – AMOSTRAGEM

- 11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.
- 11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.
- 11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.
- 11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:
- a) população objeto da amostra;
  - b) estratificação da amostra;
  - c) tamanho da amostra;
  - d) risco da amostragem;
  - e) erro tolerável; e
  - f) erro esperado.
- 11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:
- a) seleção aleatória;
  - b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
  - c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

## 11.2.10 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

- 11.2.10.1 – O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

- 11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.
- 11.2.10.3 – O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente de PED compreende:
- a) conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente de PED;
  - b) determinar o efeito que o ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e
  - c) estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.
- 11.2.10.4 – O planejamento do trabalho em ambiente de PED deve considerar:
- a) o volume de transações da entidade;
  - b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e
  - c) as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.
- 11.2.10.5 – No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir:
- a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade;
  - b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e

- c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

#### 11.2.11 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

- 11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.
- 11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.
- 11.2.11.3 – O auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.
- 11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

#### 11.2.12 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

- 11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.
- 11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes

relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

### 11.2.13 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.2.13.3 – O auditor deverá considerar três situações de eventos subseqüentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a conseqüente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e
- c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.

11.2.13.4 – Para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subseqüentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;

- c) os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

#### 11.2.14 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

#### 11.2.15 – CONTINGÊNCIAS

11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes

provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

## 11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

### 11.3.1 – GENERALIDADES

11.3.1.1 – O “Parecer dos Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem.

11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as

demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1.

- 11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:
- a) parecer sem ressalva;
  - b) parecer com ressalva;
  - c) parecer adverso; e
  - d) parecer com abstenção de opinião.

### 11.3.2 - PARECER SEM RESSALVA

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

## MODELO

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

#### DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC

### 11.3.3 – CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA

- 11.3.3.1 – O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:
- a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou
  - b) limitação na extensão do seu trabalho.
- 11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.
- 11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.
- 11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas a regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.
- 11.3.3.5 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

### 11.3.4 – PARECER COM RESSALVA

- 11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de” referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

### 11.3.5 – PARECER ADVERSO

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

### 11.3.6 – PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

### 11.3.7 – INCERTEZA

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

#### 11.3.8 – INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

#### 11.3.9 – PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

#### 11.3.10 – PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que

tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

#### 11.3.11 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não-auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 – Em havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

(1) Publicada no DOU, de 21-1-98.

RESOLUÇÃO CFC Nº 678  
de 24 de julho de 1990

Aprova normas sobre procedimentos de auditoria independente para revisões limitadas das informações trimestrais à Comissão de Valores Mobiliários - CVM

O Presidente do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o item 17 do inciso III, das "Normas e Procedimentos de Auditoria; elaboradas pelo Instituto Brasileiro de Contadores e aprovadas pelo CFC através da Resolução nº 321/72, alude os Procedimentos de Auditoria aplicáveis em áreas e situações específicas, deixando em aberto sua disciplina normativa;

CONSIDERANDO que as informações trimestrais (ITR) das companhias abertas são importantes para aprimorar os dados postos à disposição dos usuários;

CONSIDERANDO que a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, através da Instrução CVM nº 118, de 07 de maio de 1990, prevê a obrigatoriedade das informações trimestrais (ITR) serem objeto de revisão limitada pelos auditores independentes e que deverão ser efetuadas segundo Comunicado Técnico do IBRACON;

CONSIDERANDO que o IBRACON emitiu o Comunicado Técnico CT/IBRACON/nº 02/90, em 23.07.90, que prevê os procedimentos de Auditoria a serem adotados pelos auditores independentes para revisão de forma limitada e que tal metodologia é adequada ao exame das informações trimestrais (ITR);

CONSIDERANDO que convém integrar competências, de modo a lograr nível de regência de autoridade máxima e, com isso, enriquecer sua autoridade normativa sobre a área,

RESOLVE:

Art. 1º São aprovadas as anexas normas que constituem o

Comunicado Técnico CT/IBRACON/nº 02/90 do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, de 23 de julho de 1990.

Art. 2º Revoga a Resolução CFC nº. 672/90, de 10 de maio de 1990.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Rio de Janeiro, 24 de julho de 1990

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## COMUNICADO TÉCNICO CT/IBRACON/Nº 02/90

### REVISÃO ESPECIAL DAS INFORMAÇÕES TRIMESTRAIS (ITR) DAS COMPANHIAS ABERTAS

#### INTRODUÇÃO

1. De acordo com as vigentes normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as companhias abertas devem colocar à disposição do mercado, nos prazos definidos, informações trimestrais (ITR) que busquem, através de um quadro numérico simplificado e de um relatório da administração, demonstrar o comportamento das receitas, custos, despesas e lucratividade do período. Integram o conjunto das ITR o balanço e a demonstração do resultado do trimestre e o acumulado do exercício, bem como o relatório de desempenho e outras informações que a companhia entenda relevantes, apresentadas comparativamente em moeda constante.

2. A partir do 1º trimestre de 1990, conforme Instrução nº 118 da CVM, de 07 de maio de 1990, as ITR devem ser objeto de revisão por auditores independentes, consoante metodologia definida pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com relação à revisão especial das ITR que incluíram o mês de março de 1990, devido às considerações específicas que foram necessárias relativamente aos efeitos do Plano Brasil Novo na situação financeira e nas operações das companhias, o IBRACON emitiu o Comunicado Técnico CT/IBRACON/Nº 01/90, de 09 de maio de 1990, definindo o nível mínimo de procedimentos a serem adotados nessa revisão e o conteúdo do relatório correspondente. Referido Comunicado Técnico foi aprovado pelo CFC em 10 de maio de 1990 (Resolução CFC Nº 673/90).

3. O presente Comunicado Técnico tem o objetivo de orientar os associados do IBRACON e a comunidade quanto ao objetivo, natureza e extensão dos procedimentos a serem adotados pelo auditor independente na revisão especial das ITR dos trimestres subsequentes àquele que incluir o mês de março de 1990, e ao conteúdo do relatório correspondente.

#### OBJETIVO DA REVISÃO ESPECIAL DAS ITR

4. A revisão especial das ITR consiste na realização dos procedimentos mínimos descritos neste Comunicado Técnico com o

objetivo final de habilitar o auditor a declarar que ele não tomou conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas ITR para que as mesmas estejam de acordo com os princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários especificamente aplicáveis à elaboração das informações trimestrais. Para tanto, na execução dos seus trabalhos, o auditor deve:

a. Observar se os princípios contábeis adotados para a elaboração das demonstrações financeiras base para as ITR estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

b. Observar se os princípios contábeis adotados para a elaboração das ITR estão de acordo com os princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela CVM.

c. Observar se as divulgações feitas nas ITR são adequadas e condizentes com as normas específicas expedidas pela CVM.

5. O objetivo final desta revisão especial difere do objetivo final de uma auditoria completa das demonstrações financeiras executada de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, que é o de expressar uma opinião se as demonstrações financeiras, no seu conjunto, refletem adequadamente e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, a posição financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos do período auditado.

6. A diferença decorre basicamente do maior ou menor grau de segurança que o auditor pode prover aos usuários das demonstrações financeiras de que as mesmas estão livres de erros significativos. O grau de segurança que o auditor pode prover depende exclusivamente da natureza, época e extensão dos procedimentos adotados em cada circunstância.

7. O auditor, ao expressar uma opinião sem ressalvas sobre as demonstrações financeiras auditadas, provê, aos usuários das mesmas, um alto grau de segurança de que as informações financeiras auditadas estão adequadamente apresentadas nessas demonstrações, livres de erros significativos. Para habilitá-lo a expressar essa opinião, o auditor

deve executar diversos procedimentos de auditoria visando se satisfazer quanto à adequação de cada um dos componentes relevantes das demonstrações financeiras auditadas. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem adotados são de inteira responsabilidade do auditor.

8. Em uma auditoria, entretanto, não é praticável ao auditor obter absoluta segurança de que as informações financeiras auditadas estão livres de quaisquer erros. Os principais fatores restritivos são: (a) a auditoria é feita com base em testes; (b) o uso de julgamentos subjetivos na determinação das estimativas contábeis, tais como: provisões para perdas, vida útil econômica dos bens do imobilizado, etc.; (c) o relativo grau de segurança que o próprio sistema de controle interno da companhia provê na detecção de erros; e (d) a natureza persuasiva das evidências disponíveis ao auditor para suas conclusões.

9. Na revisão especial, ao invés de expressar uma "opinião", o auditor declara que, baseado nos procedimentos mínimos preestabelecidos, ele não tem conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações financeiras revisadas para que as mesma estejam adequadamente apresentadas de acordo com as bases descritas. Dessa forma, o grau de segurança que o auditor pode prover aos usuários das demonstrações financeiras revisadas é menor que aquele decorrente de uma auditoria.

10. Diferentemente da auditoria, onde o próprio auditor define, sob sua inteira responsabilidade, a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem adotados, na revisão especial das ITR, os procedimentos mínimos a serem adotados estão preestabelecidos em função do objetivo restrito acima descrito. Dessa forma, o grau de segurança que o auditor pode prover está diretamente relacionado e limitado por esses procedimentos e que são baseados substancialmente em indagações e discussões com a administração da companhia quanto aos critérios contábeis adotados, os aspectos financeiros/operacionais e a observância das normas da CVM para a elaboração das ITR e divulgação dos fatos relevantes, sem envolver procedimentos de auditoria que objetivem a comprovação dos saldos das transações e dos registros contábeis.

11. Os seguintes são exemplos de procedimentos básicos de auditoria, cuja execução não está contemplada na revisão especial das ITR: observação das contagens físicas dos estoques; comprovação da existência física e da propriedade dos ativos financeiros; obtenção de

confirmações de saldos de direitos e obrigações com clientes, fornecedores, instituições financeiras e outros devedores e credores relevantes; testes de comprovação de uma amostra das transações realizadas durante o exercício e obtenção de confirmação de assessores legais quanto à existência de contingências passivas ou ativas.

## PROCEDIMENTOS MÍNIMOS DE REVISÃO ESPECIAL

12. Os procedimentos mínimos abaixo relacionados presumem que o auditor, nas auditorias anteriores, tenha adquirido conhecimentos adequados sobre as operações da companhia, a qualidade dos procedimentos de controle interno e contábil e os princípios contábeis aplicáveis à elaboração das demonstrações financeiras da companhia. Nas situações de uma primeira revisão na companhia, o auditor deverá adotar procedimentos adicionais para adquirir esses conhecimentos. O anexo II do Comunicado Técnico/CT/IBRACON/Nº 03/1989, de 19 de junho de 1989, contém orientação quanto aos procedimentos adicionais aplicáveis nestas circunstâncias.

13. Os procedimentos apresentados a seguir não devem ser considerados como um programa de trabalho completo, mas representam procedimentos mínimos necessários para realização da revisão especial da ITR, face aos objetivos anteriormente descritos. Entretanto, o auditor deve julgar a necessidade de adaptar esses procedimentos às circunstâncias específicas de cada companhia.

14. Os procedimentos a serem normalmente aplicados, inclusive na revisão das ITR de controladas e coligadas relevantes, quando for aplicável, são:

a. Indagar dos administradores e funcionários da companhia sobre a existência e natureza das alterações mais significativas no sistema de controle interno e contábil e nos procedimentos e critérios contábeis que possam ter tido efeitos relevantes na elaboração das ITR.

b. Revisar os critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras em moeda constante, confrontando as informações básicas com os registros contábeis.

c. Comparar os saldos das demonstrações sob revisão com os das últimas demonstrações financeiras revisadas/auditadas e analisar aqueles que tiveram variação ou comportamento extraordinário.

d. Revisar os cálculos da equivalência patrimonial, observando a

uniformidade de critérios contábeis entre a investidora e controladas/coligadas. Se for o caso, obter relatório de outros auditores independentes responsáveis pela revisão especial das demonstrações financeiras das controladas/coligadas.

e. Revisar as bases para apuração dos estoques e os critérios para sua avaliação e concluir quanto à sua adequação aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

f. Revisar as bases para a constituição de provisões, tais como: para contas de difícil realização, depreciação ou amortização de ativos, encargos trabalhistas (13<sup>a</sup> salário, férias, indenizações, benefícios de aposentadoria, etc.), variações monetárias e encargos financeiros sobre empréstimos, imposto de renda federal e estadual e contribuição social incidentes sobre o lucro do período, outros impostos e outros passivos relevantes, observando sua uniformidade em relação ao trimestre/exercício anterior.

g. Indagar dos administradores da companhia quanto à existência de litígios que possam representar ativos ou passivos contingentes significativos ou avais e fianças prestadas a favor de terceiros que possam representar perdas contingentes.

h. Revisar as análises e conciliações preparadas pela companhia para os demais ativos e passivos significativos, principalmente as contas de natureza financeira. Revisar as bases de avaliação dos mesmos e sua uniformidade em relação ao trimestre/exercício anterior.

i. Indagar dos administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional, sobre a situação financeira e as operações da companhia, bem como sob a eventual existência de fatos relevantes relativos às operações do período sob revisão e/ou subsequente que deveriam ser objeto de divulgação. Por período subsequente, entende-se aquele compreendido entre a data-base das ITR sob revisão e aquela em que os trabalhos de campo forem concluídos, a qual deverá coincidir com a data do relatório dos auditores sobre a revisão especial.

j. Revisar as atas de assembléia dos acionistas e das reuniões do conselho de administração e da diretoria para tomar conhecimento de decisões que possam afetar significativamente as ITR sob revisão.

l. Revisar as ITR, no seu conjunto, e observar se foram seguidas as normas expedidas pela CVM para sua elaboração especialmente quanto

ao conteúdo mínimo das notas explicativas e à divulgação dos eventos subsequentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia.

m. Obter carta de representação dos administradores quanto à sua responsabilidade sobre as ITR, divulgação de fatos relevantes e outros assuntos que o auditor julgar apropriado nas circunstâncias.

n. Para possibilitar controle adequado sobre os formulários revisados e enviados à CVM, deve ser preparado um índice relacionando todos os formulários e anexos incluídos nas ITR, os quais devem ser rubricados pelo Diretor de Relações com o Mercado da companhia e pelo auditor, para efeito de identificação. Os formulários cuja informação requerida não se aplicar à companhia, deverão ser preenchidos com a expressão “não aplicável”.

## RELATÓRIO DO AUDITOR

15. O relatório do auditor independente sobre a revisão especial das ITR deve conter (vide sugestão da redação do Anexo I):

a. Identificação das ITR revisadas e seu conteúdo.

b. Declaração de que a revisão especial foi efetuada de acordo com as normas estabelecidas pelo IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade, e uma descrição sumária dos procedimentos aplicados que consistem, principalmente, em indagações e discussões com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional quanto aos critérios adotados na elaboração das ITR e na revisão das informações relevantes e sobre eventos subsequentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia.

c. Declaração, baseada na revisão especial, de que não se tem conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações trimestrais revisadas, para que as mesmas estejam de acordo com princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela CVM, especialmente aplicáveis à elaboração das ITR.

## FATOS QUE REQUEREM MODIFICAÇÕES NO RELATÓRIO

16. As circunstâncias que requerem modificações no relatório de revisão especial derivam de:

a. limitação na aplicação dos procedimentos mínimos descritos neste Comunicado Técnico;

b. mudança e/ou não aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos;

c. omissão ou inadequada divulgação de fatos relevantes nas notas explicativas; e

d. não observância de normas específicas da CVM com relação à elaboração das ITR em moeda constante.

17. As eventuais ressalvas sobre as ITR devem ser descritas em um parágrafo intermediário no relatório para referência no parágrafo de conclusão.

18. O texto sugerido para o relatório sobre revisão especial, incluído no Anexo I, foi desenvolvido considerando a circunstância em que a revisão das ITR não é feita concomitantemente com uma auditoria das demonstrações financeiras na mesma data-base das ITR sob revisão.

19. Quando essa circunstância ocorre, o IBRACON entende que o relatório sobre a revisão especial das ITR deve ser também modificado para mencionar que as demonstrações financeiras, pela legislação societária ou pela correção integral, base para elaboração das ITR, foram objeto de um exame de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, bem como a data e o tipo do parecer dos auditores emitido. Nesta circunstância, poderemos ter as seguintes situações:

a. A revisão especial das ITR é executada em conjunto com uma auditoria, cujo parecer não contém ou não conterà ressalva (Anexo II).

b. A revisão especial das ITR é executada em conjunto com uma auditoria, cujo parecer contém ou conterà ressalva (Anexo III).

## APLICABILIDADE

20. As disposições deste Comunicado Técnico são aplicáveis para a revisão especial das ITR dos trimestres subseqüentes àquele que incluiu

o mês de março de 1990.

São Paulo, 23 de julho de 1990.

Anexo I

## SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE À REVISÃO ESPECIAL DAS ITR

### MODELO-PADRÃO

#### RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos administradores e Acionistas da  
Companhia X:

1. Efetuamos uma revisão especial das informações trimestrais (ITR) da Companhia X referentes ao trimestre findo em.....de 199 , compreendendo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, o relatório de desempenho e as informações relevantes, expressas em moeda de poder aquisitivo constante.

2. Nossa revisão foi efetuada de acordo com as normas específicas estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade, e consistiu, principalmente, de: (a) indagação e discussão com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional da companhia, quanto aos principais critérios adotados na elaboração das informações trimestrais e (b) revisão das informações e dos eventos subseqüentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia.

3. Baseados em nossa revisão especial, não temos conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações trimestrais acima referidas para que as mesmas estejam de acordo com os princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários especificamente aplicáveis à elaboração das informações trimestrais.

SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO ESPECIAL  
DAS ITR QUANDO EXECUTADA EM CONJUNTO COM UMA  
AUDITORIA CUJO PARECER NÃO CONTÉM OU  
NÃO CONTERÁ RESSALVA

RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos administradores e Acionistas da  
Companhia X:

1. Efetuamos ... (padrão).
2. Nossa revisão ... (padrão).
3. Baseados ... (padrão).
4. Essa revisão foi efetuada em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras da Companhia X em .....e o nosso parecer sobre as mesmas, emitido em .....(ou a ser emitido), não contém (ou não conterà) ressalvas.

SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO ESPECIAL  
DAS ITR QUANDO EXECUTADA EM CONJUNTO COM UMA  
AUDITORIA CUJO RELATÓRIO CONTÉM OU  
CONTERÁ RESSALVA

RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos Administradores e Acionistas da  
Companhia X

1. Efetuamos ... (padrão).
2. Nossa revisão ... (padrão).

3. Em decorrência da auditoria das demonstrações financeiras da Companhia X em ....., identificamos o(s) seguinte (s) assunto (s):

(a) .....

(b) .....

4. Baseados em nossa revisão especial, exceto pelo (s) efeitos (s) do (s) assunto (s) comentado (s) no parágrafo anterior, não temos conhecimento ... (padrão).

Nota: A Instrução CVM nº 118, de 7 de maio de 1990, foi alterada pela Instrução CVM nº 202, de 6 de dezembro de 1993.

RESOLUÇÃO CFC Nº 752<sup>(1)</sup>  
de 20 de setembro de 1993

Aprova a NBC T 11 – IT – 01 – Carta de  
Responsabilidade da Administração.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas  
atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo  
sobre Normas Brasileiras de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11 – IT – 01 – CARTA DE RESPON-  
SABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua  
assinatura.

Cuiabá-MT, 20 de setembro de 1993.

Contador IVAN CARLOS GATTI – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11-IT-01 CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

#### 1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

A Carta de Responsabilidade da Administração é o documento emitido pelos Administradores da entidade auditada e endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e dados fornecidos ao auditor, as bases de preparação, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis submetidas à auditoria.

Sua emissão passou a ser obrigatória a partir das Normas de Auditoria Independente, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução N<sup>o</sup> 700<sup>(2)</sup> – Item 11.2.14 de 24-4-91 e que entraram em vigor em 1<sup>o</sup> de junho de 1991.

Sempre que o auditor independente executa um trabalho de auditoria, aplica procedimentos com a finalidade de obter evidências ou provas suficientes para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas.

Como nem todas as evidências podem ser obtidas através de documentos, mas também a partir de informações verbais da administração, das gerências e do responsável pela Contabilidade, torna-se necessário confirmá-las através da Carta de Responsabilidade da Administração.

O auditor independente pode utilizar-se de inúmeras formas de confirmação da administração sobre os atos de gestão. As atas de reuniões do Conselho de Administração e da Diretoria são documentos importantes para testar a aprovação dos órgãos de administração para determinados atos e fatos administrativos. Cópias de cartas ou memorandos podem ser documentos suficientes à comprovação de transações específicas.

É comum o auditor elaborar pedidos, por escrito, a quem tenha poder de decisão, como forma de esclarecer determinada transação.

A Carta, todavia, tem uma finalidade mais ampla, ou seja, de resumir no final de um período todas as informações relevantes que dizem respeito a uma das demonstrações contábeis.

É possível que o auditor tenha evidências de fatos que contradigam os termos da Carta de Responsabilidade. Neste caso o auditor deve investigar as circunstâncias das contradições e, inclusive questionar e investigar outras informações transmitidas pela administração da entidade.

Quando o auditor não obtiver evidências, através da aplicação dos procedimentos de auditoria, sobre fato substancial que tenha relevância na formação de sua opinião sobre as demonstrações contábeis do período examinado, isso constituirá uma limitação de amplitude de exame, independentemente da existência da Carta de Responsabilidade da Administração.

Existindo fatos, decisões, projeções e contingências que não possam ser evidenciados pelo auditor, cabendo, no caso, a Carta de Responsabilidade da Administração como um elemento de suporte para o trabalho de auditoria. Isto não elide o auditor independente de avaliar os termos da informação e comprovação da administração, aceitando-a ou não, em face das circunstâncias por ele conhecidas.

A Carta de Responsabilidade ou qualquer outra informação dada por escrito pela administração da entidade auditada não elimina a necessidade do auditor de obter evidências sobre transações realizadas, pois não objetiva a eliminação de procedimentos de auditoria e nem substitui o trabalho do auditor independente.

A Carta de Responsabilidade da Administração deve ser emitida no final de um período com a mesma data do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis a que se refere.

A carta constitui papel de trabalho do auditor, devendo ser arquivada junto aos demais papéis do exercício como uma das evidências do trabalho realizado.

## 2 – OBJETIVOS

Os objetivos do auditor independente em obter a Carta de Responsabilidade da Administração podem ser resumidos como segue:

- a) atender às Normas de Auditoria Independente;
- b) obter evidência auditorial por escrito;
- c) delimitar as responsabilidades do Auditor e da Administração;
- d) dar mais confiabilidade às informações verbais obtidas durante a auditoria;

e) dar garantias ao auditor independente quanto às responsabilidades posteriores à realização do trabalho, onde o nome do auditor esteja diretamente envolvido, tais como a apresentação das demonstrações aos sócios ou acionistas, a divulgação perante terceiros, e outros;

f) possibilitar esclarecimento sobre pontos não-constantes das demonstrações contábeis tais como contingências ou responsabilidades não-divulgadas, possibilidades efetivas de realização de determinados ativos e também aspectos de continuidade operacional.

### 3 – CONTEÚDO DA CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

A Carta de Responsabilidade da Administração deve conter o que segue:

- a) ter data igual àquela do parecer do auditor independente;
- b) ser endereçada ao auditor independente;
- c) fazer referência às demonstrações contábeis objeto da auditoria;
- d) mencionar que a administração cumpriu com as normas e regulamentos a que a entidade está sujeita;

e) mencionar que o sistema contábil e os controles internos adotados pela entidade são de responsabilidade da administração e adequados ao seu tipo de atividade e volume de transações;

f) confirmar que todas as transações efetuadas no período foram devidamente registradas no sistema contábil, de acordo com a legislação vigente;

g) confirmar que as estimativas contábeis foram efetuadas com base em dados consistentes;

h) confirmar que não há contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias e legais que possam afetar substancialmente a situação financeira e patrimonial da entidade, fluindo significativamente na sua avaliação;

i) confirmar que não há nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normal das atividades da entidade;

j) confirmar que não há qualquer evento subsequente que possa afetar a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado

do período;

k) confirmar que todos os livros e registros contábeis e documentos comprobatórios foram colocados à disposição dos auditores;

l) confirmar que foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis, os saldos e transações com “partes relacionadas”, os prejuízos decorrentes de compromissos de compra e venda, os acordos para a recompra de ativos anteriormente e vendidos, e os ativos dado em garantia;

m) confirmar que não há planos ou intenções que possam afetar substancialmente o valor ou a classificação de ativos e passivos constantes das demonstrações contábeis;

n) confirmar que não existem irregularidades envolvendo a administração ou empregados que possam ter efeito significativo sobre as demonstrações contábeis;

o) confirmar que a entidade não tem ônus ou gravames sobre os seus ativos além dos mencionados em nota explicativa;

p) confirmar que não são do conhecimento da administração da entidade quaisquer questões pendentes junto aos órgãos reguladores e fiscalizadores, que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis;

q) confirmar que os seguros efetuados foram contratados em valores suficientes para cobrir eventuais perdas com sinistros, impedindo a continuidade normal dos negócios sociais.

A Carta de Responsabilidade da Administração deve ser assinada pelo membro da administração que tiver a responsabilidade primária sobre a entidade e seus aspectos financeiros, geralmente o Diretor-Presidente e o Diretor Financeiro ou Diretor de Relações com o Mercado, e pelo contabilista responsável pelas demonstrações contábeis. Em determinadas circunstâncias, o auditor poderá exigir que a Carta de Responsabilidade também seja assinada por outros membros da administração.

#### 4 – PROVIDÊNCIAS PARA SITUAÇÕES DE RECUSA DA ADMINISTRAÇÃO EM FORNECER A CARTA DE RESPONSABILIDADE

No caso da administração se recusar a fornecer a Carta de Responsabilidade ao auditor independente, isto constituirá uma limitação no escopo do seu exame.



a que a entidade está sujeita e não houve qualquer comunicação referente à inobservância de exigências de autoridades regulamentadoras com respeito a aspectos financeiros.

5 – Foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis:

- a) transações e saldos com “partes relacionadas”;
- b) prejuízos ou lucros decorrentes de compromissos de compra e venda;
- c) acordos para a recompra de ativos anteriormente vendidos;
- d) ativos dados em garantia.

6 – Não temos planos ou intenções que possam afetar substancialmente o valor ou a classificação de ativos e passivos constantes das demonstrações contábeis.

7 – Que todos os livros, registros contábeis, documentação comprobatória e todas as atas das reuniões dos Acionistas (ou Sócios, Associados e Diretores), foram colocados à sua disposição.

8 – Não existem irregularidades pendentes envolvendo a administração ou empregados que possam ter efeito significativo sobre as demonstrações contábeis.

9 – A entidade não tem ônus ou gravames sobre os seus ativos que não os mencionados na nota explicativa nº .....

10 – As estimativas foram contabilizadas com base em dados consistentes confirmados por nossos assessores jurídicos (ou outros assessores, quando necessário).

11 – Não há quaisquer contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais e legais que possam afetar a situação financeira e patrimonial da entidade e influir significativamente na sua avaliação como empreendimento em continuidade.

OU

As contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais e legais, que reconhecemos existir nesta data são:

- a)
- b)
- c)

O não-reconhecimento destas contingências está fundamentado no parecer de nossos assessores jurídicos, cuja cópia já entregamos a V. Sas.

12 – Não é de nosso conhecimento qualquer evento subsequente à data do encerramento do exercício até a presente data, que possa afetar de forma relevante a posição patrimonial e financeira, bem como o resultado do período.

13 – Não há nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normal das atividades da entidade.

14 – Julgamos que os seguros contratados foram efetuados em valores suficientes para cobrir eventuais sinistros que possam ocorrer, impedindo a continuidade normal dos negócios sociais.

15 – Outros esclarecimentos (se houver).

Atenciosamente,

DIRETOR (ES)  
(Nome e cargo)

CONTABILISTA  
(Nome e n° de registro no CRC)

(1) Publicada no DOU, de 28-10-93.

(2) Substituída pela Resolução CFC nº 820, de 17-12-97.

RESOLUÇÃO CFC Nº 828<sup>(1)</sup>  
de 11 de dezembro de 1998

Aprova a NBC T 11 – IT – 02 – Papéis  
de Trabalho e Documentação de Auditoria.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44-98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar os itens 11.1.3 e 11.2.7 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco

Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 02 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 11 de dezembro de 1998.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 02 PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

Esta Interpretação Técnica visa a explicitar os itens 11.1.3 e 11.2.7, correspondentes a Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria, da NBC – T – 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis <sup>(2)</sup>, a respeito da documentação mínima obrigatória a ser gerada no contexto da auditoria das demonstrações contábeis.

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.
3. Os papéis de trabalho destinam-se a:
  - a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores, ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e execução da auditoria;
  - b) facilitar a revisão do trabalho da auditoria; e
  - c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

#### FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

4. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento da auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e suas conclusões

da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, os papéis de trabalho devem registrar os fatos pertinentes que eram do conhecimento do auditor no momento em que chegou às suas conclusões.

5. A extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata; entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria. É possível que esse outro auditor somente possa entender os fatos analisados pela auditoria discutindo-os com os auditores que prepararam os papéis de trabalho.
6. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões como:
  - a) natureza do trabalho;
  - b) natureza e complexidade da atividade da entidade;
  - c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
  - d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica; e
  - e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.
7. Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer as necessidades do auditor para cada auditoria.
8. Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados encontram-se, além de outros: listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos,

termos de inspeções físicas de caixa, de estoques e de outros ativos.

9. O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.
10. Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:
  - a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
  - b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
  - c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
  - d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
  - e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e de controle interno, e sua concordância quanto à sua eficácia e adequação;
  - f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
  - g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
  - h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
  - i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
  - j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
  - k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
  - l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
  - m) detalhes dos procedimentos relativos a demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
  - n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
  - o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;

- p) cartas de responsabilidade da administração;
  - q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais;  
e
  - r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e relatórios do auditor.
11. No caso de auditorias realizadas em vários períodos consecutivos, alguns papéis de trabalho, desde que sejam atualizados, podem ser reutilizados, diferentemente daqueles que contêm informações sobre a auditoria de um único período.

#### CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.
13. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.
14. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

(1) Publicada no DOU, de 15-12-98, p.82-3.

(2) Revisadas em dezembro de 1997.

RESOLUÇÃO CFC Nº 836<sup>(1)</sup>  
de 22 de fevereiro de 1999

Aprova a NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44-98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro

de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 03 FRAUDE E ERRO

#### INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

#### CONCEITOS

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:
  - a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
  - b) apropriação indébita de ativos;
  - c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
  - d) registro de transações sem comprovação; e
  - e) aplicação de práticas contábeis indevidas.
3. O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:
  - a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
  - b) aplicação incorreta das normas contábeis;
  - c) interpretação errada das variações patrimoniais.

#### A RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

4. A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina

o risco de sua ocorrência.

## A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

5. O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
6. Ao planejar a auditoria, o auditor deve indagar da administração da entidade auditada sobre qualquer fraude e/ou erro que tenham sido detectados.
7. Ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

## A DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS

8. O auditor deverá avaliar criticamente o sistema contábil, incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluem:
  - a) estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros;
  - b) pressões internas e externas;
  - c) transações que pareçam anormais;
  - d) problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria;
  - e) fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

Exemplos dessas condições ou eventos são apresentados a seguir:

### 1) Estrutura ou atuação inadequada da administração

- a) a alta administração é controlada por pessoa ou pequeno grupo, não existindo estrutura de supervisão eficaz;
- b) existe uma estrutura empresarial complexa aparentemente não

justificada;

- c) as deficiências importantes de controle interno não são corrigidas, mesmo quando isso é praticável;
- d) existe uma alta rotação do pessoal-chave das áreas financeira, contábil e de auditoria interna;
- e) a área de contabilidade apresenta insuficiência, significativa e prolongada, de pessoal e condições de trabalho inadequadas;
- f) há mudanças freqüentes de auditores e/ou advogados; e
- g) a reputação da administração é duvidosa.

## 2) Pressões internas e externas

- a) o setor econômico no qual a entidade se insere está em declínio, e as falências estão aumentando;
- b) o capital de giro é insuficiente, devido à diminuição de lucros ou à expansão muito rápida;
- c) os lucros estão-se deteriorando, e a administração da entidade vem assumindo maiores riscos em suas vendas a prazo, está alterando suas praxes comerciais ou escolhendo alternativas de práticas contábeis com o intuito de melhorar o resultado;
- d) a entidade necessita de uma tendência de lucro crescente para suportar o preço de mercado de suas ações, devido à oferta pública, transferência de controle ou outra razão;
- e) a entidade tem um investimento significativo em um setor ou linha de produto conhecido por estar sujeito a mudanças rápidas;
- f) a entidade depende muito de um ou de uns poucos produtos, clientes ou fornecedores;
- g) a alta administração está sofrendo pressão financeira;
- h) o pessoal da área contábil está sendo pressionado para concluir a elaboração das demonstrações contábeis em um período demasiadamente curto;
- i) existem questões internas e/ou externas que provocam dúvidas quanto à continuidade normal das atividades da entidade; e
- j) há desentendimentos entre os acionistas, quotistas e a administração.

### 3) Transações que pareçam anormais

- a) especialmente as que tenham efeitos significativos sobre os resultados, realizadas em datas próximas do fim do exercício;
- b) aquelas de natureza complexa, com os decorrentes tratamentos contábeis;
- c) realizadas com partes relacionadas; e
- d) pagamentos que pareçam excessivos em relação aos serviços prestados.

### 4) Problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria

- a) registros inadequados, arquivos incompletos, ajustes excessivos nos livros e contas, transações não registradas de acordo com os procedimentos usuais e contas não conciliadas com os registros;
- b) documentação inadequada de transações, com falta de autorização, sem documento de apoio e/ou alterado. Quaisquer desses problemas de documentação assumem significância maior quando relacionados a transações não usuais ou de valor relevante;
- c) diferenças excessivas entre os registros contábeis e as confirmações de terceiros;
- d) conflitos na evidência de auditoria;
- e) mudanças inexplicáveis nos indicadores econômicos, financeiros e operacionais;
- f) respostas evasivas ou ilógicas da administração às indagações do auditor;
- g) experiência anterior com fraude e/ou erro; e
- h) cliente novo sem auditoria anterior.

### 5) Fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados

- a) incapacidade ou dificuldade para extrair informações dos arquivos de computador, devido à falta de documentação, ou à documentação desatualizada, de programas ou conteúdos de registros;
- b) grande quantidade de alterações nos programas que não foram

documentadas, aprovadas e testadas; e

- c) falta de conciliação geral entre as transações processadas em forma computadorizada e as bases de dados, de um lado, e os registros contábeis, de outro.

## AS LIMITAÇÕES INERENTES À AUDITORIA

- 9. Devido às limitações inerentes à auditoria, existe risco inevitável de que distorções relevantes resultantes de fraude e, em menor grau, de erro possam deixar de ser detectadas. Caso se descubra posteriormente que, durante o período coberto pelo parecer do auditor, exista distorção relevante não refletida ou não corrigida nas demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, isto não indica que o auditor não cumpriu as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. O que vai determinar se o auditor cumpriu estas normas é a adequação dos procedimentos de auditoria adotados nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos.
- 10. O risco de não detectar distorção relevante resultante de fraude é maior do que o risco de não detectar distorção relevante resultante de erro, porque a fraude normalmente envolve atos planejados para ocultá-la, como, por exemplo, conluio, falsificação, falha deliberada no registro de transações ou apresentação de informações intencionalmente erradas ao auditor. Salvo se a auditoria revelar evidência em contrário, o auditor normalmente aceita informações como verdadeiras e registros e documentos como genuínos.
- 11. Embora a existência de sistema contábil e de controle interno eficaz reduza a probabilidade de distorção das demonstrações contábeis resultante de fraude e/ou erro, sempre irá existir algum risco de que os controles internos não funcionem como planejado. Além disso, qualquer sistema contábil e de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre empregados ou cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em condição de burlar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou sonogando informações relativas a transações.

## OS PROCEDIMENTOS QUANDO EXISTE INDICAÇÃO DE FRAUDE OU ERRO

12. Quando a aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude e/ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis. Se acreditar que tais fraudes e erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor deve modificar seus procedimentos ou aplicar outros, em caráter adicional.
13. A extensão desses procedimentos adicionais ou modificados depende do julgamento do auditor quanto:
  - a) aos possíveis tipos de fraude e/ou erro;
  - b) à probabilidade de que um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis.
14. Salvo quando houver circunstâncias indicando claramente o contrário, o auditor não pode presumir que um caso de fraude e/ou erro seja ocorrência isolada. Se necessário, ele deve revisar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

## A AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROCEDIMENTOS

15. A aplicação de procedimentos adicionais ou modificados normalmente permite que o auditor confirme ou elimine a suspeita de fraude e/ou erro. Caso contrário, ele deve discutir a questão com a administração da entidade auditada e avaliar as providências a serem tomadas e seus possíveis efeitos.
16. O auditor deve avaliar as implicações de fraude e/ou erro relevantes em relação a outros aspectos da auditoria, particularmente quanto à confiabilidade das informações escritas ou verbais fornecidas pela administração da entidade auditada. No caso de fraude e/ou erro não detectados por controle interno ou não incluídos nas informações da administração, o auditor deve reconsiderar a avaliação de risco e a validade dessas informações. As implicações de fraude e/ou erro detectados pelo auditor vão depender da relação entre, de um lado, a eventual perpetração e ocultação da fraude e/ou erro e, de outro lado, os procedimentos de controle específicos e o nível da administração ou dos empregados envolvidos.

## OS EFEITOS DE FRAUDE E/OU ERRO NO PARECER DO AUDITOR

17. Se o auditor concluir que a fraude e/ou erro têm efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e que isso não foi apropriadamente refletido ou corrigido, ele deve emitir seu parecer com ressalva ou com opinião adversa.
18. Se o auditor não puder determinar se houve a fraude e/ou erro devido a limitações impostas pelas circunstâncias, e não pela entidade, deve avaliar o tipo de parecer a emitir.

## AS COMUNICAÇÕES DE FRAUDE E/OU ERRO

### À administração

19. O auditor sempre deve comunicar à administração da entidade auditada descobertas factuais envolvendo fraude – dependendo das circunstâncias, de forma verbal ou escrita –, tão cedo quanto possível, mesmo que o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis seja irrelevante.
20. Ao determinar o representante apropriado da entidade auditada a quem comunicar ocorrências de erros relevantes ou fraude, o auditor deve considerar todas as circunstâncias. Com respeito a fraude, o auditor deve avaliar a probabilidade de envolvimento da alta administração. Na maior parte dos casos que envolvem fraude, seria apropriado comunicar a questão a um nível da estrutura organizacional da entidade acima do nível responsável pelas pessoas que se acredita estejam implicadas. Quando houver dúvida quanto ao envolvimento da alta administração da entidade, antes de qualquer comunicação por escrito o auditor deve avaliar as circunstâncias do fato.

### A terceiros

21. O sigilo profissional normalmente impede o auditor de comunicar fraude e/ou erro a terceiros. Todavia, em certas circunstâncias, quando houver obrigação legal de fazê-lo, ao auditor poderá ser requerida a quebra do sigilo profissional. Aplicam-se neste caso o Código de Ética Profissional dos Contabilistas e as Normas Profissionais de Auditor Independente.

## A RENÚNCIA AO TRABALHO

22. O auditor pode concluir que é necessário retirar-se do trabalho, quando a entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas com fraude que ele considera necessárias às circunstâncias, mesmo quando a fraude não for relevante para as demonstrações contábeis. Entre os fatores passíveis de afetar a conclusão do auditor estão as implicações de envolvimento da alta administração da entidade, o que pode acarretar o abalo na confiabilidade das informações da administração da entidade auditada e o impacto, para o auditor, da continuidade de seu vínculo profissional com a entidade.

(1) Publicada no DOU, de 2-3-99, p.120-1.

RESOLUÇÃO CFC Nº 839<sup>(1)</sup>  
de 26 de fevereiro de 1999

Aprova a NBC T 11 – IT – 04 – Transações e Eventos Subseqüentes.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44-98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.2.13 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria

Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 04 – Transações e Eventos Subseqüentes.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 26 de fevereiro de 1999.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 04 TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.2.13, correspondente a Transações e Eventos Subseqüentes da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis<sup>2</sup>.

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

1. A identificação de transações e eventos subseqüentes que proporcionam evidência adicional de condições que existiam no fim do período auditado requer o exercício do julgamento profissional e o conhecimento dos fatos e circunstâncias. Exemplos destas situações são:
  - a) perda em contas a receber decorrente da falência do devedor; e
  - b) pagamento ou sentença judicial.
2. Exemplos de transações e eventos subseqüentes, havidos entre a data de término do exercício social e até após a data da divulgação das demonstrações contábeis, são:
  - a) aporte de novos recursos, inclusive como aumento de capital;
  - b) compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior;
  - c) destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro; e
  - d) alteração do controle societário.

#### PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA SOBRE TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS ENTRE A DATA DO TÉRMINO DO EXERCÍCIO SOCIAL E A DE EMISSÃO DO PARECER

3. O período entre a data do término do exercício social e a de emissão do parecer é denominado período subseqüente, e o auditor deve considerá-lo parte normal da auditoria. O auditor deve planejar e executar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todas as transações e eventos ocorridos no período, e que podem requerer ajuste nas demonstrações contábeis e suas notas explicativas, foram identificados. Esses procedimentos

são adicionais àqueles normalmente aplicados a transações específicas ocorridas após o fim do período, com o objetivo de obter evidência de auditoria quanto a saldos de contas no fim dele; como, por exemplo, o teste do corte de estoques e pagamentos a credores. Entretanto, não se exige que o auditor proceda a uma revisão contínua de todos os assuntos que foram objeto de procedimentos anteriores.

4. Os procedimentos para identificar transações e eventos que podem requerer ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis devem ser executados tão próximo da data do parecer do auditor quanto for praticável, e normalmente incluem o seguinte:
  - a) revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subseqüentes sejam identificados;
  - b) leitura de atas de assembléia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões e para os quais ainda não se dispõe de atas;
  - c) leitura das demonstrações contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas e, à medida que for considerado necessário e apropriado, dos orçamentos, previsões de fluxo de caixa e de outros relatórios contábeis; comparação dessas informações com as constantes nas demonstrações contábeis auditadas, na extensão considerada necessária nas circunstâncias. Neste caso, o auditor deve indagar da administração se as informações mais recentes foram elaboradas nas mesmas bases utilizadas nas demonstrações contábeis auditadas;
  - d) indagação ou ampliação das indagações anteriores, escritas ou verbais, aos advogados da entidade a respeito de litígios e reclamações; e
  - e) indagação à administração sobre se ocorreu qualquer evento subseqüente que possa afetar as demonstrações contábeis e obtenção, da parte dela, de carta de responsabilidade, com a mesma data do parecer do auditor. Os exemplos de assuntos a serem indagados incluem:
    1. situação atual de itens contabilizados com base em dados preliminares ou não-conclusivos;

2. assunção de novos compromissos, empréstimos ou garantias concedidas;
  3. vendas de ativos;
  4. emissão de debêntures ou ações novas ou acordo de fusão, incorporação, cisão ou liquidação de atividades, ainda que parcialmente;
  5. destruição de ativos, por exemplo, por fogo ou inundação;
  6. desapropriação por parte do governo;
  7. evolução subsequente de contingências e assuntos de maior risco de auditoria;
  8. ajustes contábeis inusitados; e
  9. ocorrência ou probabilidade de ocorrência de eventos que ponham em dúvida a adequação das práticas contábeis usadas nas demonstrações contábeis, como na hipótese de dúvida sobre a continuidade normal das atividades da entidade.
5. Quando uma controlada ou coligada, ou mesmo uma divisão ou filial, for auditada por outro auditor, o auditor da entidade principal deve considerar os procedimentos do outro auditor sobre eventos após o fim do período e a necessidade de informá-lo sobre a data planejada de emissão de seu parecer.
  6. Quando tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as demonstrações contábeis, o auditor deve verificar se eles foram apropriadamente contabilizados e adequadamente divulgados nas demonstrações contábeis. Quando tais eventos não receberam o tratamento adequado nas demonstrações contábeis, o auditor deve discutir com a administração a adoção das providências necessárias para corrigir tal situação. Caso a administração decida não tomar as providências necessárias, o auditor deve emitir seu parecer com ressalva ou adverso.

#### TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS APÓS O TÉRMINO DO TRABALHO DE CAMPO, COM A CONSEQÜENTE EMISSÃO DO PARECER, E A DATA DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

7. O auditor não é responsável pela execução de procedimentos ou indagações sobre as demonstrações contábeis após a data do seu

parecer. Durante o período entre as datas do parecer do auditor e a de divulgação das demonstrações contábeis, a administração é responsável por informar ao auditor fatos que possam afetar as demonstrações contábeis.

8. Quando, após a data do parecer do auditor, mas antes da divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de um fato que possa afetar de maneira relevante as demonstrações contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.
9. Quando a administração alterar as demonstrações contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela um novo parecer sobre as demonstrações contábeis ajustadas. A data do novo parecer do auditor não deve ser anterior àquela em que as demonstrações ajustadas foram assinadas ou aprovadas pela administração, e, conseqüentemente, os procedimentos mencionados nos itens anteriores devem ser estendidos até a data do novo parecer do auditor. Contudo, o auditor pode decidir por emitir seu parecer com dupla data, como explicado na Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.
10. Quando a administração não alterar as demonstrações contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.
11. Quando o parecer do auditor tiver sido entregue à administração, o auditor deve solicitar a esta que não divulgue as demonstrações contábeis e o respectivo parecer. Se as demonstrações contábeis forem posteriormente divulgadas, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função dos seus direitos e obrigações legais. Entre essas medidas inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração no sentido de que o parecer anteriormente emitido não mais deve ser associado às demonstrações contábeis não retificadas; a necessidade de comunicação aos órgãos reguladores dependerá das normas aplicáveis em cada caso.

## TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS APÓS A DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

12. Após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor não tem responsabilidade de fazer qualquer indagação sobre essas demonstrações.
13. Quando, após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato anterior à data do seu parecer e que, se fosse conhecido naquela data, poderia tê-lo levado a emitir o documento com conteúdo diverso do que foi, o auditor deve decidir se as demonstrações contábeis precisam de revisão, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.
14. Quando a administração alterar as demonstrações contábeis divulgadas, o auditor deve:
  - a) executar os procedimentos de auditoria necessários às circunstâncias;
  - b) revisar as medidas tomadas pela administração para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as demonstrações contábeis anteriormente emitidas, juntamente com o respectivo parecer do auditor, seja informada da situação; e
  - c) emitir um novo parecer sobre as demonstrações contábeis alteradas, indicando em parágrafo, após o de opinião, os motivos de a reemissão desse parecer com referência à nota das demonstrações contábeis que esclarece a alteração efetuada nas demonstrações contábeis. Neste caso, são aplicáveis as considerações sobre a data do novo parecer mencionadas no parágrafo 12 anterior.
15. Quando a administração não tomar as medidas necessárias para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as demonstrações contábeis anteriormente divulgadas, juntamente com o correspondente parecer do auditor, seja informada da situação, e quando a administração não alterar as demonstrações contábeis nas circunstâncias em que o auditor considera necessária sua alteração, ele deve informar à administração que poderá tomar medidas para impedir que seu parecer seja utilizado por terceiros, resguardando, assim, seus direitos e obrigações legais. Entre essas medidas inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração de que o parecer anteriormente emitido não mais deve ser associado às demonstrações contábeis não retificadas. A necessidade de comunicação aos órgãos reguladores dependerá das normas

aplicáveis em cada caso.

16. Em certas situações, o auditor pode julgar desnecessárias a alteração das demonstrações contábeis e a emissão de novo parecer; assim, por exemplo, quando estiver iminente a emissão das demonstrações contábeis relativas ao período seguinte, desde que elas contemplem os necessários ajustes e/ou contenham as informações normalmente divulgadas.

## OFERTA DE VALORES MOBILIÁRIOS AO PÚBLICO

17. Nos casos que envolvem a oferta de valores mobiliários ao público, o auditor deve considerar qualquer exigência legal e atinente a ele aplicável em todas as jurisdições em que os valores mobiliários estiverem sendo oferecidos. Por exemplo, o auditor pode ser obrigado a executar procedimentos de auditoria adicionais até a data do documento de oferta final, que normalmente devem incluir a execução dos procedimentos mencionados no item 7 até a data, ou próximo da data efetiva, do documento final de oferta. Também devem incluir a leitura do documento de oferta para avaliar se outras informações nele contidas se harmonizam com as informações contábeis com que o auditor estiver relacionado.

(1) Publicado no DOU, de 11-03-99, p.67-8.

(2) Revisadas em dezembro de 1997.

RESOLUÇÃO CFC Nº 830<sup>(1)</sup>  
de 16 de dezembro de 1998

Aprova a NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44-98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco

Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 16 de dezembro de 1998.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 05

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, revisada em dezembro de 1977, referente ao Parecer dos Auditores Independentes, nesta IT denominado Parecer, título que deve ser usado para distingui-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos.

Esta IT não se aplica a relatórios sobre informação contábil parcial, limitada ou condensada ou a respeito de outras situações especiais.

#### ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

1. O parecer emitido pelo auditor independente, nesta IT denominado auditor, compõe-se, basicamente, de três parágrafos:
  - a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
  - b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
  - c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.
2. Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.
3. O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem.

#### RESPONSABILIDADES

4. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:
  - a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo

- das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e
- b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.
5. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.
  6. O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
  7. O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

#### DATA E LOCAL DO PARECER

8. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.
9. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subseqüentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as demonstrações contábeis e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas:
  - a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou
  - b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original

para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: "13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0".

10. O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.
11. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

#### PARECER SEM RESSALVA

12. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:
  - a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e
  - b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.
13. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.
14. O modelo do parecer é aquele do item 11.3.2.3 da NBC T 11.

#### PARECER COM RESSALVA

15. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de", referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à

extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

16. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.
17. O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

#### PARECER ADVERSO

18. Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.
19. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado do exercício ou período.
20. No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

#### PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA

## EXTENSÃO

21. O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.
22. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalvas:
  - a) a substituição da sentença “Examinamos...” por “Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...”;
  - b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo “Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”; e
  - c) a eliminação do parágrafo de extensão.
23. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que normalmente seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

## PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS

24. Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

## CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM

## RESSALVA

25. O auditor pode discordar da administração da entidade quanto:
- a) às práticas contábeis utilizadas; e
  - b) à forma de aplicação das práticas contábeis.

## DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS

26. Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.
27. Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.
28. Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe os discrimine e quantifique mediante ressalvas.
29. Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e, sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

## EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

## Provisão insuficiente para créditos de liquidação duvidosa

30. Se o auditor constatar que a provisão constituída pela entidade não é suficiente para cobrir as perdas esperadas na cobrança de suas contas a receber, mesmo que elaborada de acordo com a legislação fiscal ou regulamentação específica, deve emitir parecer com ressalva ou, dependendo da relevância, adverso. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“ (3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela entidade em 31 de dezembro de 19X1 é de R\$ .....  
Todavia, nosso exame indicou que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$ ..... . Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$ ....., líquidos dos efeitos tributários”.

“ (4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis ...”.

31. Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira parecer adverso, o parágrafo de opinião será:

“ (4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da insuficiência da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como mencionado no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

## Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes

32. Se a entidade não contabilizou a depreciação em 19X1 ou a registrou

por valores insuficientes, cabe ao auditor emitir parecer com ressalva, se os efeitos forem relevantes. Um exemplo de redação poderia ser:

- (1) Redação normal.
- (2) Redação normal.

" (3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a entidade deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1 o imobilizado está registrado a maior em R\$ ....., os estoques em processo e acabados estão a menor em R\$ ..... e, por consequência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão a maior em R\$....., líquidos dos efeitos tributários".

" (4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da não-contabilização de depreciação descritos no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...".

Entidades de atividade regulamentada ou sujeitas a legislação específica

33. Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, normas ou regulamentos específicos, ditados por órgãos governamentais, que abrangem, também, critérios contábeis. Algumas dessas entidades prestam serviços públicos, como as de energia elétrica e telefonia, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as empresas de seguros, as empresas de transporte aéreo e outras.
34. Tais entidades têm, como as demais, responsabilidades com seus acionistas, quotistas, debenturistas, instituições financeiras e outros credores, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, por meio de demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária ou específica, que devem atender a seus critérios e ser elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais entidades devem reportar-se aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.
35. A responsabilidade do auditor está voltada aos usuários em geral,

atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo emitir sua opinião com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em face da especificidade das operações dessas entidades, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores, cujo teor ainda não conste das Normas Brasileiras de Contabilidade e que não conflitem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, podem ser admitidos pelo auditor na fundamentação de seu parecer.

36. O modelo de parecer também é aplicável a essas entidades regulamentadas. Assim, os desvios dos Princípios Fundamentais de Contabilidade originados na legislação ou nas normas regulamentares específicas devem ser tratados de maneira idêntica à observada nas demais entidades, contendo ressalva ou opinião adversa, sempre que relevante.

#### DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

Exemplo de parecer com ressalva –

Demonstrações contábeis incompletas –

Falta da demonstração das origens e aplicações de recursos

37. Modelo de parecer abrange todas as demonstrações requeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma ou mais dessas demonstrações contábeis requer ressalva no parecer dos auditores. Supondo-se a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes terá a seguinte forma:

(1) Redação normal, excluída a menção à demonstração das origens e aplicações de recursos.

(2) Redação normal.

“ (3) A entidade deixou de apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas”.

“ (4) Em nossa opinião, exceto pela falta de demonstração das origens e aplicações de recursos, que resulta em divulgação incompleta, as demonstrações contábeis ...”.

Omissão de informação relevante –

Nota explicativa omissa ou falha

38. Se uma entidade omitir uma nota explicativa necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue:

“ (4) Em nossa opinião, exceto pela falta das informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1ª representam adequadamente, ...”.

## LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

39. Como o auditor somente pode emitir parecer sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de auditoria e, portanto, com a aplicação de todos os procedimentos necessários nas circunstâncias, a existência de limitações na extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.

### Limitações impostas pela administração da entidade

40. A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante situações como:

- a) o não-acompanhamento da contagem física de estoques;
- b) a não-solicitação de confirmação de saldos e/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;
- c) demonstrações contábeis de controladas ou coligadas não auditadas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;
- d) limitação à aplicação de procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis; e
- e) registros contábeis inadequados.

41. Quando o auditor puder satisfazer-se, no referente às situações citadas, pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe limitação significativa na extensão de seu trabalho, e, assim, não é necessária menção, em seu parecer, dessa limitação e do uso dos procedimentos alternativos.

### Limitações circunstanciais

42. Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como a época da sua contratação, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques, ou quando da ocorrência de sinistros. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar utilizar-se de procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o auditor deve manifestar tal limitação em seu parecer.

#### Reflexos das limitações no parecer

43. Quando houver limitação na extensão do trabalho, imposta pela administração da entidade ou pelas circunstâncias, e que determine a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade de eventuais ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação.
44. O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza, a relevância e a abrangência dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se os efeitos estiverem relacionados com muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que esse impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Limitações relativas a um único item e que não representem parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações normalmente resultarão em parecer com ressalva, embora também possa sê-lo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações nos procedimentos aplicáveis a muitos itens e que tenham efeitos potenciais relevantes devem resultar em abstenção de opinião.

#### Ressalva por limitação sobre item relevante – Estoques

45. Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do exercício e não conseguir firmar opinião sobre a existência física dos estoques, sendo estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis, mas não a ponto de exigirem abstenção de opinião, um exemplo de redação poderia ser:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas ...”.

- “(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.
- “(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria”.
- “(4) Em nossa opinião, exceto pelos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.
- “(5) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas”.

Abstenção de opinião por limitação sobre item extremamente relevante – Estoques

46. Ainda com base no exemplo do item anterior, mas supondo, agora, que os estoques tivessem valor muito significativo e com efeitos potenciais relevantes em relação às demonstrações contábeis, não bastará parecer com ressalva, sendo necessária abstenção de opinião.

Neste caso, o parecer poderia ter a seguinte redação:

- “(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 19X1, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração”.
- “(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmarmos opinião sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria”.

“(3) Devido à relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar expressar, e por isso não expressamos, opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º”.

## DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

47. Quando o auditor emite seu parecer sobre demonstrações contábeis do ano corrente e do ano anterior, deve avaliar o impacto, sobre estas últimas, de circunstâncias e eventos de que eventualmente tome conhecimento ao examinar as demonstrações do exercício atual. Dependendo da relevância desse impacto, o auditor deve avaliar a necessidade de emitir parecer, sobre aquelas demonstrações contábeis, diferente do anteriormente emitido.

### Primeira auditoria de uma entidade

48. Nos casos de primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o auditor deve, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, expressando a abstenção de opinião sobre elas.

49. Para expressar opinião sem ressalva acerca das demonstrações contábeis do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos de encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

50. Se tais procedimentos foram efetuados e não evidenciaram nenhuma situação que represente limitação no exame do exercício atual, a redação do parecer pode obedecer ao seguinte modelo:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.

“(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1<sup>a</sup> representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e as Normas Brasileiras de Contabilidade”.

“(4) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas”.

51. Se os procedimentos adicionais sobre os saldos de encerramento não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, ele deve decidir a espécie de opinião a ser emitida em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo optar por opinião com ressalva ou até por abstenção de opinião. Nessas circunstâncias, o parecer com ressalva, relativo ao exercício atual, poderia ter a seguinte redação:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3<sup>a</sup>, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento ...”.

“(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas. Além disso, os procedimentos adicionais aplicados, decorrentes de primeira auditoria, sobre transações e

valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que eventuais distorções nos referidos saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do exercício findo em 19X1”.

- “(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1<sup>a</sup> representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, bem como – exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3<sup>a</sup> – o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores

52. Quando as demonstrações contábeis são divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior e há mudança de auditores, surge a questão do tratamento dos pareceres relativos aos dois exercícios.
53. A entidade auditada pode optar por publicar o parecer relativo ao atual exercício e também o parecer dos que examinaram o exercício anterior. Nesse caso, o auditor do exercício corrente referir-se-á em seu parecer somente às demonstrações contábeis do exercício que examinou.
54. Todavia, nada impede a divulgação somente do parecer relativo ao último exercício. Nesse caso, o auditor deve mencionar nele que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.
55. Como mencionado no parágrafo 51, para expressar opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis do exercício atual, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria sobre os saldos existentes no encerramento do exercício anterior, incluindo a verificação

da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Quando as demonstrações contábeis do ano anterior foram examinadas por outro auditor, parte da evidência necessária sobre aqueles saldos poderá ser obtida mediante a revisão dos seus papéis de trabalho.

56. Nessa circunstância, o parecer, nos parágrafos de identificação e de opinião, referir-se-á somente ao exercício atual, e, em parágrafo próprio, será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor. Exemplo:

“(4) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0 foram examinadas por auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalva (ou indicar as correspondentes ressalvas), datado de ..... de ..... de 19X1”.

Reflexos quando houver aceitação do trabalho de outros auditores

57. Quando o auditor aceita o parecer de outros auditores, por não ter evidências que indiquem restrições aos seus trabalhos e conclusões, deve destacar no seu parecer a divisão de responsabilidades.
58. Assim, por exemplo, quando as demonstrações contábeis de entidades controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre elas, a redação do parecer poderá ser a seguinte:

“(1) Examinamos os balanços ... administração. Nossa responsabilidade ... contábeis. As demonstrações contábeis da controlada X S.A., relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, foram examinadas por outros auditores independentes, e a nossa opinião, no que diz respeito aos investimentos no valor de R\$ ..... em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 - R\$ .....) e dos resultados decorrentes dessa controlada, no valor de R\$ ..... em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 - R\$ .....), está baseada no parecer desses auditores”.

(2) Redação normal.

- “(3) Em nossa opinião, com base em nossos exames e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis ...”.
59. Entende-se, nesse exemplo, que os dados indispensáveis referentes aos investimentos na controlada e/ou coligada estão adequadamente divulgados em notas explicativas.
60. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem a indicação do conteúdo de sua opinião, significa que:
- “(a) o parecer dos outros auditores não teve ressalvas ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora”; e
- “(b) não há nenhuma restrição aos seus trabalhos e conclusões”.
61. Quando, todavia, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião, o auditor deve analisar se o motivo é de tal relevância que afete o seu próprio parecer, em relação às demonstrações contábeis da investidora. Nesse caso, o auditor deve ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.
62. Quando os efeitos não forem relevantes, não é necessário mencioná-los no parecer do auditor da investidora.

Reflexos quando o auditor não puder utilizar o trabalho dos outros auditores

63. O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseado nos procedimentos recomendados, que o trabalho dos outros auditores não pode ser utilizado e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada e/ou coligada ou ao item sobre o qual os outros auditores emitiram parecer.

(1) Publicada no DOU, de 21-12-98, p.54-6.

RESOLUÇÃO CFC Nº 780<sup>(1)</sup>  
de 24 de março de 1995

Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria  
Interna.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Estudo instituído pela Portaria CFC nº 2/95, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores Antônio Luiz Sarno, George Sebastião Guerra Leone, Luiz Francisco Serra;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil;

RESOLVE:

Art.1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 24 de março de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 12 – DA AUDITORIA INTERNA

#### 12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

##### 12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

12.1.1.1 – A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade.

12.1.1.2 – A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno.

##### 12.1.2 – Procedimentos da Auditoria Interna

12.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

12.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

12.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Entidade.

12.1.2.4 – As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de evidências, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

##### 12.1.3 – Papéis de Trabalho

12.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.

#### 12.1.4 – Fraude e Erro

12.1.4.1 – O termo fraude aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.2 – O termo erro aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.3 – O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

### 12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

#### 12.2.1 – Planejamento da Auditoria Interna

12.2.1.1 – O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da

auditoria interna;

- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclos operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

12.2.1.3 – O auditor interno deve documentar seu planejamento e preparar, por escrito, o programa de trabalho, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e/ou atualizados quando necessário.

## 12.2.2 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria Interna

12.2.2.1 – O auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

12.2.2.2 – O processo de avaliação das informações contábeis compreende:

- a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria

interna:

1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
  2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna;
  3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna;
  4. a informação útil é a que auxilia a Entidade a atingir suas metas.
- b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e técnicas de amostragem, e, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.2.3 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido.

12.2.2.4 – O auditor interno deve adotar procedimentos adequados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da Entidade.

12.2.2.5 – O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras a que estiver sujeita a Entidade.

### 12.2.3 – Documentação da Auditoria Interna

12.2.3.1 – O auditor interno deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria interna executada de acordo com as normas aplicáveis.

- 12.2.3.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.
- 12.2.3.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.
- 12.2.3.4 – Ao se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

#### 12.2.4 – Amostragem Estatística

- 12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna ou método de seleção dos itens a serem testados, o auditor interno pode empregar técnicas de amostragem estatística.

#### 12.2.5 – Processamento Eletrônico de Dados – PED

- 12.2.5.1 – O auditor interno deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento da Entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.
- 12.2.5.2 – O uso de técnicas de auditoria interna que demande o emprego de recursos de PED, requer que o auditor interno as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

### 12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INTERNO

- 12.3.1 – O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

- 12.3.2 – O relatório deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.
- 12.3.3 – O relatório do auditor interno é confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.
- 12.3.4 – O auditor interno deve, no seu relatório, destacar, quando for o caso, as áreas não examinadas, informando os motivos pelos quais não as contemplou.

(1) Publicada no DOU de 10-4-95.

RESOLUÇÃO CFC Nº 858  
de 21 de outubro de 1999

Reformula a NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, no exercício de suas atribuições legais e regimentais;

CONSIDERANDO a necessidade de reformulação da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, frente aos aspectos técnicos da norma aprovada pela Resolução CFC nº 731, de 22 de outubro de 1992;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil recebeu inúmeras colaborações coletadas dos Contabilistas que participaram das Audiências Públicas realizadas em diversos Estados e Capital do País;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil obteve do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade a aprovação de sua proposta de reformulação da NBC T 13 – Da Perícia Contábil;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 062/99, de 20 de outubro de 1999, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Reformular o teor da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, conforme anexo a esta Resolução.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 21 de outubro de 1999

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES - Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 13 - DA PERÍCIA CONTÁBIL

#### 13.1 CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

- 13.1.1 – A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil, e ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.
- 13.1.1.1 – O laudo pericial contábil e ou parecer pericial contábil têm por limite os próprios objetivos da perícia deferida ou contratada.
- 13.1.2 – A perícia contábil, tanto a judicial, como a extrajudicial e a arbitral, é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade.
- 13.1.3 – Nos casos em que a legislação admite a perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente às questões contábeis, segundo as definições contidas na Resolução CFC nº 560/83.
- 13.1.4 – A presente Norma aplica-se ao perito-contador nomeado em Juízo, ao contratado pelas partes para a perícia extrajudicial ou ao escolhido na arbitragem; e, ainda, ao perito-contador assistente indicado ou contratado pelas partes.

#### 13.2 PLANEJAMENTO

- 13.2.1 – Disposições Gerais
- 13.2.1.1 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento específico do objeto da perícia contábil deferida ou contratada.
- 13.2.1.2 – A perícia deve ser planejada cuidadosamente, com vista ao cumprimento do prazo, inclusive o da legislação relativa ao laudo ou parecer.
- 13.2.1.2.1 – Na impossibilidade do cumprimento do prazo, deve o Contador,

antes de vencido aquele, requerer prazo suplementar, sempre por escrito.

- 13.2.1.3 – O planejamento deve considerar, ainda, os seguintes fatores relevantes na execução dos trabalhos:
  - a) o conhecimento detalhado dos fatos concernentes à demanda;
  - b) as diligências a serem realizadas;
  - c) os livros e documentos a serem compulsados;
  - d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de perícia a serem aplicados;
  - e) a equipe técnica necessária para a execução do trabalho;
  - f) os serviços especializados, necessários para a execução do trabalho;
  - g) os quesitos, quando formulados; e
  - h) o tempo necessário para elaboração do trabalho.
- 13.2.1.4 – O planejamento deve ser revisado e atualizado sempre que novos fatos o exigirem ou recomendarem.
- 13.2.1.5 – Quando do planejamento dos trabalhos deve ser realizada a estimativa dos honorários de forma fundamentada, considerando os custos e a justa remuneração do contador.
- 13.2.2 – Na Perícia Judicial
  - 13.2.2.1 – Nos casos em que não houver publicação oficial da concessão do prazo suplementar, deve o perito-contador comunicá-la aos peritos-contadores assistentes.
- 13.2.3 – Na Perícia Extrajudicial e na Perícia Arbitral
  - 13.2.3.1 – O contrato de honorários deve ser elaborado com base no planejamento realizado.
- 13.3 EXECUÇÃO
  - 13.3.1 – O perito-contador assistente pode, tão logo tenha conhecimento da perícia, manter contato com o perito-

contador, pondo-se à disposição para o planejamento e a execução conjunta da perícia. Uma vez aceita a participação, o perito-contador deve permitir o seu acesso aos trabalhos.

- 13.3.2 – O perito-contador e o perito-contador assistente, enquanto estiverem de posse do processo ou de documentos, devem zelar pela sua guarda e segurança.
- 13.3.3 – Para a execução da perícia contábil, o perito-contador e o perito-contador assistente devem ater-se ao objeto do trabalho a ser realizado.
- 13.3.4 – Nas diligências, o perito-contador e o perito-contador assistente devem relacionar os livros, os documentos e os dados de que necessitem, solicitando-os, por escrito, em termo de diligência.
- 13.3.5 – A eventual recusa no atendimento de diligências solicitadas, ou qualquer dificuldade na execução do trabalho pericial devem ser comunicadas, com a devida comprovação ou justificativa, ao Juízo, em se tratando de perícia judicial ou à parte contratante, no caso de perícia extrajudicial ou arbitral.
- 13.3.6 – O perito-contador e o perito-contador assistente utilizar-se-ão dos meios que lhes são facultados pela legislação e das normas concernentes ao exercício de sua função, com vista a instruírem o laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil com as peças que julgarem necessárias.
- 13.3.7 – O perito-contador e o perito-contador assistente manterão registros dos locais e datas das diligências, nomes das pessoas que os atenderem, livros e documentos examinados ou arrecadados, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgarem necessário.
- 13.3.8 – A execução da perícia quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito-contador e ou do perito-contador assistente que assumiram a responsabilidade pelos trabalhos, devendo assegurar-se que as pessoas contratadas estejam profissionalmente capacitadas à execução.
- 13.3.9 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem documentar, mediante papéis de trabalho, os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil.
- 13.3.10 – O perito-contador assistente que assessorar o contratante na elaboração das estratégias a serem adotadas na

proposição de solução por acordo ou demanda cumprirá, no que couber, os requisitos desta Norma.

## 13.4 PROCEDIMENTOS

- 13.4.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.
  - 13.4.1.1 – O exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.
  - 13.4.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.
  - 13.4.1.3 – A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.
  - 13.4.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
  - 13.4.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico.
  - 13.4.1.6 – A mensuração é o ato de quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.
  - 13.4.1.7 – A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.
  - 13.4.1.8 – A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional.
- 13.4.2 – Concluídas as diligências, o perito-contador apresentará laudo pericial contábil, e os peritos-contadores assistentes, seus pareceres periciais contábeis, obedecendo aos respectivos prazos.
  - 13.4.2.1 – Ocorrendo diligências em conjunto com o perito-contador assistente, o perito-contador o informará por escrito quando do término do laudo pericial contábil, comunicando-lhe a data da entrega do documento.
  - 13.4.2.2 – O perito-contador assistente não pode firmar em laudo ou emitir parecer sobre este, quando o documento tiver sido elaborado por leigo ou profissional de outra área, devendo,

- nesse caso, apresentar um parecer contábil da perícia.
- 13.4.2.3 – O perito-contador assistente, ao apor a assinatura, em conjunto com o perito-contador, em laudo pericial contábil, não deve emitir parecer pericial contábil contrário a esse laudo.

### 13.5 LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

- 13.5.1 – O laudo pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, as sínteses do objeto da perícia, os estudos e as observações que realizou, as diligências realizadas, os critérios adotados e os resultados fundamentados, e as suas conclusões.
- 13.5.1.1 – Havendo quesitos, estes são transcritos e respondidos, primeiro os oficiais e na seqüência os das partes, na ordem em que forem juntados aos autos.
- 13.5.1.2 – As respostas aos quesitos serão circunstanciadas, não sendo aceitas aquelas como “sim” ou “não”, ressalvando-se os que contemplam especificamente este tipo de resposta.
- 13.5.1.3 – Não havendo quesitos, a perícia será orientada pelo objeto da matéria, se assim decidir quem a determinou.
- 13.5.1.4 – Sendo necessária a juntada de documentos, quadros demonstrativos e outros anexos, estes devem ser identificados e numerados, bem como mencionada a sua existência no corpo do laudo pericial contábil.
- 13.5.2 – A preparação e a redação do laudo pericial contábil são de exclusiva responsabilidade do perito-contador.
- 13.5.3 – O laudo pericial contábil será datado, rubricado e assinado pelo perito-contador, que nele fará constar a sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.
- 13.5.4 – O laudo pericial contábil deve sempre ser encaminhado por petição protocolada, quando judicial ou arbitral. Quando extrajudicial, por qualquer meio que comprove sua entrega.

### 13.6 PARECER PERICIAL CONTÁBIL

- 13.6.1 – O parecer pericial contábil é a peça escrita na qual o perito-contador assistente expressa, de forma circunstanciada, clara e objetiva, os estudos, as observações e as diligências que realizou e as conclusões fundamentadas dos trabalhos.
- 13.6.1.1 – O parecer pericial contábil, na esfera judicial, serve para

- subsidiar o Juízo e as partes, bem como para analisar de forma técnica e científica o laudo pericial contábil.
- 13.6.1.2 – O parecer pericial contábil, na esfera extrajudicial, serve para subsidiar as partes nas suas tomadas de decisão.
  - 13.6.1.3 – O parecer pericial contábil na esfera arbitral, serve para subsidiar o árbitro e as partes nas suas tomadas de decisão.
  - 13.6.2 – A preparação e a redação do parecer pericial contábil são de exclusiva responsabilidade do perito-contador assistente.
  - 13.6.3 – Havendo concordância com o laudo pericial contábil, ela deve ser expressa no parecer pericial contábil.
  - 13.6.4 – Havendo divergências do laudo pericial contábil, o perito-contador assistente transcreverá o quesito objeto de discordância, a resposta do laudo, seus comentários e, finalmente sua resposta devidamente fundamentada.
  - 13.6.5 – Havendo quesitos não respondidos pelo perito-contador, o perito-contador assistente a eles responderá de forma circunstanciada, não sendo aceitas respostas como “sim” ou “não”, ressalvando-se os que contemplam especificamente este tipo de resposta.
  - 13.6.6 – Não havendo quesitos, o parecer será orientado pelo conteúdo do laudo pericial contábil.
  - 13.6.7 – Sendo necessária a juntada de documentos, quadros demonstrativos e outros anexos, estes devem ser identificados e numerados, bem como mencionada sua existência no corpo do parecer pericial contábil.
  - 13.6.8 – O parecer pericial contábil será datado, rubricado e assinado pelo perito-contador assistente, que nele fará constar a sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.
  - 13.6.9 – O parecer pericial contábil deve sempre ser encaminhado por petição protocolada, quando judicial e arbitral, e por qualquer meio que comprove sua entrega, quando extrajudicial.