

GIOVANNI PACELLI

**CONTABILIDADE
GERAL**
Abordagem integrada

2023

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

PREFÁCIO DO PROF. DR. JORGE KATSUMI NIYAMA

A Contabilidade no Brasil entrou em nova fase a partir do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em 2008, onde os profissionais tiveram que se adaptar e se preparar para vencer os desafios para gestores e investidores, os principais tomadores de decisão.

Os usuários da contabilidade passaram a requer cada vez mais informações, transparentes e tempestivas para o aprimoramento do seu processo decisório.

Giovanni Pacelli é um egresso e um dos destaques dos nossos cursos de Pós-Graduação em nível de Mestrado (2011) e Doutorado (2016) sempre apresentando uma elevada performance como discente, desenvolvendo pesquisas e apresentando discussões pertinentes à matéria.

É gratificante ver o exemplo dado por Giovanni Pacelli, jovem talento que se dedicou a disseminar seu conhecimento tanto no magistério como também na construção do pensamento científico, ao escrever um livro sobre um tema que já está razoavelmente consagrado na literatura acadêmica como Contabilidade. Apesar disso, Giovanni consegue oportunizar a conveniência, utilidade e a sedimentação de seu conhecimento. Nesse sentido, vale destacar as principais contribuições desta obra:

- a) Não se limita às bases tradicionais de uma escrituração (operações com mercadorias), e os procedimentos de “como” fazer a contabilidade, ao incluir conceitos e pensamentos fortemente vinculados à teoria da contabilidade e à estrutura conceitual, conhecimento obrigatório para aqueles que desejam buscar aperfeiçoamento da gestão.
- b) Preocupação em não excluir os princípios da contabilidade apesar da sua “substituição” nas últimas décadas pelas características qualitativas da informação - nova etapa da fundamentação teórica da contabilidade introduzida pelo IASB.
- c) Não se trata apenas de uma obra didática de natureza prática voltada para aspectos internos da escrituração, mas também pela incorporação de procedimentos estabelecidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), órgão nacional que representa o IASB no Brasil.

- d) Avanço tímido, mas importante, ao adentrar em aspectos tributários quando essencialmente necessários à boa compreensão didática do tema.
- e) Inclusão de tópicos avançados considerando aspectos relacionados à consolidação de balanços e das demonstrações financeiras recentemente introduzidas como DVA e DRA.
- f) Avanço corajoso num tópico pouco explorado em livros de Contabilidade Geral, no caso um capítulo especial sobre Análise de Balanços, propiciando visões sobre necessidades de capital de giro e modelos de mensuração do lucro.

Finalmente, ao tempo em que congratulamos e parabenizamos o autor por esta iniciativa, desejamos que os leitores, acadêmicos ou profissionais da área, tenham um excelente aproveitamento técnico e profissional.

PREFÁCIO DO PROF. DR. CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA

Quando eu era adolescente, meu pai me levou para trabalhar parte do dia nos locais onde ele fazia a contabilidade, ou como ele dizia, onde tinha “escrita”. Meu pai era um técnico de contabilidade, um profissional que tinha o ensino médio e cursava algumas poucas disciplinas de contabilidade. Durante as férias, por quatro horas na semana, eu somava os valores dos estoques da empresa comercial e fazia outras pequenas tarefas de um garoto. Não sei bem qual era a finalidade dele me levar para as empresas onde tinha escrita, mas como geralmente era alguém obediente, eu não somente ia, como tentava fazer o melhor possível nas tarefas que ele me passava. É bem verdade que cometia muitos erros, que ele me corrigia e dava algumas dicas de macetes sobre como encontrar os enganos que cometia.

Lembro dele passando os lançamentos contábeis, que eu não fazia, para um livro encadernado de capa dura. A tecnologia da época consistia em datilografar o lançamento em uma folha especial, com um líquido que tinha um cheiro bem acentuado no papel, e colar este papel, do tamanho um pouco maior do que seria uma folha de papel A4 dos dias atuais, em uma coisa chamada gelatina. A tinta que estava no papel era transferida para esta gelatina e, depois de algum tempo, pegava-se a gelatina e colocava com todo cuidado sobre o livro de capa dura. Ao retirar a gelatina, o conteúdo que tinha sido datilografado estava no livro. Se o processo não fosse bem feito, a folha deveria ser anulada por um posto da secretaria do estado. Ou seja, era muito importante que o processo de transferir a informação datilografada da folha para o livro fosse cuidadosamente executado.

Este era um trabalho que fiz algumas vezes, mas meu pai tinha que me socorrer quando algo não saía de forma adequada. Ao final, o livro de capa dura tinha informações da empresa onde ele fazia escrita, e isso era o pouco conhecimento que tive naquele período sobre a contabilidade.

Mais tarde, quando cheguei em Brasília para fazer meu curso superior, optei por escolher administração no vestibular. Entrei na universidade e, nas primeiras matérias específicas do meu curso, gostei muito de finanças. Fiz a disciplina de contabilidade também, mas o professor não era muito interessante. A administração financeira era algo que realmente eu gostava.

Depois de formado e já fazendo o mestrado, novamente focado em finanças, recebi o convite para ser coordenador adjunto do curso de contabilidade da Universidade de Brasília. Como queria muito ser professor, aceitei o convite. Basicamente, o meu orientador, uma das pessoas que mais admiro, o professor Alexandre Assaf Neto, assumiria este papel, mas a parte administrativa seria de minha responsabilidade. Naquele momento, o curso de contabilidade da UnB estava em crise, e quando eu aceitei o convite, eu não sabia a dimensão dos problemas. Terminei me envolvendo com o curso, com os alunos e com a implantação do currículo, que exigia professores que a UnB não tinha.

Foi assim que cheguei, por vias tortuosas, à contabilidade. Não era contador naquela época e tive que aprender muito para não fazer feio em sala de aula e nos livros. Isto aconteceu há décadas, mas a cada transcorrer do tempo eu só fiz aumentar meu amor e minha dedicação à contabilidade. É com este espírito que escrevo estas linhas para o livro “Contabilidade Geral”, de Giovanni Pacelli.

Conheci o autor enquanto ele era aluno do mestrado e, depois, do doutorado da minha Universidade. Era um jovem decidido e profundo conhecedor da disciplina. Desde então, tenho acompanhado seu crescimento. Escrever uma obra sobre a contabilidade é sempre um desafio. A proposta de Pacelli é trazer os fundamentos da disciplina, associados com as normas mais atuais relacionadas a cada tema de cada capítulo.

Eu fico imaginando quão afortunado é o leitor deste livro. Com uma obra deste nível, o estudo da contabilidade será realmente completo.

Os tempos são outros, e você não precisará saber como usar gelatina para lançar os registros no diário de uma empresa. No entanto, os ensinamentos proporcionados nesta obra certamente o levarão a um universo maravilhoso da técnica que consegue, de maneira simples e incrivelmente confiável, indicar e descrever o desempenho de uma entidade e sua situação patrimonial.

Parabéns ao autor, mas especialmente parabéns ao leitor que se propõe a trilhar os caminhos da contabilidade usando esta obra.

CAPÍTULO 06

ASPECTOS GERAIS DA ESCRITURAÇÃO E PLANO DE CONTAS

1. TÉCNICAS ESSENCIAIS DA CONTABILIDADE

Segundo a doutrina existem 4 técnicas essenciais na contabilidade: (i) escrituração; (ii) elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; (iii) auditoria contábil; (iv) análise de balanços.

A escrituração consiste no processo sistematizado de apontar tudo o que ocorre na empresa, tendo como intuito tornar tais informações permanentes e capazes de fornecer de maneira rápida as informações que se deseje analisar. A forma utilizada no Brasil tem origem no **método das partidas dobradas**.

Na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis são elaborados relatórios resumidos que apresentem a situação patrimonial e a performance financeira da empresa. Através desses documentos é possível ter acesso a indicadores de desempenho da empresa. Assim, fica mais simples visualizar o real estado econômico da empresa. Dentre as demonstrações contábeis mais relevantes, podem ser citadas: Balanço patrimonial; Demonstração do resultado de exercício; Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados; Demonstração dos fluxos de caixa; Notas explicativas.

A auditoria contábil, por sua vez, é a técnica utilizada para verificar se os registros das ocorrências que influenciam a evolução patrimonial foram realizados dentro dos conformes. Em síntese, o método investiga as operações administrativas e éticas da empresa, realizando um levantamento completo das práticas internas, checando as demonstrações financeiras, contábeis e fiscais. De tal modo, o objetivo final deste processo é verificar se as informações apontadas pelo empreendimento estão corretas ou se existem distorções contábeis.

Na análise de balanços são feitas comparações, conferências e interpretações dos dados a partir das demonstrações contábeis. A partir dessa análise é possível elaborar relatórios e gráficos que resumam de forma clara a situação da empresa.

Neste capítulo será dada ênfase na escrituração.

Estão dispensados da escrituração contábil: produtor rural e pequeno empresário.

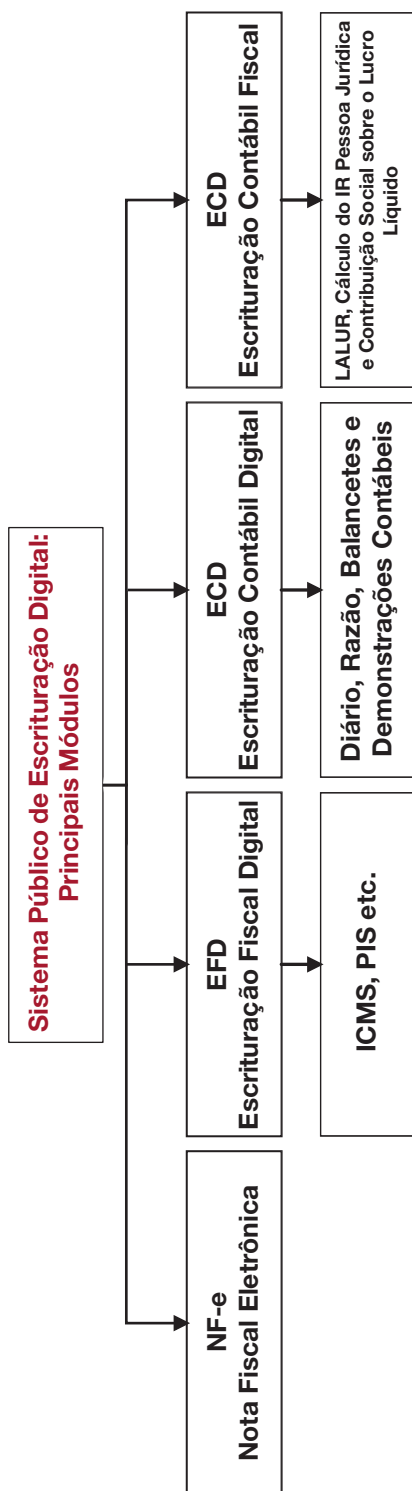
Existem pelo menos 4 formas de escrituração: manual, maquinizado, mecanizado (eletrônico) e digital. Sendo este última o mais usual.

A escrituração contábil digital consiste em um arquivo digital gerado pelo contabilista e submetido ao PVA (Programa Validador e Assinador) fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) disponível no site na SRFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil).

Chamada 11 do autor: Técnicas Essenciais da Contabilidade e Formas de Escrituração



Figura 6.1: Principais Módulos do SPED



Escrituração Comercial, Contábil e Fiscal

A Lei 6.404/1976, na seção que trata sobre escrituração contábil, dispõe que:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida **em registros permanentes**, com obediência aos **preceitos da legislação comercial e desta Lei** e aos **princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais **segundo o regime de competência**.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará **exclusivamente em livros ou registros auxiliares**, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que preservem, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As **demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários** e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 6º As **companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas**.

Ainda quanto à escrituração contábil, a Resolução CFC 1.330/2011 define que a escrituração contábil deve ser executada (formalidades intrínsecas):

1. Em idioma e em moeda corrente nacionais.
2. Em forma contábil.
3. Em ordem cronológica de dia, mês e ano.
4. Com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas.
5. Com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis

O Decreto 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), no capítulo que trata sobre escrituração comercial, dispõe que:

Art. 262. **A escrituração comercial será feita em língua portuguesa, em moeda corrente nacional e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.**

§ 1º **É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.**

§ 2º Os **erros cometidos na escrituração comercial serão corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação.**

Art. 263. Para fins da escrituração comercial, inclusive quanto à aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, **os registros contábeis que forem necessários para a observância às disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:**

I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II - livros fiscais, inclusive no livro de que trata o art. 277 (Livro de Apuração do Lucro Real) .

Parágrafo único. O disposto no caput será disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

Responsáveis pela Escrituração e o Dever de Escriturar

A Resolução CFC 1.330/2011 define que:

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

Quanto aos responsáveis **pela escrituração**, o RIR/2018 dispõe que:

Art. 264. A escrituração comercial ficará sob a **responsabilidade de contabilista legalmente habilitado**, exceto se houver nenhum na localidade, quando, então, ficará a cargo do contribuinte ou de pessoa por ele designada.

§ 1º A designação de pessoa não habilitada profissionalmente não eximirá o contribuinte da responsabilidade pela escrituração.

§ 2º **Desde que legalmente habilitado para o exercício profissional referido neste artigo, o titular da empresa individual, o sócio, o acionista ou o diretor da sociedade poderá assinar as demonstrações financeiras da empresa e assumir a responsabilidade pela escrituração.**

Quanto ao dever de escriturar, o RIR/2018 dispõe que:

Art. 265. A **pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deverá manter escrituração em observância às leis comerciais e fiscais.**

§ 1º A escrituração deverá **abranger todas as operações do contribuinte**, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 2º **A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

[...]

Art. 271. A **falsificação, material ou ideológica, da escrituração e dos seus comprovantes, ou da demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto sobre a renda devido, ou diferir o seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.**

2. TEORIA DAS CONTAS

A estrutura do plano de contas é influenciada pela teoria das contas, que explica a representação e a classificação das contas contábeis. As principais teorias são constam no Quadro 6.1.

Quadro 6.1: Teorias das Contas

Teoria Personalista	Contas que representam pessoas e suas relações com a entidade.	Agentes consignatários (pessoas encarregadas da guarda de valores): representam os bens da empresa.
		Correspondentes (terceiros que mantêm transações com a empresa): representam os direitos e obrigações
		Proprietários (donos e responsáveis pela riqueza administrada): representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive despesas e receitas.

Teoria Materialista	Contas que não representam direitos ou obrigações das pessoas, e sim a movimentação de valores ativos e passivos, representando relações materiais.	Contas integrais: representam bens, direitos e obrigações exigíveis
		Contas diferenciais: representam as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive as receitas e despesas.
Teoria Patrimonialista	Patrimônio como objeto a ser administrado → separa as contas que representam a situação estática daquelas que representam situação dinâmica. É a base para a Contabilidade atual.	Contas patrimoniais: representam a situação estática, ou seja, o patrimônio, os elementos ativos e passivos, que são os bens, direitos, obrigações com terceiros e o patrimônio líquido
		Contas de resultado: representam a situação dinâmica e as variações patrimoniais, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido e demonstram o resultado do exercício.

Quadro 6.2: Visão simplificada das Teorias das Contas

Teoria	Bens	Direitos	Obrigações	PL	Receita	Despesa
Patrimonialista	Patrimonial	Patrimonial	Patrimonial	Patrimonial	Resultado	Resultado
Materialista	Integral	Integral	Integral	Diferencial	Diferencial	Diferencial
Personalista	Consignatário	Correspondente	Correspondente	Proprietários	Proprietários	Proprietários

A **estrutura conceitual do plano de contas terá base na teoria patrimonialista** visando à evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão da composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade.

Chamada 12 do autor: Teoria das Contas



3. MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

Antes de apresentar o método das partidas dobradas, faz-se necessário informar o contexto histórico da época em que foi formulado o método.

Breve histórico sobre números negativos na Matemática

Os primeiros números negativos apareceram na China antiga, em um livro chinês da Dinastia Han (202 a.C.), mas é possível haver material ainda mais antigo que esse. Os chineses calculavam com duas coleções de barras: as vermelhas eram para os números positivos e as pretas para os números negativos.

No mundo ocidental, no século III, ao resolver um problema, o matemático Diofanto de Alexandria encontrou a resposta “-4”. Ele a recusou, pois achava absurda a ideia de uma quantidade negativa.

O matemático Leonardo Fibonacci (1170-1240) recusou os negativos, mesmo percebendo que eles indicavam prejuízo num problema que envolvesse dinheiro.

O matemático Michale Stifel (1487-1567) publicou que “os números negativos eram números absurdos”.

O matemático Girolamo Cardano (1501-1576) chamou-os de números falsos.

O ponto de inflexão para tal mudança encontra-se nos trabalhos originais de George Peacock (1791 -1858).

Outro ponto importante, é que nessa época em que os números negativos eram “rejeitados” a Igreja acompanhava a evolução científica que porventura contrariasse algum dogma. O exemplo clássico foi de Galileu Galilei, pai da física moderna, que foi considerado pela Inquisição Romana um herege no ano de 1615 em função da sua defesa do modelo heliocêntrico face ao modelo geocêntrico. Ele morreu em 1642 confinado em “prisão domiciliar”.

O “**método das partidas dobradas**” foi descrito pela primeira vez por Luca Pacioli no livro “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*” em 1494. De acordo com o método para cada débito existe um crédito de igual valor.

Luca Pacioli, apesar de ser considerado o Pai da Contabilidade, não é o inventor da contabilidade e tão pouco inventou os preceitos relacionados as partidas dobradas. Tal método já era utilizado na época e apenas ganhou publicidade após ser exposto em sua obra.

Observa-se que o método surge no período em que números negativos não são aceitos. Esse método é utilizado tanto na Contabilidade Societária quanto na Contabilidade Pública¹.

O método é simples. Basta saber a natureza original das contas conforme quadro a seguir.

Chamada 13 do autor: Método das Partidas Dobradas



1 Lei 4.320/1964. Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo **método das partidas dobradas**.

CAPÍTULO 11

ELEMENTOS PATRIMONIAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS À LUZ DO CPCS, DA LEI 6.404/1976 E DO PLANO DE CONTAS

1. ELEMENTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS À LUZ DO CPC 00 E DA LEI 6.404/1976

O Quadro 11.1 contém os elementos das demonstrações contábeis.

Quadro 11.1: Elementos das Demonstrações contábeis à luz do CPC 00

Categoria		Elemento das Demonstrações Contábeis	Definição
Se referem à posição financeira da entidade que reporta	Recurso Econômico	Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Se referem à posição financeira da entidade que reporta	Reivindicação	Passivo	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.
		PL	Participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
Se referem ao desempenho financeiro da entidade que reporta	Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro	Receita	Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
		Despesa	Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
Outras alterações em recursos econômicos e reivindicações			Contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles.
			Troca de ativos ou passivos que não resultam em aumentos ou reduções no patrimônio líquido.

De acordo com a Lei 6.404/1976:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No **ativo**, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No **passivo**, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – **patrimônio líquido**, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

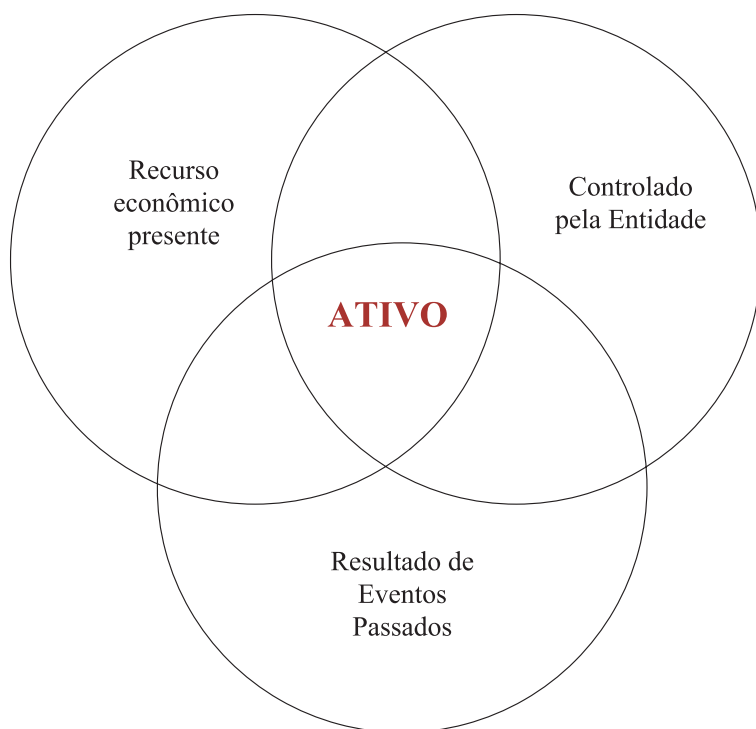
A seguir serão aprofundados os aspectos referentes aos elementos patrimoniais: **Ativo, Passivo e PL**, tanto na perspectiva do CPC 00 quanto na perspectiva da Lei 6.404/1976.

2. ATIVO

2.1. Ativo à luz do CPC 00

Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. **Recurso econômico** é um **direito** que tem o potencial de **produzir benefícios econômicos**. A seguir consta o tripé conceitual do Ativo à luz do CPC 00.

Figura 11.1: Tripé conceitual do Ativo



Chamada 50 do autor: Pontos essenciais sobre o Ativo



Quadro 11.2: Ativo – Recurso econômico presente – Direito

Recurso econômico presente	Direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos	Direitos que correspondem à obrigação de outra parte	Receber caixa, receber produtos ou serviços, trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis, beneficiar-se de obrigação de outra parte para transferir um recurso econômico se ocorrer evento futuro incerto especificado.
		Direitos que não correspondem à obrigação de outra parte	Sobre bens corpóreos, utilizar propriedade intelectual.

Atenção

1. Muitos direitos são estabelecidos **por contrato**, legislação ou meios similares.
2. Alguns produtos e serviços são recebidos e consumidos imediatamente. Exemplo: O direito da entidade de obter os **benefícios econômicos produzidos pelos serviços de empregados existe momentaneamente** até que a entidade consuma os produtos ou serviços.
3. Nem todos os direitos da entidade são ativos de uma entidade; **é preciso ter o controle**.
4. A entidade não pode ter direito de obter benefícios econômicos de si mesma. Exemplos em que não há recursos econômicos: (a) instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais emitidos pela entidade e recomprados e detidos por ela (por exemplo: ações em tesouraria); (b) se a entidade que reporta consiste em mais de entidade legal, instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais emitidos por uma dessas entidades legais e mantidos por outra dessas entidades legais.
5. **A princípio, cada um dos direitos da entidade é ativo separado.** Contudo, **para fins contábeis, direitos relacionados geralmente são tratados como uma única unidade de conta que é um único ativo.** a propriedade legal de bem corpóreo pode resultar em diversos direitos, incluindo: (a) o direito de usar o objeto; (b) o direito de vender direitos sobre o objeto; (c) o direito de empenhar direitos sobre o objeto; e (d) outros direitos.
6. Em muitos casos, **o conjunto de direitos** decorrentes da propriedade legal de bem corpóreo **é contabilizado como um único ativo.** Conceitualmente, o recurso econômico é o conjunto de direitos e, não, o bem corpóreo. **Apesar disso, a representação fidedigna é atendida.**
7. Em alguns casos, é incerto se existe o direito. **Até que essa incerteza de existência seja resolvida** – por exemplo, por decisão judicial – **é incerto se a entidade tem direito e, conseqüentemente, se existe ativo.**

Quadro 11.3: Ativo – Recurso econômico presente – Potencial de produzir benefícios econômicos

Recurso econômico presente	Direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos	Para que esse potencial exista, não precisa ser certo, ou mesmo provável , que esse direito produzirá benefícios econômicos.
		É necessário somente que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produza para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.
		Um direito pode atender à definição de recurso econômico e, portanto, pode ser um ativo, mesmo se a probabilidade de que produzirá benefícios econômicos for baixa.

Atenção

Um recurso econômico **pode produzir benefícios econômicos** para a entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, **por exemplo, um ou mais dos seguintes atos**:

1. Receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico;
2. Trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis;
3. Produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída de caixa, por exemplo:
 - (i) utilizando o recurso econômico individualmente ou em combinação com outros recursos econômicos para produzir produtos ou prestar serviços;
 - (ii) utilizando o recurso econômico para melhorar o valor de outros recursos econômicos; ou
 - (iii) arrendando o recurso econômico a outra parte;
4. Receber caixa ou outros recursos econômicos por meio da venda do recurso econômico; ou
5. Extinguir passivos por meio da transferência do recurso econômico.

Atenção

1. Embora o valor do recurso econômico decorra do seu potencial atual de produzir benefícios econômicos futuros, **o recurso econômico é o direito presente que contém esse potencial e, não, os benefícios econômicos futuros que o direito pode produzir**. Por exemplo, o valor da opção comprada decorre de seu potencial de produzir benefícios econômicos por meio do exercício da opção em data futura. Contudo, o recurso econômico é o direito presente –o direito de exercer a opção em data futura. O recurso econômico não é o benefício econômico futuro que o titular receberá se a opção for exercida.
2. Há uma associação próxima entre incorrer em gastos e adquirir ativos, **mas os dois não coincidem necessariamente**. Assim, quando a entidade incorre em gastos, isso pode fornecer evidência de que a entidade buscou benefícios econômicos futuros, **mas não fornece prova conclusiva que a entidade obteve um ativo**. Similarmente, a **ausência de gasto relacionado não impede que o item atenda à definição de ativo**. Ativos podem incluir, por exemplo, direitos que o governo outorgou à entidade gratuitamente ou que outra parte doou à entidade.

Avaliar se existe controle ajuda a identificar o recurso econômico que a entidade contabiliza. O Quadro 11.4 contém os aspectos essenciais do controle.

Quadro 11.4: Ativo – Controle

Con- trolado pela Entidade	Vincula um recurso econômico à entidade.	<p>A entidade controla um recurso econômico se ela tem a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele.</p> <p>Controle inclui a capacidade presente de impedir outras partes de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele.</p> <p>O controle de recurso econômico geralmente resulta da capacidade de fazer cumprir os direitos legais.</p>	<p>A entidade tem a capacidade presente de direcionar o uso de recurso econômico se tiver o direito de empregar esse recurso econômico em suas atividades, ou de permitir que outra parte empregue o recurso econômico nas atividades dessa outra parte.</p> <p>Ocorre que, se uma parte controla um recurso econômico, nenhuma outra parte controla esse recurso.</p> <p>Contudo, também pode haver controle se a entidade possui outros meios de assegurar que ela, e nenhuma outra parte, possui a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios que possam fluir dele.</p>	<p>Por exemplo, a entidade pode controlar o direito de utilizar <i>know-how</i> que não seja de domínio público se a entidade tiver acesso ao <i>know-how</i> e a capacidade presente de manter o <i>know-how</i> em sigilo, mesmo se esse <i>know-how</i> não estiver protegido por patente registrada.</p>
		<p>Para a entidade controlar um recurso econômico, os benefícios econômicos futuros desse recurso devem fluir para a entidade direta ou indiretamente e, não, para outra entidade.</p> <p>Ficar exposto a variações significativas no valor dos benefícios econômicos produzidos pelo recurso econômico pode indicar que a entidade controla o recurso.</p>	<p>Esse aspecto de controle não implica que a entidade pode assegurar que o recurso produzirá benefícios econômicos em todas as circunstâncias. Em vez disso, significa que se o recurso produz benefícios econômicos, a entidade é a parte que os obterá direta ou indiretamente.</p>	<p>Contudo, isso é apenas um fator a ser considerado na avaliação geral sobre a existência de controle.</p>

Atenção

Às vezes, parte (principal) contrata outra parte (agente) para atuar em nome e benefício do principal.

Por exemplo, o principal pode contratar um agente para providenciar vendas de produtos controlados pelo principal.

Se o agente tem a custódia do recurso econômico controlado pelo principal, esse recurso econômico não é ativo do agente.

Além disso, **se o agente tem obrigação de transferir a terceiro o recurso econômico controlado pelo principal, essa obrigação não é passivo do agente**, porque o recurso econômico que será transferido é o recurso econômico do principal e, não, do agente.

2.2. Bases de Mensuração do Ativo

De acordo com o CPC 00, existem 4 bases de mensuração do Ativo. O Quadro 11.5 contém elas.

Chamada 51 do autor: Bases de Mensuração do Ativo



Quadro 11.5: Resumo das bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração do Ativo	Conceito	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade	
Custo histórico	O custo histórico adquirido ou criado é o valor dos custos incorridos na aquisição ou criação do ativo , compreendendo a contraprestação paga para adquirir ou criar o ativo mais custos de transação.	Entrada (incorpora)	Geralmente observável	Específica para a entidade	
	Diferentemente do valor atual, o custo histórico não reflete as mudanças nos valores, exceto na medida em que essas mudanças se referirem à redução ao valor recuperável de ativo ou passivo que se torna onerosa.				
Valor Atual	Valor justo	Saída (desincorpora)	Observável	Não específica para a entidade	
	Valor em uso	Saída (desincorpora)	Não observável	Específica para a entidade	
	Custo corrente	Entrada (incorpora)	Geralmente observável	Específica para a entidade	

2.3. Avaliação e Mensuração de Ativos na Lei 6.404/1976

A Lei 6.404/1976 em seu artigo 183 define os principais critérios de avaliação do Ativo. Esses critérios são variações operacionais das bases de mensuração do ativo. O Quadro 11.6 contém os critérios.

Quadro 11.6: Critérios de avaliação dos ativos

Ativo: 1º e/ou 2º níveis	Elemento Patrimonial	Critério
Ativo Circulante	Caixa ou Equivalente Caixa	Valor nominal.
Ativo Circulante	Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado.	Pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão¹ para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior
Ativo Circulante	Estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda	Pelo valor de mercado , quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.
Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante: Ativo Realizável a Longo Prazo	As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos.	(i) pelo seu valor justo , quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (ii) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão , atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização , quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.
Ativo Não Circulante: Investimento	Os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum	Serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial .
Ativo Não Circulante: Investimento	Os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o item anterior .	Pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor , quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.

1 Em que pese a Lei 6.404/1976 utilizar o termo provisão, observa-se que pelo CPC 25 o termo provisão somente pode estar associado a passivos.

Ativo Não Circulante: Investimento	Os demais investimentos	Pelo custo de aquisição, deduzido de provisão ² para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.
Ativo Não Circulante: Imobilizado	Os direitos classificados no imobilizado	Pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.
Ativo Não Circulante: Intangível	Os direitos classificados no intangível	Pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização.

Quadro 11.7: Aplicação de Valor Justo para Ativos

Ativo: 1º e/ou 2º níveis	Elemento Patrimonial	Formas equivalente de Valor justo
Ativo Circulante	Matérias-primas e dos bens em almoxarifado	O preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado → seria o custo de reposição .
Ativo Circulante	Bens ou direitos destinados à venda	O preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro → preço líquido de venda + margem de lucro .
Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante: Ativo Realizável a Longo Prazo	Instrumentos financeiros	<p>O valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes.</p> <p>Na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:</p> <p>(i) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;</p> <p>(ii) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou</p> <p>(iii) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.</p>
Ativo Não Circulante: Investimento	Investimentos	O valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros .

2 Em que pese a Lei 6.404/1976 utilizar o termo provisão, observa-se que pelo CPC 25 o termo provisão somente pode estar associado a passivos.

CAPÍTULO 24

MUDANÇAS DE POLÍTICA CONTÁBIL, ESTIMATIVAS E ERROS

1. TERMINOLOGIA

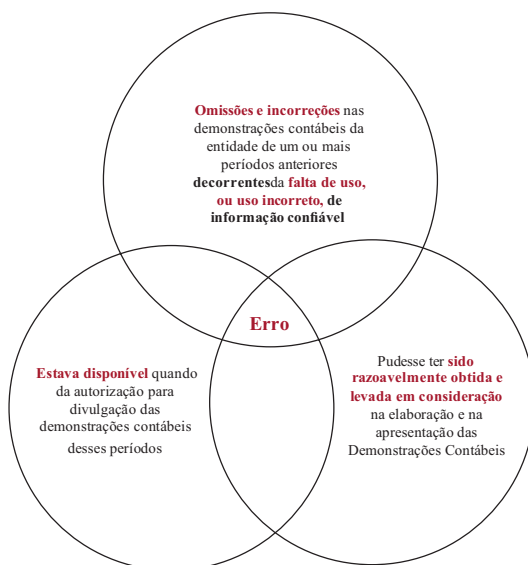
O Quadro 24.1 contém os principais termos do CPC 23, e as Figuras 24.1 e 24.2 evidenciam as relações entre os conceitos.

Quadro 24.1: Termos essenciais do CPC 23

Termo	Descrição
Políticas contábeis	São os princípios (capítulo 05) , as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.
Estimativas contábeis	São montantes monetários nas demonstrações contábeis que estão sujeitas a incerteza de mensuração.
Omissão material ou divulgação distorcida material	As omissões ou divulgações distorcidas são materiais se puderem , individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações . A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou da divulgação distorcida, julgada à luz das circunstâncias que a rodeiam. O tamanho ou a natureza do item, ou combinação de ambos, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.
Erros de períodos anteriores	São omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que: (a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e (b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.
Aplicação prospectiva de mudança em política contábil	Representa a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada.

Aplicação prospectiva de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil	Representa o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.
Aplicação retrospectiva	É a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.
Reapresentação retrospectiva	É a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.
Aplicação impraticável de requisito	Ocorre quando a entidade não pode aplicar requisito retrospectivamente associado a mudança em política contábil ou não pode fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Figura 24.1: Erros de períodos anteriores



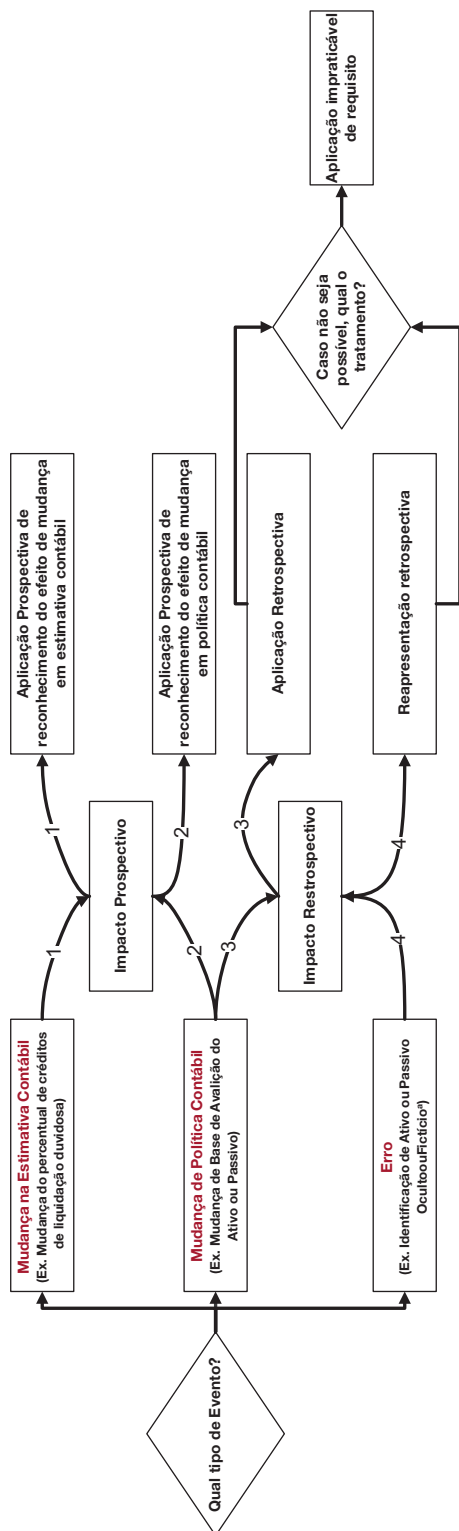
Chamada 152 do autor: Conceito de Erro



Chamada 153 do autor: Relação conceitual entre os eventos do CPC 23



Figura 24.2: Relação conceitual entre os eventos do CPC 23



Legenda: (a) Ativo ou Passivo Oculto → Existe, mas não está registrado. Ativo ou Passivo fictício: Está registrado, mas não existe. Será utilizada a conta analítica “Ajustes de Exercícios Anteriores”,¹ que compõe a conta Sintética do PL “Lucros ou Prejuízos Acumulados”.

1 Lei 6.404/1976, Art. 186, § 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados 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 subsequentes.

Análise

1. Mudança de estimativa deve ser tratada de forma prospectiva.
2. Correção de erro deve ser tratado forma retrospectiva.
3. Mudança de política contábil pode ser tratado de forma prospectiva ou retrospectiva.
4. Aplicação impraticável de requisito está associada as formas retrospectivas: Aplicação retrospectiva para política contábil ou reapresentação retrospectiva para erro.

Quadro 24.2: Aplicação Impraticável de Requisito

Quando se considera impraticável realizar aplicação retrospectiva para uma mudança de política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro corrigir um erro?

1. Os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados.

ou

2. A aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado.

ou

3. A aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que:

Proporciona evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados

e

Estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.

2. POLÍTICAS CONTÁBEIS

2.1. Aplicação de políticas contábeis

Na aplicação da Política Contábil sobre um Evento prevalece o CPC específico

Quando Pronunciamento, Interpretação ou Orientação **se aplicar especificamente a uma transação, a outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação**, e considerando quaisquer guias de implementação relevantes emitidos pelo CPC no tocante ao Pronunciamento, Interpretação ou Orientação em questão.

Não aplicação de Política Contábil quando for imaterial

Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial.

Contudo, **não é apropriado** produzir, ou deixar de corrigir, **incorreções imateriais em relação** aos CPCs para se alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), do desempenho (demonstração do resultado) ou dos fluxos de caixa da entidade.

E quando não houver CPC específico que trate de aplicação da Política Contábil de determinado Evento?

Na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a **administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil** que resulte em informação que seja:

<p>1. Relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários.</p>	e	<p>2. Confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:</p> <p>2.1. Representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade</p> <p>2.2. Reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal.</p> <p>2.3. Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés</p> <p>2.4. Sejam prudentes</p> <p>2.5. Sejam completas em todos os aspectos materiais.</p>
---	---	--

Observa-se que esse item 10 do CPC agrega de forma cristalina características qualitativas e princípios contábeis:

De (item 10 CPC 23)	Para (Características e Princípios)
1. Relevante	Relevância: Característica qualitativa fundamental
2. Confiável ²	Relevância + Representação fidedigna: Característica qualitativa fundamentais
2.1. Representem adequadamente	Representação fidedigna: Característica qualitativa fundamental
2.2. Essência sobre a forma	Primazia da Essência sobre a Forma ³
2.3. Neutras	Representação fidedigna: Característica qualitativa fundamental
2.4. Prudentes	Princípio da Prudência
2.5. Completas	Representação fidedigna: Característica qualitativa fundamental

² CPC 00: A apresentação de informações financeiras que sejam **relevantes e representem de forma fidedigna** aquilo que pretendem representar ajuda os usuários a tomar decisões **com mais confiança**.

³ Resolução CFC 750/93, já em seu art. 1º, §2º: **Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer** sobre seus aspectos formais.

Ao **exercer os julgamentos** descritos nesse item, a administração **pode também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis** que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes (1 e 2) desse item.

Uniformidade de políticas contábeis

1. Uniformidade não é comparabilidade⁴.
2. A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada uniformemente para cada categoria.

2.2. Mudança nas políticas contábeis

Requisitos necessários e alternados para se alterar uma política contábil

<p>For exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.</p>	<p>ou</p>	<p>Resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.</p>
--	-----------	--

Comparabilidade de políticas contábeis

Os usuários das demonstrações contábeis **devem ter a possibilidade de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo** para identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa.

Por isso, **devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma mudança em política contábil seja necessária.**

Não constituem mudanças nas políticas contábeis

1. A adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições **que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente.**
2. A **adoção de nova política contábil** para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

⁴ CPC 00: Para que informações sejam comparáveis, **coisas similares devem parecer similares e coisas diferentes devem parecer diferentes.** A comparabilidade de informações financeiras **não é aumentada fazendo-se que coisas diferentes pareçam similares, tanto quanto se fazendo que coisas similares pareçam diferentes.**

É provável que se atinja certo grau de comparabilidade ao se satisfazer às características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de um fenômeno econômico relevante deve naturalmente possuir certo grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar por outra entidade que reporta.

Quadro 24.3: Aplicação Prospectiva e Retrospectiva em mudança de Política Contábil

Tipo	Descrição e Regras	
Aplicação retrospectiva ⁵	<p>Deve ser aplicada nos seguintes casos exceto de houve limitação a sua aplicação.</p>	<p>Uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, expressas nesse Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.</p> <p style="text-align: center;">ou</p> <p>Quando a entidade muda uma política contábil na adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança.</p> <p style="text-align: center;">ou</p> <p>Quando muda uma política contábil voluntariamente.^{a,b}</p>
	<p>A entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado e os demais montantes comparativos divulgados para cada período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.</p>	
Aplicação prospectiva	Será aplicada quando houver limitação a aplicação retrospectiva.	

Legenda: (a) A **adoção antecipada** de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação **não deve ser considerada como mudança voluntária na política contábil**. (b) **Considera-se mudança voluntária na política contábil aplicar uma política contábil derivada** de pronunciamento recente emanado de outros órgãos técnicos que se utilizem de estrutura conceitual semelhante no desenvolvimento de pronunciamentos contábeis.

⁵ **CPC 23. Item 28.** [...] (h) **se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 19(a) ou (b) for impraticável** para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

CPC 23 - Item 19. Definições sujeitas ao item 23:

(a) A entidade deve contabilizar uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, expressas nesse Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.

(b) Quando a entidade muda uma política contábil na adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança, ou quando muda uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar a mudança retrospectivamente.

O que significa retroagir para o período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva?

Significa que não existe um limite de anos. Podem ser 5, 10. Até onde for possível.

Simulação 01: Mudança de Política Contábil Retrospectiva

Exemplo 1: Um ativo era mensurado pela Base Custo Corrente desde 01/01/2015. Em 10/10/2023, a Entidade de forma voluntária altera permitido pela legislação a base para custo histórico. Neste caso será realizada a aplicação retrospectiva até 01/01/2015 e evidenciado nas Demonstrações de 2023 a serem publicadas em 2024.

Exemplo 2: Em 2022 um terreno cujo custo era 1.000.000 estava sendo avaliado pela base do valor justo por R\$ 1.500.000. Em 2023, o valor justo passou a ser R\$ 1.800.000. Contudo houve a decisão de mudar a política contábil de avaliá-lo por custo.

Nas Demonstrações Contábeis de 2023 devem constar a conta do ativo envolvida nas notas explicativas e o efeito sobre Ajustes de Exercícios Anteriores.

Demonstração Contábil publicada em 31/12/2022

Conta	31/12/2022
Ativo – Imobilizado – Terreno	1.500.000

Demonstração Contábil publicada em 31/12/2023

Conta	31/12/2023
Ativo – Imobilizado – Terreno	1.000.000
PL – Lucros ou Prejuízos Acumulados – Ajustes de Exercícios Anteriores	(200.000)

D: Ajustes de Exercícios Anteriores

C: Terrenos

Notas Explicativas contendo a aplicação retrospectiva

Demonstração Contábil publicada em 31/12/2023

Conta	31/12/2022	31/12/2023
Ativo – Imobilizado – Terreno	1.000.000	1.000.000

É como se o terreno sempre tivesse sido mensurado a 1.000.000.

Quadro 24.4: Limitações da Aplicação Retrospectiva em Política Contábil

Caso	Conduta
1. Quando for impraticável determinar o período dos efeitos específicos da mudança na política contábil na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados.	A entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido desse período.
2. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente , da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores.	A entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil prospectivamente a partir do período mais antigo que for praticável.
3. Quando for impraticável à entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores.	Deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, ignora-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores. A mudança na política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política a qualquer período anterior.

Quando a entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, **ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável.**

A aplicação retrospectiva a um período anterior pode ser considerada não praticável **se não for praticável determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período.**

O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado. **Geralmente, o ajuste é registrado em Lucros ou Prejuízos Acumulados (Ajustes de Exercícios Anteriores).** Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação específico). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.

O Tópico 5 deste Capítulo contém as orientações sobre **quando é impraticável aplicar a nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.**

Divulgação: quando a adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior

Quando a adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, **exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado**, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

1. O título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.
2. Quando aplicável, que a mudança na política contábil é feita de acordo com as disposições da aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.
3. A natureza da mudança na política contábil.
4. Quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias na adoção inicial.
5. Quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em futuros períodos.
6. O montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável:

	para cada item afetado da demonstração contábil.
	se o Pronunciamento Técnico CPC 41-Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.
7. O montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.
8. Se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens do Quadro 23.3 for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Divulgação: Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior

Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, **exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado**, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

1. A natureza da mudança na política contábil.
2. As razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante.