

CURSO EM IFRS E CPC

MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA

mcavalcanti64@gmail.com

mcavalcanti@deloitte.com

TEL. 21-99982-6830

SUMÁRIO DO CURRÍCULO DE MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA

- ☐ Experiência profissional de 40 anos na Deloitte, sendo que nos últimos 25 anos como sócio de auditoria.**
- ☐ Sócio de auditoria responsável pelos clientes VALE, BNDES, CSN, PREVI, etc.**
- ☐ Experiência de 27 anos como professor da UERJ.**
- ☐ Autor de diversos livros de auditoria e contabilidade publicados pela Atlas.**

SUMÁRIO DO CURRÍCULO DE MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA

LIVROS PUBLICADOS PELA EDITORA ATLAS:

- ❑ AUDITORIA – UM CURSO MODERNO E COMPLETO.
- ❑ MANUAL PRÁTICO DE INTERPRETAÇÃO CONTÁBIL DA LEI SOCIETÁRIA.
- ❑ IFRS NA PRÁTICA.
- ❑ CURSO DE CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA EM IFRS E CPC .
- ❑ CURSO DE CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA EM IFRS E CPC .
- ❑ CURSO DE CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA SUPERIOR EM IFRS E CPC .
- ❑ CURSO DE CONTABILIDADE AVANÇADA EM IFRS E CPC .

PROGRAMA

- **Adoção do IFRS no Brasil e no mundo.**
- **Provisões e outros passivos (CPC 25).**
- **Contingências ativas e passivas (CPC 25).**
- **Reestruturação (CPC 25).**
- **Contratos onerosos (CPC 25)**
- **Arrendamento mercantil financeiro (CPC 06 – R1).**
- **Arrendamento mercantil operacional (CPC 06 –R1).**
- **Venda e leaseback (CPC 06 –R1).**


EVOLUÇÃO DO IFRS NO BRASIL

Instrução CVM n°
457/07



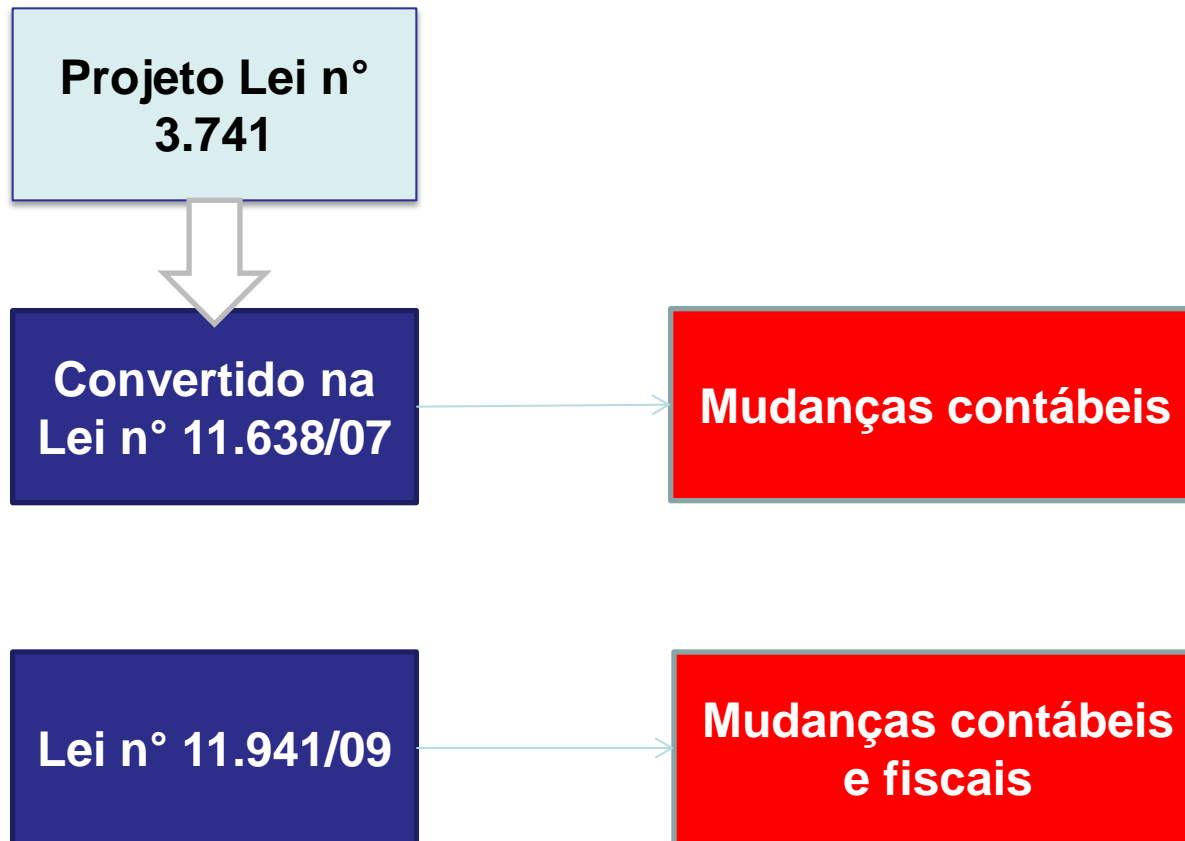
Demonstrações financeiras consolidadas a partir do exercício findo
em 2010

Comunicado
BACEN n°
14.259/06



Demonstrações financeiras consolidadas a partir do exercício findo
em 2010

EVOLUÇÃO DO IFRS NO BRASIL



EVOLUÇÃO DO IFRS NO BRASIL

2008 – 1ª etapa
da adoção do
IFRS



2010 – 2ª etapa
da adoção do
IFRS

Lei n° 12.973/14



Regulamentação
fiscal das normas do
IFRS

IASB -International Accounting Standards Board

- International Accounting Standards Committee (IASC) foi estabelecido em 1973 e inclui organizações profissionais de 104 países membros.**
- Em 2001 o IASC cessou de existir e um novo órgão foi formado (IASB).**
- O IASB decidiu adotar as normas emitidas pelo IASC.**
- O IASB é responsável pelo desenvolvimento das IFRS.**

ADOÇÃO DAS IFRS NO MUNDO – Obrigatória para todas as entidades listadas em bolsa

- Abu Dhabi (Emirados Árabes Unidos)
- África do sul
- Alemanha
- Anguilla
- Antígua e Barbuda
- Argentina
- Armênia
- Austrália
- Áustria
- Bahamas
- Bahrain
- Barbados
- Bélgica
- Bósnia e Herzegovina
- Botsuana
- Brasil
- Bulgária
- Canadá

- Catar
- Cazaquistão
- Chile
- Chipre
- Cisjordânia/Gasa
- Coreia do Sul
- Costa Rica
- Croácia
- Dinamarca
- Egito
- Equador
- Eslovênia
- Espanha
- Estônia
- Fiji
- Finlândia
- França
- Gana
- Geórgia

ADOÇÃO DAS IFRS NO MUNDO – Obrigatória para todas as entidades listadas em bolsa

- Granada
- Grécia
- Guatemala
- Guiana
- Holanda
- Honduras
- Hong Kong
- Hungria
- Ilhas Maurício
- Iraque
- Irlanda
- Islândia
- Itália
- Jamaica
- Jordânia
- Kuwait
- Letônia
- Líbano
- Líbia

- Liechtenstein
- Lituânia
- Luxemburgo
- Macedônia
- Malauí
- Malta
- México
- Mongólia
- Montenegro
- Namíbia
- Nepal
- Nicarágua
- Nigéria
- Noruega
- Nova Zelândia
- Omã
- Panamá
- Papua-Nova Guiné
- Peru

ADOÇÃO DAS IFRS NO MUNDO – Obrigatória para todas as entidades listadas em bolsa

- Polônia
- Portugal
- Quênia
- Quirguistão
- Reino Unido
- Republica Dominicana
- República Eslovaca
- República Tcheca
- Romênia
- São Cristóvão e Névis
- Serra Leoa
- Sérvia
- Suécia
- Tadjiquistão
- Tanzânia
- Trinidad e Tobago
- Zâmbia

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

Tem 12 membros representantes:

ABRASCA

APIMEC

BOVESPA

CFC

FIPECAFI

IBRACON

Representantes dos seguintes órgãos são convidados:

Banco Central do Brasil;

Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

Secretaria da Receita Federal;

Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Produtos do CPC:

Pronunciamentos Técnicos;

Orientações; e

Interpretações.

NORMAS PUBLICADAS PELO IASB E AINDA NÃO EMITIDAS PELO CPC

- **IFRS 09 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS (ENTRA EM VIGOR EM 01/01/2018)**
- **IFRS 15 – RECONHECIMENTO DE RECEITAS (ENTRA EM VIGOR EM 01/01/2017)**

CURSO DE CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA EM IFRS E CPC

- 1. PANORAMA GERAL DA CONTABILIDADE NO MUNDO E NO BRASIL E UMA VISÃO GERAL DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.**
- 2. METODOLOGIA DAS PARTIDAS DOBRADAS, ATIVOS, PASSIVOS, PATRIMÔNIO LÍQUIDO, RECEITAS E DESPESAS.**
- 3. PRINCIPAIS GRUPOS DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL E DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.**
- 4. CRITÉRIOS GERAIS DE AVALIAÇÃO DE CONTAS A RECEBER DE CLIENTES, DE ATIVOS FINANCEIROS DE RENDA FIXA, DE ATIVOS FINANCEIROS DE RENDA VARIÁVEL E DE ESTOQUES.**
- 5. CRITÉRIOS GERAIS DE AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS, DO ATIVO IMOBILIZADO E DO ATIVO INTANGÍVEL.**
- 6. CRITÉRIOS GERAIS DE AVALIAÇÃO DOS PASSIVOS DE FORNECEDORES, DE EMPRÉSTIMOS, DE BENEFÍCIOS A EMPREGADOS E DE PROVISÕES PARA RISCOS.**
- 7. PATRIMÔNIO LÍQUIDO – CAPITAL SOCIAL E RESERVAS.**
- 8. DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DO RESULTADO ABRANGENTE.**
- 9. DEDUÇÕES DE PREJUÍZOS, PARTICIPAÇÕES, DESTINAÇÃO DO LUCRO, RESERVAS E DIVIDENDOS,**
- 10. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.**
- 11. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.**
- 12. APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.**

1. ESTOQUES.
2. ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA.
3. PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO.
4. INVESTIMENTO EM COLIGADA, EM CONTROLADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO.
5. NEGÓCIOS EM CONJUNTO.
6. ATIVO IMOBILIZADO.
7. ATIVO INTANGÍVEL.
8. OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.
9. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS.
10. MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO.
11. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.
12. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO.

- 1. INSTRUMENTOS FINANCEIROS.**
- 2. PASSIVO OU PATRIMÔNIO LÍQUIDO.**
- 3. ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA.**
- 4. EFEITOS DAS MUDANÇAS DE TAXA DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.**
- 5. CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS.**
- 6. BENEFÍCIOS A EMPREGADOS .**
- 7. SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS.**
- 8. PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES.**
- 9. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.**
- 10. TRIBUTOS SOBRE O LUCRO.**
- 11. RESULTADO POR AÇÃO.**
- 12. POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO.**

- 1. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS**
- 2. DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS**
- 3. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO**
- 4. DEMONSTRAÇÕES COMBINADAS**
- 5. INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PRO
FORMA**
- 6. NOTAS EXPLICATIVAS**

PROVISÕES, CONTINGÊNCIAS PASSIVAS E ATIVAS – CPC 25

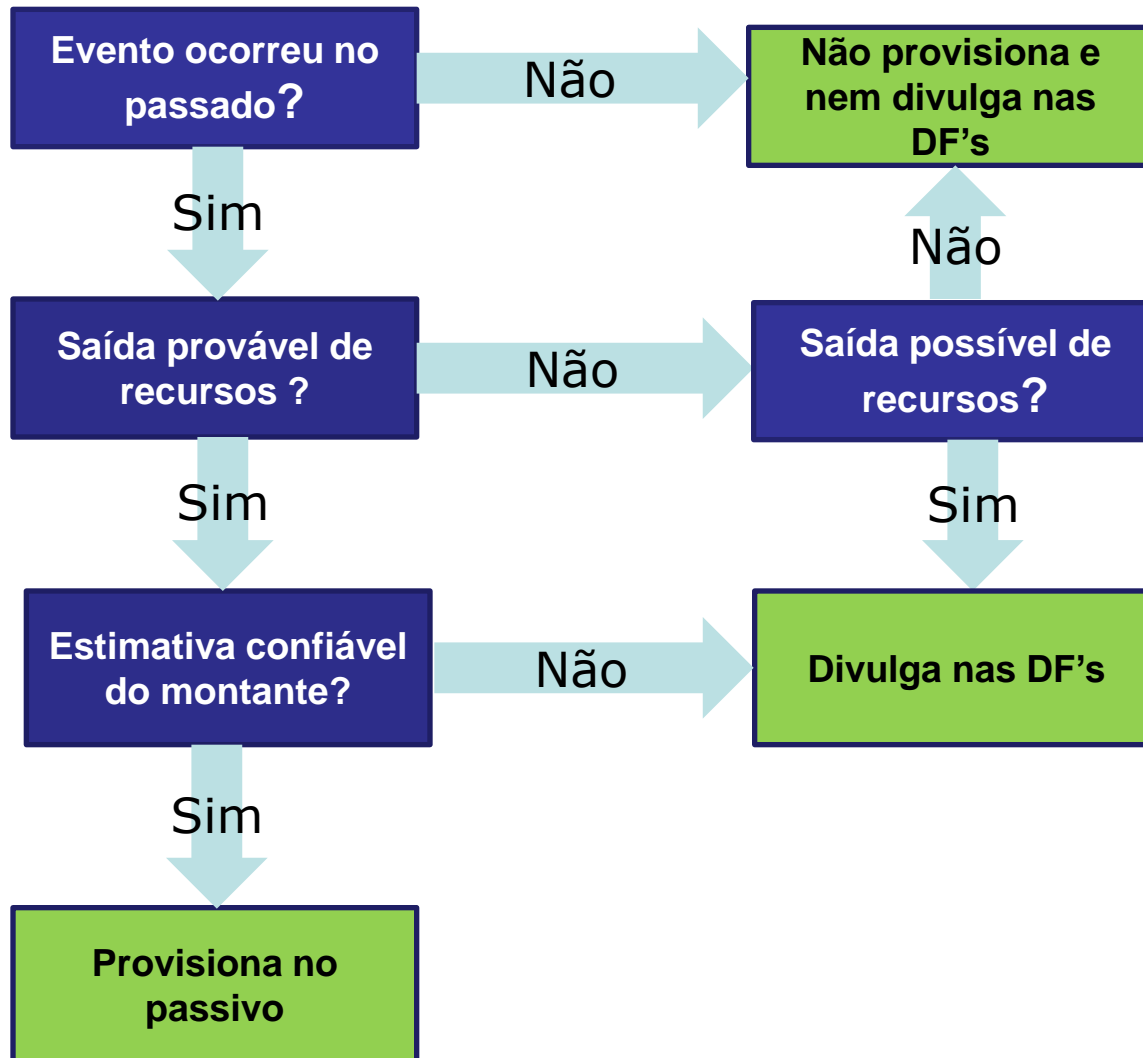
MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA

mcavalcanti64@gmail.com

mcavalcanti@deloitte.com

TEL. 21-99982-6830

CONTINGÊNCIAS PASSIVAS



Provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber, que não são o objeto deste tópico.

Fato gerador, no contexto desta norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente, legal ou não formalizada, para uma entidade.

Obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de legislação (lei) ou de outro instrumento fundamentado em lei.

Obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

CONCEITOS

Reconhecimento

Para fins de classificação dos ativos e passivos em contingentes utiliza-se os termos praticamente certo, provável, possível e remota com os seguintes conceitos:

Praticamente certo – utilizado para ativos contingentes, este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade, e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não cabem mais recursos .

Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer.

Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota.

Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

- **O que exatamente consta na legislação sobre esse assunto?**
- **Qual a opinião dos consultores jurídicos da Entidade sobre esse assunto?**
- **Existem outros processos dessa mesma natureza envolvendo outras sociedades? Se sim, qual foi o resultado do julgamento?**
- **Em que instância está o processo da Entidade na Justiça e quais foram os resultados (favorável ou desfavorável) das instâncias anteriores?**
- **Baseado nas pesquisas dos tópicos anteriores, qual o julgamento da administração sobre as chances de perda desse processo?**
- **É possível fazer uma estimativa confiável do montante de perda provável do processo?**

QUESTÃO – CASO JUDICIAL

Empresa C atua no ramo de fornecimento de alimentação para eventos. Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela Empresa C. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da Empresa C, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada.

Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

Como tratar contabilmente em 31/12/20x0 e em 31/12/20x1?

RESPOSTA – CASO JUDICIAL

Em 31 de dezembro de 20X0 -Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados. Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16 do CPC 25). A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86 do CPC 25).

Em 31 de dezembro de 20X1 -Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente. Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável. Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14 a 16 do CPC 25).

QUESTÃO – PAGAMENTO RELACIONADO COM VENDAS FUTURAS

Entidade X atua no segmento de computadores e enfrenta um processo de uma suposta violação de direitos de propriedade intelectual de um programa de computador. Em 31 de dezembro de 20X3, Entidade X fechou um acordo se comprometendo a pagar a autora do processo um montante fixo acrescido de uma parcela variável calculada de 2% de qualquer receita gerada pela Entidade X nos próximos 4 anos, com base na venda do citado programa de computador.

Em 31 de dezembro de 20X3, a Entidade X deve reconhecer um passivo de obrigação a pagar relativo á quantia variável em função das vendas futuras?

RESPOSTA – PAGAMENTO RELACIONADO COM VENDAS FUTURAS

Depende se o montante variável a ser pago com base em vendas futuras representa uma liquidação pelo uso da propriedade intelectual no passado ou compensação para o uso futuro pela Entidade X da propriedade intelectual :

- Se a função de vendas é um mecanismo para determinar o montante devido pelo uso passado pela Entidade X da propriedade intelectual, a Entidade X deve reconhecer um passivo segundo o CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.**
- Se os pagamentos sobre vendas se relacionam com o uso futuro pela Entidade X da propriedade intelectual, a obrigação surge quando novas vendas são realizadas e representa um contrato executório segundo o CPC 25. Em tais circunstâncias, a Entidade X não deve reconhecer um passivo pelo valor variável a ser pago com base em vendas futuras em 31 de dezembro de 20X3, a menos que o contrato executório esteja determinado a ser oneroso.**

Na prática, devem ser raras as situações em que as entidades reconhecem imediatamente a responsabilidade pelo valor variável a ser pago com base em vendas futuras.

QUESTÃO – OBRIGAÇÃO NÃO FORMALIZADA ASSOCIADA COM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

Entidade Y é uma construtora. Ela armazena máquinas e equipamentos em seu depósito central na cidade de Duque de Caxias no estado do Rio de Janeiro, e transportou um guindaste para um canteiro de obras no bairro de Botafogo na cidade do Rio de Janeiro, onde está em processo de construção de um edifício residencial. No final da construção, da Entidade Y será obrigada a remover o guindaste de Botafogo e transportá-lo de volta para o seu depósito central. Deve ser reconhecido um passivo para o transporte do guindaste de volta para o depósito central?

RESPOSTA – OBRIGAÇÃO NÃO FORMALIZADA ASSOCIADA COM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

Sim. Um passivo deve ser reconhecido para transportar o guindaste de volta para o depósito central. O CPC 17(R1) - Contratos de Construção não trata especificamente com este tipo de provisão, e por isso se enquadra no âmbito do CPC 25. O CPC 25.19 afirma, em parte: “São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios).”

Porque o guindaste não pode ser deixado em Botafogo, Entidade Y tem uma obrigação construtiva ou não formalizada para remover o guindaste. Portanto, a Entidade Y deve reconhecer um passivo para a remoção do guindaste, uma vez que está instalado em Botafogo e mensurar a dívida na melhor estimativa do custo de transporte do guindaste de volta para o depósito central (ou para o próximo local que seja exigido).

QUESTÃO – OBRIGAÇÃO COM CUSTOS FUTUROS

Navios e aeronaves são obrigados a passar por grandes revisões em intervalos regulares, devido ao transporte marítimo e direito aeronáutico. Deve um Grupo de Entidades, que reconhece esses navios e aeronaves como ativos imobilizados, registrar uma obrigação para estes custos futuros?

RESPOSTA – OBRIGAÇÃO COM CUSTOS FUTUROS

Não. Não há nenhuma obrigação presente criada pela exigência legal para fazer o trabalho de revisão até que um número necessário de horas ou dias sejam completadas. O custo do trabalho de revisão não é reconhecido porque, no final do período de reporte, nenhuma obrigação de submeter-se a essa revisão existe, independentemente de ações futuras do Grupo de Entidades. O Grupo de Entidades poderia evitar o futuro dispêndio por suas ações futuras, por exemplo, a venda do navio ou da aeronave.

Nenhuma provisão é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço

EXEMPLO – PROVISÃO PARA GARANTIA

Um fabricante de fogões dá garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante compromete a consertar, por reparo ou substituição, defeitos de produtos que se tornarem aparentes dentro de três anos desde a data da venda.

De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

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

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias como um todo (ver item 24 do CPC 25).

Conclusão – A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24 do CPC 25).

CONTINGÊNCIAS ATIVAS

- Contingências ativas não são reconhecidas nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.
- Uma contingência ativa é divulgada quando for provável uma entrada de recursos.
- Assim como as contingências passivas, as contingências ativas devem ser avaliadas periodicamente para determinar se a avaliação inicial continua válida.
- Se for praticamente certo que uma entrada de recursos ocorrerá por conta de um ativo (exemplo: decisão transitada em julgado de um processo), o ativo deixa de ser uma contingência ativa, o que faz com que este ativo e o correspondente ganho sejam reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de avaliação.

QUESTÃO – ENVOLVENDO CONTINGÊNCIA ATIVA

A administração da Empresa B entende que uma determinada lei federal (que alterou a alíquota do PIS) é inconstitucional, mesmo assim registrou o passivo do imposto pela nova alíquota (obrigação legal), reconheceu a despesa na demonstração do resultado e efetuou os pagamentos do passivo.

A administração da Empresa B impetrou uma ação alegando a inconstitucionalidade da referida lei. Em uma etapa posterior, o advogado comunicou que a ação foi julgada procedente em determinada instância, sendo que o advogado julgou como provável o ganho de causa em definitivo, entretanto ainda caberia recurso por parte do réu (a União). Posteriormente a Empresa B obteve liminar permitindo compensar os valores do tributo questionado na justiça com outros tributos federais. Mais adiante, os advogados da Empresa B informaram que há jurisprudência favorável para outras entidades em casos idênticos, e avaliam que as chances de um desfecho favorável são prováveis. Com base nestas novas informações a Empresa B deveria registrar o ganho contingente? Em que momento a Empresa B poderia reconhecer o ganho contingente?

A Empresa B não deveria registrar o ganho contingente, já que esse ganho não é praticamente certo, devido ao fato que ainda caberia recurso por parte da União.

REEMBOLSO

Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando **for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação.**

O reembolso deve ser **tratado como um ativo separado.** O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão.

Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma provisão pode ser **apresentada líquida** do valor a ser reembolsado.

QUESTÃO – REEMBOLSO ESPERADO DE COMPANHIA DE SEGURO

Entidade A tem alta probabilidade de perder um processo em que é réu. A Companhia de Seguros da Entidade A deverá cobrir qualquer perda incorrida. Qual montante, se houver, deve a Entidade A reconhecer no seu balanço patrimonial no que diz respeito á perda do processo e ao reembolso pela Companhia de Seguros?

RESPOSTA – REEMBOLSO ESPERADO DE COMPANHIA DE SEGURO

A saída prevista de recursos na perda da ação judicial e os valores que deverão ser recuperados a partir da Companhia de Seguros surgem do mesmo evento passado.

Quando estiverem reunidas as condições do CPC 25.14, a Entidade A deve reconhecer um passivo para a saída esperada de recursos, medido pela melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação no final do período de referência, como indicado no CPC 25.36.

No que diz respeito à esperada recuperação da Companhia de Seguros, a Entidade A deve avaliar a eficácia da sua apólice de seguro. Segundo o CPC 25.53, deve reconhecer o valor esperado a ser reembolsado (como um ativo separado), quando, e somente quando, seja praticamente certo que o pedido será recebido.

O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.

CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingente (IAS 37)

Perdas operacionais futuras

Provisões para prejuízos operacionais futuros não devem ser reconhecidas, a não ser quando vinculadas a contratos onerosos. Os prejuízos operacionais futuros normalmente não atendem à definição de um passivo, nem dos critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para provisões.

Uma expectativa de prejuízos operacionais futuros normalmente **é uma indicação de que determinados ativos da operação podem não ser recuperáveis**, nem parcial nem totalmente.

CONTRATOS ONEROSOS

- ❑ Contrato oneroso é um contrato que, independentemente do estágio, já apresenta custos que excedem os benefícios econômicos esperados.
- ❑ Se uma entidade tiver um contrato oneroso, os prejuízos futuros inevitáveis, de acordo com o contrato, devem ser reconhecidos e mensurados como uma provisão.
- ❑ Muitos contratos podem ser cancelados sem pagar compensação para a outra parte; portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando os eventos tornarem esse contrato oneroso, existirá um passivo que deve ser reconhecido.
- ❑ Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, deve ser reconhecido qualquer prejuízo decorrente da desvalorização dos ativos destinados àquele contrato.

EXEMPLO – CONTRATO ONEROSO

A Empresa X firmou um contrato para o fornecimento de bens com um preço estimado de vendas de R\$ 200. Por causa de aumento de custos, as despesas da Empresa X para cumprir as suas obrigações contratuais deverão ser de R\$ 240. Portanto, o contrato é considerado oneroso, e uma provisão deve ser reconhecida. Assuma que qualquer compensação ou de penalidades decorrentes de falha no cumprimento do contrato é igual ao custo de cumprir o contrato (ou seja, R\$ 240).

A provisão a ser constituída pela Empresa X é o custo integral do cumprimento do contrato (R\$ 240) ou apenas a perda esperada (R\$ 40)?

A Empresa X deve reconhecer uma provisão para contrato oneroso igual à perda esperada (R\$ 40).

O CPC 25.10 define um contrato oneroso como "um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam que sejam recebidos ao longo do mesmo contrato". O CPC 25.68 afirma ainda que "os custos inevitáveis segundo um contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de cumprir o contrato e de qualquer compensação ou penalidades provenientes do não cumprimento do contrato".

Porque CPC 25 refere-se ao custo líquido ao invés do custo bruto associado com o contrato, a provisão para o contrato oneroso deve refletir os custos necessários para cumprir o contrato líquidos de qualquer receita que a entidade receberá como consequência do cumprimento do contrato.

QUESTÃO – CONTRATO ONEROSO

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X8, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica.

O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, com custo total de R\$ 8 milhões. A entidade recebeu a oferta de sub-arrendar a fábrica por R\$ 5 milhões pelo período de quatro anos.

A entidade tem também a opção de cancelar o contrato de arrendamento pagando multa de R\$ 2 milhões.

Qual o montante da provisão?

Condições:

- Evento passado: assinatura do contrato de arrendamento.
- Obrigação contratual.
- Arrendamento oneroso, com provável saída futura de recursos

Uma provisão é reconhecida pelo menor valor entre cumprir ou deixar de cumprir o contrato.

Mesmo que a entidade esteja estudando a opção de cumprir o contrato e arrendar a fábrica, a provisão a ser constituída será de **R\$ 2 milhões**

REESTRUTURAÇÃO

Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:

- Venda ou extinção de uma linha de negócios;**
- Fechamento de fábricas ou locais de negócios de um país ou região ou realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro(a);**
- Mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e**
- Reorganizações fundamentais que têm um efeito relevante na natureza e no foco das operações da entidade.**

REESTRUTURAÇÃO

Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:

(a) Tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos: o negócio ou a parte em questão; os principais locais afetados; local, funções e o número aproximado de funcionários incentivados financeiramente a se demitir; os desembolsos que serão efetuados; e quando o plano será implantado;

(b) Tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja começando a implantação daquele plano, seja pelo anúncio de suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.

REESTRUTURAÇÃO

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

- Começado a implantar o plano de reestruturação; ou
- Anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de maneira suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que fará a reestruturação.

REESTRUTURAÇÃO

Uma provisão para reestruturação deve incluir somente as despesas diretas decorrentes da reestruturação, que são:

- Necessariamente ocasionadas pela reestruturação; e
- Não associadas às atividades em andamento da entidade.

Uma provisão para reestruturação não inclui custos como:

- Novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente; propaganda e marketing; ou investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos se relacionam à futura condução do negócio e não são passivos relativos à reestruturação na data do balanço. Esses desembolsos são reconhecidos na mesma base, como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

EXEMPLO – REESTRUTURAÇÃO

Segundo o CPC 25.51 e 52, os ganhos provenientes da alienação esperada de ativos não devem ser tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. No fim de 20X3, a Entidade Y está comprometida com o encerramento de algumas instalações, tendo elaborado um plano detalhado e feito anúncios apropriados. O impacto esperado do plano é o seguinte:

Custos com compromissos de fechamentoR\$ 300 milhões.

Ganho com venda de propriedade.....R\$ 90 milhões.

A provisão necessária no fim de 20X3 é de R\$ 300 milhões (estamos ignorando eventual desconto a valor presente por uma questão de simplificação do exemplo). O ganho esperado com a venda do imóvel é tratado separadamente sob os critérios de desreconhecimento do CPC 27 - Ativo Imobilizado.

CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingente (IAS 37)

Resumo de Reconhecimento

Tipo	Probabilidade	Tratamento
Contingência ativa	Praticamente certa (transitado em julgado)	Reconhecer o ativo
	Provável	Divulgar
	Possível ou remota	Não divulgar
Contingência passiva	Provável - mensurável com suficiente segurança	Provisionar
	Provável - não mensurável com suficiente segurança	Divulgar
	Possível	Divulgar
	Remota	Não divulgar

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06 (R1)

MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA

mcavalcanti64@gmail.com

mcavalcanti@deloitte.com

TEL. 21-99982-6830

ALTERAÇÕES NA LEI N° 6.404/76

Art. 179. “As contas serão classificadas do seguinte modo:

Redação anterior

- **IV. no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”;**

Nova redação

- **IV. no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa **ou** exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfirm à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”;**

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06(R1)

ARRENDAMENTO MERCANTIL
FINANCEIRO – OPERAÇÃO DE VENDA
FINANCIADA

ARRENDAMENTO MERCANTIL
OPERACIONAL – OPERAÇÃO DE
ALUGUEL

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06(R1)

Exemplos de classificação como arrendamento financeiro:

- ❑ O arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
- ❑ O arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- ❑ O prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;
- ❑ No início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- ❑ Os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06(R1) – ARRENDATÁRIO

Arrendamento financeiro



Ativo e passivo são reconhecidos por valores iguais, valor justo do ativo ou, se inferior, valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento



Efeito no resultado

- Despesa depreciação
- Despesa com juros do passivo

Arrendamento operacional



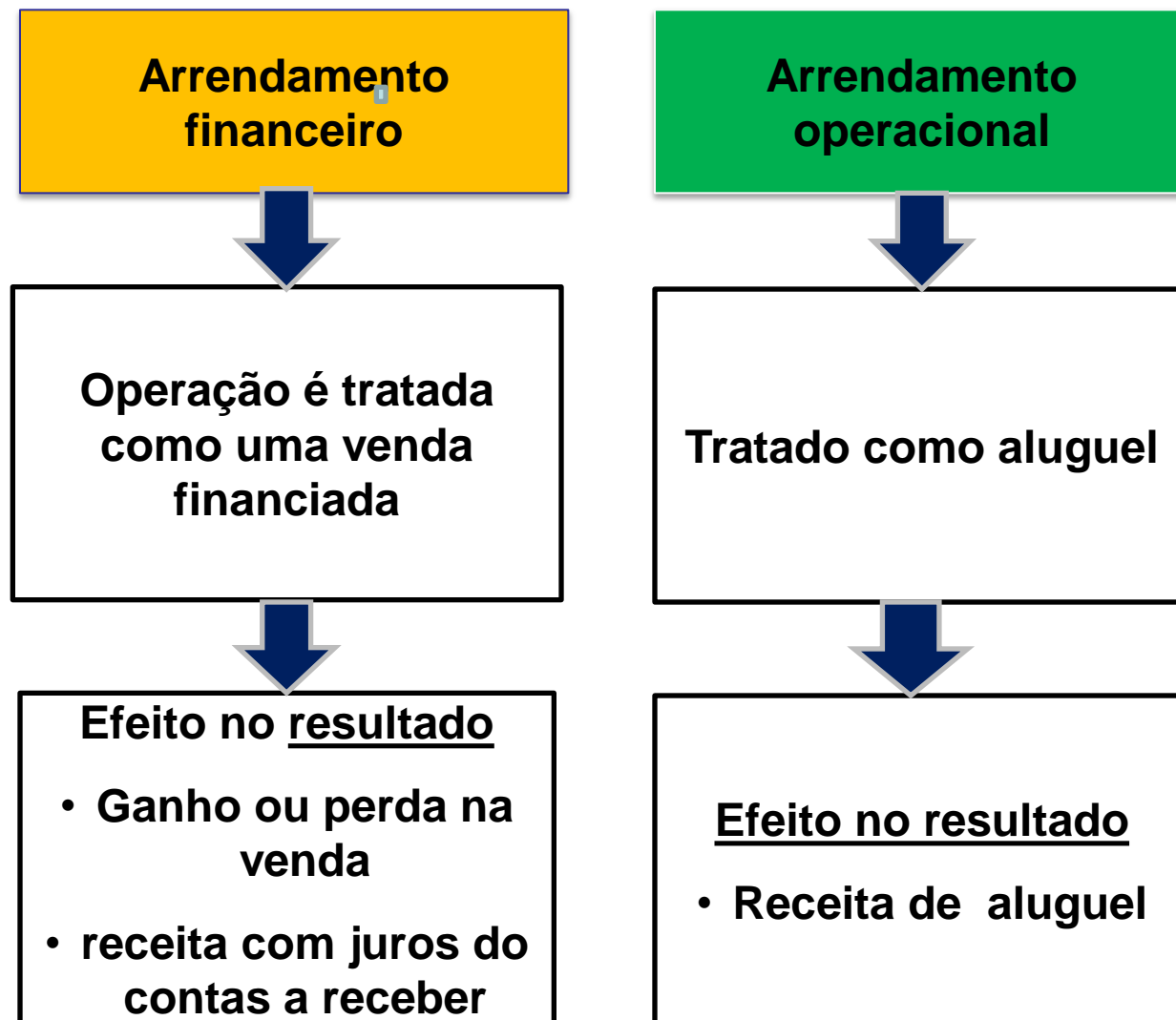
Tratado como aluguel



Efeito no resultado

- Despesa de aluguel

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06(R1) – ARRENDADOR



EXEMPLO – ARRENDAMENTO FINANCEIRO - ARRENDADOR

A Empresa A alugou uma máquina para Empresa B por 25 anos. Os aluguéis são de R\$ 5 milhões por ano.

- No início, o valor justo da máquina é de R\$ 62,5 milhões.**
- O valor contábil da máquina é de R\$ 47,5 milhões.**
- A máquina também tem um valor residual não garantido para Empresa A. O valor presente do valor residual não garantido é de R\$ 5,0 milhões.**
- O valor presente dos pagamentos mínimos de arrendamento é de R\$ 57,5 milhões.**

Os lançamentos contábeis no início da locação:

	Débito	Crédito
Contas a receber de arrendamento financeiro	62,5	
Ganho no arrendamento financeiro (resultado)		15,0
Ativo imobilizado		47,5
Registro do arrendamento no início da locação.		

EXEMPLO – ARRENDAMENTO FINANCEIRO – ARRENDADOR- continuação

O registro na contabilidade no ano 1 (a taxa de retorno periódica constante é de 7,2%).

	Débito	Crédito
Conta corrente bancária	5	
Receita financeira (R\$ 62,5 x 7,2%)		4,5
Contas a receber de arrendamento financeiro (R\$ 5 - R\$ 4,5)		0,5
Registro do recebimento da primeira prestação do arrendamento.		

EXEMPLO – ARRENDAMENTO FINANCEIRO - ARRENDATÁRIO

Uma entidade contrata uma operação de arrendamento mercantil de 20 computadores, no qual a mesma tem a opção de compra destes ativos no final do contrato. O valor total do contrato é de R\$ 36 mil, sendo R\$ 30 mil de principal e R\$ 6 mil de juros. O prazo do contrato é de 3 anos, a partir de 01/01/X1.

A planilha financeira do contrato:

31/12/20x0 – saldo inicial	30.000
31/12/20x1 – juros (30.000 x 10%)	3.000
31/12/20x1 – pagamento da primeira parcela	<u>(13.000)</u>
31/12/20x1 – saldo do final do ano	20.000
31/12/20x2 – juros (20.000 x 10%)	2.000
31/12/20x2 – pagamento da segunda parcela	<u>(12.000)</u>
31/12/20x2 – saldo do final do ano	10.000
31/12/20x3 – juros (10.000 x 10%)	1.000
31/12/20x3 – pagamento da terceira parcela	<u>(11.000)</u>
31/12/20x3 – saldo do final do ano	<u>0</u>

EXEMPLO – ARRENDAMENTO FINANCEIRO – ARRENDATÁRIO- continuação

Pela característica dos bens arrendados, sabe-se que os mesmos não terão valor econômico após o término do contrato, caracterizando-se apenas como sucata/peça de reposição.

	Débito	Crédito
Ativo imobilizado	30.000	
Contas a pagar (passivo)		30.000
Registro em 31/12/20x0 da operação de arrendamento mercantil.		
Despesa de juros (demonstração do resultado)	3.000	
Contas a pagar (passivo)		3.000
Registro em 31/12/20x1 dos juros de competência de 20x1.		
Contas a pagar (passivo)	13.000	
Conta corrente bancária		13.000
Registro em 31/12/20x1 do pagamento da primeira parcela do arrendamento.		
Despesa de depreciação (demonstração do resultado)	10.000	
Depreciação acumulada (ativo imobilizado)		10.000
Registro em 31/12/20x1 da depreciação (30.000: 3 anos).		

ARRENDAMENTO MERCANTIL – CPC 06(R1)

Transação de venda e leaseback

Uma transação de venda e leaseback (transação de venda conjunta com um arrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor.

O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote.

O tratamento contábil de uma transação de venda e leaseback depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido:

- ❑ Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.
- ❑ Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil operacional, e se for claro que a transação é estabelecida pelo valor justo, qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido.

EXEMPLO – VENDA E LEASEBACK

A Entidade Y vendeu um navio para um terceiro, e ao mesmo tempo entrou em um acordo com o terceiro para alugar o navio de volta por cinco anos. O arrendamento é uma locação financeira.

O valor presente líquido dos pagamentos da locação e o valor justo do navio é R\$ 8 milhões e o valor contábil do navio antes da venda é R\$ 4 milhões. O valor residual do navio é R\$ 2 milhões.

O CPC 06.59(R1) – Operações de Arrendamento Mercantil exige que o excesso das receitas de venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido no resultado pela Entidade Y, mas deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

Como deve o crédito diferido ser apresentado no balanço patrimonial da Entidade Y ?

EXEMPLO – VENDA E LEASEBACK- continuação

Na prática, o tratamento mais simples é continuar a reconhecer o ativo no seu valor contábil anterior. Os recursos provenientes da venda são creditados numa conta de passivo, que representa a obrigação líquida inicial sob a locação financeira.

Esta apresentação reflete o fato de que a venda e leaseback não resultaram em uma mudança significativa do interesse do vendedor nos riscos e benefícios inerentes à propriedade. Por conseguinte, é improvável haja alteração da vida útil do ativo ou do valor residual medidos pelo vendedor.

Se a apresentação líquida foi adotada nas circunstâncias descritas, o valor contábil do ativo não sofrerá alterações e o lançamento contábil seguinte seria registrado para reconhecer os recursos recebidos.

	Débito	Crédito
Conta corrente bancária	8	
Passivo de arrendamento		8
Registro dos recursos recebidos.		

EXEMPLO – VENDA E LEASEBACK- continuação

Em períodos contábeis subsequentes, uma despesa de depreciação anual de R\$ 0.4 milhões [(R\$4 milhões - R\$2 milhões) / 5] seria reconhecida.

Alternativamente, a Entidade Y poderia adotar a apresentação pelo valor bruto, em que a "venda" do ativo é reconhecida, o crédito diferido é contabilizado da mesma forma como qualquer outra renda diferida na medida em que é um valor de renda com dinheiro recebido com antecedência, mas que não pode ser imediatamente reconhecida no resultado. A consequência é que o ativo é reconhecido pelo seu valor justo na data da venda e leaseback, e esta nova quantia escriturada é a base para depreciação subsequente. Se a apresentação bruta for adotada nas circunstâncias descritas, os seguintes registros contábeis seriam efetuados:

EXEMPLO – VENDA E LEASEBACK- continuação

	Débito	Crédito
Conta corrente bancária	8	
Ativo imobilizado		4
Passivo de ganho diferido		4
Contabilização da venda do ativo.		

	Débito	Crédito
Ativo imobilizado	8	
Passivo de arrendamento		8
Registro do leaseback do ativo.		

Em períodos contábeis subsequentes, uma despesa de depreciação anual de R\$ 1.2 milhões $[(R\$ 8 \text{ milhões} - R\$ 2 \text{ milhões}) / 5]$ seria reconhecida, a amortização anual do ganho diferido seria R\$ 0.8 milhões $(R\$4 \text{ milhões} / 5)$, resultando em um impacto líquido sobre o resultado de uma perda de R\$ 0.4 milhões.

PERGUNTAS ?