

**ITG 2000**  
**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - APROVAÇÃO**  
**RESOLUÇÃO CFC Nº 1.330, de 18.03.2011**  
**(DOU de 22.03.2011)**

Aprova a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

**O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei Nº 9.295/46, alterado pela Lei Nº 12.249/10,

**RESOLVE:**

**Art. 1º** - Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

**Art. 2º** - Revogar as Resoluções CFC nºs 563/83, 596/85, 597/85, 612/85, 684/90, 685/90, 790/95, 848/99 e 1.115/07, publicadas no D.O.U., Seção 1, de 30/12/83, 29/7/85, 29/7/85, 21/1/86, 27/8/91, 27/8/91, 18/12/95, 12/7/99 e 19/12/07, respectivamente.

**Art. 3º** - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

**Ata CFC Nº 948**  
**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**ITG 2000 - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**

**Objetivo**

1. Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, bem como a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional da contabilidade.

**Alcance**

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

**Formalidades da escrituração contábil**

3. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

4. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

7. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

8. A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

9. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

a) serem encadernados;

b) terem suas folhas numeradas sequencialmente;

c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

10. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

a) serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;

b) serem autenticados no registro público competente.

11. Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar o significado dos códigos e/ou abreviaturas no Livro Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas de que tratam os itens 9 e 10.

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

13. As demonstrações contábeis devem ser transcritas no Livro Diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.  
Livro diário e livro razão

14. No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

15. Quando o Livro Diário e o Livro Razão forem gerados por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deve ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços".

16. No caso da entidade adotar processo eletrônico ou mecanizado para a sua escrituração contábil, os formulários de folhas soltas, devem ser numerados mecânicamente e encadernados em forma de livro.

17. Em caso de escrituração contábil em forma digital, não há necessidade de impressão e encadernação em forma de livro, porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade.

18. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil.

19. A entidade é responsável pelo registro público de livros contábeis em órgão competente e por averbações exigidas pela legislação de recuperação judicial, sendo atribuição do profissional de contabilidade a comunicação formal dessas exigências à entidade.

### **Escrituração contábil de filial**

20. A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

21. A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

22. A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.

23. Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz.

24. As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

25. As despesas e as receitas que não possam ser atribuídas às unidades devem ser registradas na matriz e distribuídas para as unidades de acordo com critérios da administração da entidade.

### **Documentação contábil**

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

### **Contas de compensação**

29. Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos materializar-se-ão no futuro e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

30. Exceto quando de uso mandatório por ato de órgão regulador, a escrituração das contas de compensação não é obrigatória.

Nos casos em que não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que de outra maneira estariam controladas nas contas de compensação.

### **Retificação de lançamento contábil**

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

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

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

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

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

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

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

*Juarez Domingues Carneiro  
Presidente do Conselho*

### **ATA CFC Nº 948 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

#### **CTA 09 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES DE INCORPOERAÇÃO IMOBILIÁRIA**

##### **Objetivo**

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na análise e discussão do registro contábil das operações de incorporação imobiliária face à edição da Orientação OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, aprovada pela Deliberação CVM n.º 653, de 16 de dezembro de 2010, e pela Resolução CFC n.º 1.317/10, de 9 de dezembro de 2010 (no caso do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) denominado CTG 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ITG 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário), bem como na emissão dos respectivos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das entidades dessa indústria.

2. O CFC, com o objetivo de tratar de contratos de construção do setor imobiliário, emitiu o CTG 04 que, de acordo com seu item 6, foi emitido com o objetivo de "auxiliar na análise de se os contratos de construção se enquadram mais adequadamente no alcance da NBC TG 17 – Contratos de Construção ou da NBC TG 30 – Receitas e assim auxiliar na definição pelos preparadores das demonstrações contábeis do momento do reconhecimento da receita com a incorporação ou construção de imóveis."

3. Para determinar se um contrato de construção de imóveis está de acordo com o alcance da IAS 11 (NBC TG 17 – Contratos de Construção) ou da IAS 18 (NBC TG 30 – Receitas), é preciso usar como base para julgamento a IFRIC 15 (ITG 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário), que interpreta a orientação da IAS 11 e da IAS 18 no tocante a contratos de construção de imóveis, como segue:

- IAS 11 - Um Contrato Enquadra-se na Definição de Contrato de Construção Quando o Comprador é Capaz de Especificar os Principais Elementos Estruturais do Projeto do Imóvel, Antes ou Durante a Construção.
- IAS 18 - um contrato é de venda de bens quando a construção ocorre independentemente do contrato e o comprador tem apenas uma possibilidade limitada de influenciar o projeto; por exemplo, ao selecionar um projeto entre um leque de opções definidas pela entidade (IFRIC 15 – ITG 02, item 12).

O item 37 do CTG 04 descreve o seguinte:

37. Desta forma, pode existir casos em que uma mesma entidade possua (i) contratos que sejam caracterizados como de prestação de serviços, se atendidos todos os requisitos da NBC TG 17, (ii) contratos de venda de unidades, onde ocorram a transferência contínua dos riscos e benefícios significativos sobre tais bens, que permitam o reconhecimento das receitas e custos à medida que ocorram essas transferências e (iii) contratos que somente permitam a transferência de tais riscos, benefícios e controles quando da entrega do imóvel pronto (entrega da chave), sendo que nesse último caso, o reconhecimento das receitas e custos ocorrerá de uma única vez, quando da entrega do imóvel para uso do comprador, tendo atendido, nesses dois últimos casos, todos os requisitos da NBC TG 30. Assim sendo, cada entidade deve analisar seus contratos (formais e verbais), aditivos, práticas atuais e passadas e, principalmente, seu modelo de negócio a fim de efetuar uma adequada determinação de sua política de reconhecimento de receitas e custos, considerando que o objetivo final é o pleno atendimento do axioma citado no item 2 deste Comunicado Técnico.

5. Muito embora o CTG 04 prescreva que cada entidade deve analisar seus contratos a fim de efetuar uma adequada determinação de sua política de reconhecimento de receitas e custos, os itens 7 a 29 desse Comunicado podem conter orientação, com base nos elementos apresentados, que “no ambiente econômico brasileiro, usualmente, os contratos de promessa de compra e venda ou contratos de compra e venda de uma unidade a ser entregue no futuro, é necessário o reconhecimento das receitas e despesas à medida que a construção avança uma vez que a transferência de riscos e benefícios ocorre de forma contínua”.

6. Apesar do entendimento expresso pelo CFC ao editar o CTG 04, o Ibracon concluiu de forma diferente, após trabalho do seu Grupo Técnico especialmente constituído para tratar de temas de incorporação imobiliária, que analisou, com o apoio de advogados especializados, a legislação aplicável e contratos praticados no mercado, à luz das normas, bases de conclusões e exemplos trazidos pelo IASB.

7. No entanto, cabe mencionar que o IFRS Interpretations Committee (IFRIC) incluiu em sua agenda um tópico de discussão sobre o significado e aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e controle na venda de unidades imobiliárias a pedido de alguns países, incluindo o Brasil. Dessa forma, o IFRIC pode concluir diferentemente do exposto no CTG 04 ou do entendimento apresentado pelo Ibracon.

### **Orientação aos auditores**

8. Em decorrência dessa divergência de conclusões, o Ibracon entende que não é transferido aos promitentes compradores o controle da obra em andamento, ficando este sob responsabilidade da incorporadora. No entendimento do Ibracon, a incorporadora tem total envolvimento gerencial sobre a obra em andamento, pois é dela a responsabilidade pela adequação da construção em razão de controlar e fiscalizar os trabalhos da construtora, se dela não for a responsabilidade também de construir. Da mesma forma, é dela a responsabilidade de obter os recursos financeiros necessários à execução da obra, pois, na maioria dos casos, os pagamentos efetuados pelos promitentes compradores durante a fase de construção representa a menor porção dos recursos necessários para a obra total. Se a obra for executada por ela, é dela a responsabilidade pela contratação e demissão de empregados, prestadores de serviço, seguro, compra do material, etc.

9. De acordo com o entendimento do Ibracon, somente pela abordagem do controle pode-se concluir que a receita só é passível de registro quando esse controle passar para o promitente comprador (que ocorre na “entrega das chaves”). Sob o aspecto da transferência de riscos e benefícios, conclui-se que os riscos e benefícios significativos são, também, detidos pelo incorporador até a efetiva “entrega das chaves” a esse comprador.

10. Pelo que foi exposto anteriormente, é entendimento do Ibracon que, para atender aos preceitos da IFRIC 15 (ITG 02), na elaboração das demonstrações contábeis em International Financial Reporting Standards (IFRS) como emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), as receitas e os custos das operações de incorporação imobiliária levadas a cabo no Brasil, consideradas eventuais exceções quando da análise de contratos específicos, devem ser registrados somente quando da entrega efetiva do imóvel, em geral, na “entrega das chaves”, quando efetivamente ocorre a transferência para o promitente comprador e não de acordo com o andamento da obra.

11. Conforme definido no item 7 (Definições) do CPC 26, as práticas contábeis adotadas no Brasil “abrangem a legislação societária brasileira, os pronunciamentos, as orientações e as interpretações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores...” (grifamos). Dentro deste conceito, a OCPC 04 está abrangida no

contexto de práticas contábeis adotadas no Brasil, pois contou com a aprovação da Comissão de Valores Mobiliários e do Conselho Federal de Contabilidade.

12. Desta forma, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 002/2011, considera que a entidade que adotar as conclusões dos itens 7 a 29 do CTG 04, está atendendo as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

13. Consequentemente, o auditor pode emitir seu relatório sem modificações caso a entidade adote o critério de reconhecimento de receita pela progressão da obra (como contrato de construção) ou pela “entrega das chaves” após a devida análise de seus contratos, conforme requerido pelo item 37 do CTG 04, desde que mencione que tais demonstrações estejam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e/ou (dependendo das circunstâncias) IFRS aplicáveis a esse setor como aprovadas pelo CPC, CVM e CFC citadas acima.

14. Conforme mencionado no item 7, é importante ressaltar que o IFRIC incluiu em sua agenda um tópico de discussão sobre o significado e a aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e controle na venda de unidades imobiliárias e poderá concluir diferentemente do exposto no CTG 04 ou do entendimento apresentado pelo Ibracon. Desta forma, o auditor deve orientar as entidades para essa divulgação em nota explicativa, chamando atenção a esse fato em um parágrafo de ênfase em seu relatório.

15. Os auditores devem orientar as entidades não reguladas, que optarem por apresentar demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, seguindo as práticas de reconhecimento de receita conforme a progressão física das obras conforme o CTG 04, que mencionem em suas demonstrações contábeis que houve atendimento às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

16. Para as entidades reguladas, os auditores devem assegurar que o conteúdo do relatório de auditoria está consistente com as representações da administração, incluindo a informação de que as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

## **Modelo**

17. Objetivando uma desejada consistência na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui um Anexo com o modelo de relatório a ser utilizado para as incorporadoras imobiliárias no Brasil.

## **ANEXO RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas da Companhia ABC (Companhia), identificadas como controladora e consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente [esta quando aplicável], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis**

A administração da companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)(\*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), assim como pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar

uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis, individuais (controladora) e consolidadas, acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)(\*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)(\*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

### **Ênfase**

Conforme descrito na Nota Explicativa X, as demonstrações contábeis individuais (controladora) e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. As demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária, consideram adicionalmente o CTG 04 editado pelo CFC, que trata do reconhecimento da receita desse setor, conforme descrito em maiores detalhes na Nota Explicativa X.

Determinados assuntos relacionados ao significado e aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e de controle na venda de unidades imobiliárias serão analisados pelo International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC). Os resultados dessa análise podem fazer com que as incorporadoras imobiliárias tenham que revisar suas práticas contábeis relacionadas ao reconhecimento de receitas.

### **Outros assuntos Demonstração do valor adicionado**

Examinamos, também, as demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas, mas não é requerida pelas IFRSs. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil tomadas em conjunto.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

(\*) Para as entidades não reguladas que adotarem a prática contábil de reconhecimento de receita do CTG 04, caberá ao auditor emitir o seu relatório sobre as demonstrações contábeis citando o atendimento às práticas contábeis adotadas no Brasil e às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis às entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), eliminando a referência à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

### **ATA CFC N° 948 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE CTA 10 - EMISSÃO DO RELATÓRIO (PARECER) DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

#### **Objetivo**

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório (parecer) sobre as demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas referentes aos exercícios findos em

31 de dezembro de 2010.

## Antecedentes

2. Em 10 de dezembro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC Nº 1.255/09, aprovou a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destacando-se o item 3.14 que trata de informação comparativa e os itens, que também estão reproduzidos a seguir, relacionados com a sua adoção inicial (alguns aspectos foram por nós grifados para chamar atenção):

**A) Item 3.14 que trata da comparabilidade**

3.14 Exceto quando esta Norma (NBC TG 1000) permitir ou exigir de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

**B) Item 35.4 que trata da declaração explícita de cumprimento da norma contábil**

35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com esta NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. As demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com esta Norma são as primeiras demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:

(a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;

(b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos; ou

(c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.

**C) Item 35.6 que trata sobre a comparabilidade**

35.6 O item 3.14 da NBC TG 1000 exige que a entidade divulgue, no conjunto completo de demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas especificadas. A entidade pode apresentar informações comparativas para mais de um período anterior comparável. Portanto, a data de transição para esta Norma da entidade é o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com esta Norma nas suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma.

**D) Item 35.7 que é o comando para os procedimentos a serem seguidos no balanço de abertura**

35.7 Exceto pelo evidenciado nos itens 35.9 a 35.11, a entidade deve, no seu balanço patrimonial de abertura, sendo essa sua data de transição para esta Norma (isto é, o início do período apresentado mais antigo):

(a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;

(b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos;

(c) reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com esta Norma; e

(d) aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

E) Item 35.8 que trata dos ajustes para refletir as mudanças de práticas contábeis 35.8 As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob esta Norma podem divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes derivam de transações, outros eventos ou condições antes da data de transição para esta Norma. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso apropriado e determinado por esta Norma, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição para esta Norma.

3. Em 9 de dezembro de 2010, o CFC, por meio da Resolução CFC Nº 1.319/10, facultou, para o exercício de 2010, a elaboração e a divulgação de ajustes retrospectivos das demonstrações contábeis de exercícios anteriores para fins de comparação com as demonstrações contábeis do exercício de 2010, na forma prevista no item 3.14 da NBC TG 1000, mantendo-se a obrigatoriedade da divulgação comparada com os valores das demonstrações contábeis do exercício de 2009.

**4. Essa Resolução do CFC determina também:**

Parágrafo único do artigo 1º. A faculdade prevista no caput deste artigo não poderá ser exercida pelas entidades obrigadas a essa divulgação em decorrência de legislação de órgão regulador específico.

**Art. 2º** - As entidades que exercerem a faculdade prevista no art. 1º devem mencionar este fato nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

**Art. 3º** - Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação (DOU de 21/12/2010).

5. Em fins de 2009, o CFC aprovou a aplicação de um novo conjunto de normas de auditoria, em linha com as normas internacionais de auditoria (ISAs) emitidas pelo IAASB da IFAC, a serem utilizadas nas auditorias das demonstrações contábeis de exercícios que se findam em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010. Todavia, em 18 de fevereiro de 2011, o CFC, por meio da Resolução CFC Nº 1.325/11, publicada no Diário Oficial da União de 1º de março de 2011, considerando as dificuldades identificadas de implantação e adaptação às alterações introduzidas pelas novas normas de auditoria editadas em fins de 2009, nos prazos requeridos pelas Resoluções nºs 1.201/09 a 1.238/09, assim como outras considerações explicitadas na referida resolução, **resolveu**:

**Art. 1º** - Fica prorrogada a aplicação das NBCs PA e TA, aprovadas pelas Resoluções CFC n.os 1.201/09 a 1.238/09, das NBCs TR, aprovadas pelas Resoluções CFC n.os 1.274/10 e 1.275/10 e, no que for pertinente, dos CTs aprovados pelas Resoluções CFC nºs 1.320/11 a 1.322/11, para as auditorias de demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas não reguladas, ainda que tenham requerimento de prestação pública de contas.

§ 1º Incluem-se na prorrogação as pequenas e médias empresas que não tenham seus instrumentos de dívida ou patrimoniais negociados em mercado de ações; que não sejam instituições financeiras, conforme definido pelo Banco Central do Brasil, que não estejam sujeitas a regulação, ou em processo de registro, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

§ 2º Esta prorrogação pode ser adotada no exame das demonstrações contábeis para os períodos, completos ou intermediários, que se encerrarem até 31 de dezembro de 2011, inclusive, restaurando-se para esse período de prorrogação as normas anteriormente revogadas pelo art. 4º da Resolução CFC Nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009.

§ 3º É facultada e incentivada a aplicação das normas a que se refere o caput deste artigo para as auditorias de demonstrações contábeis das entidades compreendidas na definição do caput para período ou exercício iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010.

**Art. 2º** - Os pareceres de auditoria a serem emitidos sobre demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas e de outras entidades, cuja execução dos trabalhos tenha observado o disposto no caput do art. 1º, devem seguir o modelo da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC Nº 820/97. Nesses casos, as normas aplicáveis devem ser identificadas nos pareceres de auditoria como "normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC Nº 820/97".

**Art. 3º** - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo os seus efeitos a 31 de dezembro de 2010.

#### Entendimento e orientações aos auditores independentes Elaboração e apresentação das demonstrações contábeis

6. A Resolução CFC Nº 1.319/10, citada no item 3 deste CT, teve como principal objetivo flexibilizar a aplicação da NBC TG 1000 neste primeiro ano de implementação, tornando facultativa a elaboração e divulgação dos ajustes retrospectivos nas informações comparativas (2009) que serão apresentadas em conjunto com as demonstrações contábeis de 2010 como valores correspondentes ao exercício anterior; portanto, pode ser entendido que a adoção dessa faculdade implica na permissão de se adotar como data de transição o início do exercício de 2010 e não o início do exercício mais antigo apresentado (2009, uma vez que no Brasil, normalmente, a comparação abrange os valores correspondentes apenas do exercício anterior).

7. Dessa forma, supondo que o exercício da pequena e média empresa seja igual ao ano calendário, a faculdade permitida pelo CFC implica que as demonstrações contábeis de 2010 deverão incluir o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e demais demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2010, elaboradas de acordo com a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, acompanhadas dos respectivos valores correspondentes ao exercício de 2009, de acordo com as práticas contábeis adotadas anteriormente à implementação da referida NBC TG 1000.

8. Adicionalmente, de acordo com os demais considerandos constantes da Resolução CFC Nº 1.319/10, é importante entender que essa Resolução, ao permitir o não ajustamento dos valores correspondentes, apresentados para fins de comparação juntamente com as demonstrações contábeis de 2010, tem como objetivo evitar desembolso de recursos pelas pequenas e médias empresas neste primeiro ano de implementação, incompatível ao benefício que dele possa advir, e que essas informações comparativas passarão a estar disponíveis a partir do exercício social iniciado em 2010 em função da aplicação da NBC TG 1000, mas não proíbe as pequenas ou médias empresas de elaborar e divulgar tais ajustes retrospectivos, de acordo com o estabelecido na NBC TG 1000.

9. O exercício da faculdade permitida pela referida Resolução não permite que a administração da pequena ou média empresa faça uma declaração, de forma explícita e sem reservas, da conformidade com a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que somente será possível a partir das demonstrações contábeis de 2011, quando os valores correspondentes (2010) serão apresentados na mesma base contábil.

10. Assim, as pequenas ou médias empresas cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas devem ser orientadas sobre a modificação necessária na declaração a ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, no sentido de que elas foram elaboradas e apresentadas utilizando-se da faculdade conferida por essa Resolução.

11. Para auxiliar o auditor na verificação da adequação das informações constantes dessa nota explicativa de responsabilidade da administração da pequena ou média empresa, está sendo apresentado no Anexo VI um exemplo ilustrativo de redação contendo as informações mínimas a serem incluídas na nota explicativa.

#### Elaboração do relatório (parecer) dos auditores independentes

12. Como a pequena ou média empresa que tomou a faculdade permitida pelo CFC não pode declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000, devendo complementá-la para explicar a referida faculdade que foi observada, o auditor também deve compatibilizar a redação da sua opinião em seu relatório (parecer) de auditoria, utilizando a seguinte redação na conclusão: de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000) com a faculdade conferida pela Resolução CFC Nº 1.319/10, que permitiu a não alocação dos ajustes retrospectivos às informações correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentadas para fins de comparação.

13. Por sua vez, conforme mencionado no item 5 deste CT, em 18 de fevereiro de 2011, o CFC, por meio da Resolução CFC Nº 1.325/11 facultou que as auditorias das demonstrações contábeis dos exercícios findos entre 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011, inclusive, das pequenas e médias empresas especificadas na referida Resolução podem continuar a ser realizadas de acordo com as normas de auditoria aplicáveis antes da aprovação das novas normas de auditoria ocorrida em fins de 2009. 14. Assim, nesse período de transição, os resultados das auditorias de demonstrações contábeis de exercícios que se encerram entre 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011, inclusive, serão expressos por meio de diferentes modelos de relatório (parecer), a saber:

(a) nos casos em que tenham sido aplicadas integralmente as novas normas de auditoria, em linha com as normas internacionais de auditoria (ISAs) emitidas pelo IAASB da IFAC, aprovadas em fins de 2009, por meio das Resoluções CFC n.os 1.201/09 a 1.238/09, os relatórios deverão ser emitidos de acordo com o novo modelo de relatório constante da NBC TA 700, aprovada pela Resolução CFC Nº 1.231/09, aplicável à situação em que o relatório não contém qualquer modificação (adverso, ressalva ou abstenção de opinião), parágrafo de ênfase ou de outros assuntos, casos em que devem ser observados, também as NBCs TA 705 e 706, aprovadas, respectivamente, pelas Resoluções CFC nºs 1.232/09 e 1.233/09;

(b) no caso da auditoria das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas e de outras entidades, cuja execução dos trabalhos tenha observado o disposto no caput do art. 1º da Resolução CFC Nº 1.325/11 devem seguir o modelo da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC Nº 820/97.

15. Na situação (a) do item anterior, o auditor poderá declarar no seu relatório que a auditoria foi executada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, utilizando os modelos apresentados nos Anexos I e II deste CT, enquanto que no caso da situação (b), o auditor deve identificar em seu parecer que a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC Nº 820/97, utilizando os modelos apresentados nos Anexos III e IV.

16. Tendo em vista as diferentes alternativas existentes, neste período de transição, tanto no que tange a adoção das normas de auditoria como das normas contábeis, é recomendável que se utilize os modelos de acordo com cada situação específica a seguir resumida, que facilitará e possibilitará a compreensão pelos usuários das demonstrações contábeis e do relatório (parecer) de auditoria sobre essas demonstrações contábeis, a saber:

Anexo I apresenta o modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC Nº 1.319/10.

Anexo II apresenta o modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000, considerando os ajustes retrospectivos nos valores correspondentes, conforme requerido por essa NBC TG 1000, inclusive no que tange à adoção da data de transição como sendo a data de início do exercício mais antigo apresentado (1º de janeiro de 2009 no caso do exercício coincidir com o ano calendário), assim como observar todos os demais requisitos da NBC TG 1000. Nessa situação, as pequenas ou médias empresas (entidades) poderão declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000 e o auditor também pode usar essa expressão na opinião em seu relatório de auditoria.

Anexo III apresenta o modelo de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC Nº 1.319/10.

Anexo IV apresenta o modelo de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000, considerando os ajustes retrospectivos nos valores correspondentes, conforme requerido por essa NBC TG 1000, inclusive no que tange à adoção da data de transição como sendo a data de início

do exercício mais antigo apresentado (1º de janeiro de 2009 no caso do exercício coincidir com o ano calendário), assim como observar todos os demais requisitos da NBC TG 1000. Nessa situação, as pequenas e médias empresas (entidades) poderão declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000 e o auditor também pode usar essa expressão na opinião em seu parecer de auditoria.

17. Nos casos em que a pequena e média empresa adotar integralmente a NBC TG 1000, o modelo de nota explicativa apresentada no Anexo VI deve ser adaptado para declarar, de forma explícita e sem reservas, a plena observância da NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destacando-se os efeitos dos ajustes retrospectivos que afetaram os exercícios de 2010, 2009 e o resultado acumulado em 31 de dezembro de 2008.

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria nos casos de aplicação das novas normas de auditoria

18. Quando o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou após, 31 de dezembro de 2010 for emitido de acordo com as novas normas de auditoria aprovadas em fins de 2009 pelo CFC, o auditor deve atentar que essas novas normas trouxeram uma série de mudanças em relação às normas anteriores.

19. Assim, a inclusão de informações comparativas do exercício anterior torna implícito aos usuários das demonstrações contábeis que o auditor independente atual, na ausência de qualquer informação em contrário, emitiu anteriormente opinião sem qualquer modificação e sem a adição de qualquer parágrafo após a opinião que devesse ser considerado na apresentação das demonstrações contábeis do exercício corrente.

20. Dessa forma, caso essa não seja a situação, o auditor das demonstrações contábeis do período corrente deve adicionar parágrafo de outros assuntos para informar que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados em conjunto com aqueles das demonstrações contábeis do ano corrente, não foram auditados ou, no caso de terem sido auditados por outro auditor antecessor, que essas informações foram auditadas por outro auditor antecessor (ver exemplo 1 do Anexo V).

21. Adicionalmente, conforme já mencionado neste CT, as demonstrações contábeis do período anterior (particularmente em 2010) foram auditadas de acordo com outro conjunto de normas que vigoravam naquela oportunidade (2009). Nessas circunstâncias, o auditor que utilizou as novas normas de auditoria pode querer alertar os usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram auditados por ele de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade, que permitiam a divisão de responsabilidade com outros auditores que auditaram alguma investida. Dessa forma, o exemplo 2 do Anexo V deste CT apresenta um modelo de redação para essa situação.

*Juarez Domingues Carneiro  
Presidente do Conselho*