

## CORREÇÃO PROVA – AUDITOR FEDERAL DE CONTROLE EXTERNO – TCU 2015

### APRESENTAÇÃO

Olá, meus amigos. Como estão?!

Apresentamos, a seguir, a correção da prova de **Contabilidade Geral**, bem como as possibilidades de recursos para a prova de **Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União**, aplicada pela **CESPE**, no dia 16 de agosto de 2015.

Estamos analisando as questões de **análise das demonstrações contábeis e contabilidade de custos** e postaremos o quanto antes.

Forte abraço!

**Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.**

### QUESTÕES CONTABILIDADE GERAL

115. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** No exercício de suas atividades de auditoria, o auditor independente, usuário interno da informação contábil, deve pautar-se pelos seguintes princípios éticos: integridade, objetividade, impessoalidade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

#### Comentários

O item peca ao dizer que o auditor independente é **usuário interno** da informação contábil.

A segunda parte da questão está correta, estando arrolada na NB PA 01, item A7:

A7. Os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores incluem:

- (a) integridade;
- (b) objetividade;
- (c) competência profissional e devido zelo;
- (d) confidencialidade; e
- (e) comportamento profissional.

**Gabarito → Errado.**

116. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Se os objetivos de uma companhia brasileira de capital aberto (SA) incluírem a exploração de serviços de energia elétrica, um dos principais usuários da informação contábil dessa sociedade será a Agência Nacional de Energia Elétrica.

### **Comentários**

O item está correto.

As demonstrações contábeis devem fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos **usuários em geral**, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Os usuários das demonstrações contábeis podem ser **externos ou internos**, conforme tenham ou não ligação com a entidade que reporta essas informações. Vejamos:

- **Investidores.** Necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.
- **Empregados.** Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.
- **Credores por empréstimos.** Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.
- **Fornecedores.** Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos.
- **Clientes.** Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo-prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
- **Governo e suas agências.** **Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.**
- **Público.** As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações

contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

**Gabarito → Correto.**

117. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Cabe à administração da entidade que relata a informação e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis no caso de auditoria em relatórios contábil-financeiros de propósito geral.

### **Comentários**

Segundo a NBC TA 200:

4. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exime dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança (ver itens A2 a A11).

A2. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, uma auditoria em conformidade com NBC TAs é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade:

- (a) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- (b) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (c) por fornecer ao auditor:
  - (i) acesso a todas as informações, que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança tenham conhecimento e que sejam relevantes

para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis tais como: registros e documentação, e outros assuntos;

(ii) informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para a finalidade da auditoria; e

(iii) acesso irrestrito às pessoas da entidade, que o auditor determine ser necessário obter evidências de auditoria.

A NBC TA 700 ainda propõe:

A20. A NBC TA 200 explica o pressuposto, com relação à responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre o qual a auditoria de acordo com as normas de auditoria é conduzida (NBC TA 200, item 13(j)). A administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, aceitam a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação. A administração também aceita a responsabilidade pelos controles internos que ela determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentam distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. A descrição das responsabilidades da administração no relatório do auditor independente inclui a referência às duas responsabilidades na medida em que ela ajuda a explicar aos usuários o pressuposto sobre o qual a auditoria é conduzida.

**Gabarito → Correto.**

**118. (CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Compete ao Conselho Fiscal examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar, analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaborados periodicamente pela companhia e opinar sobre o relatório anual da administração.

### **Comentários**

Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 163. Compete ao conselho fiscal:

II - Opinar sobre o relatório anual da administração, fazendo constar do seu parecer as informações complementares que julgar necessárias ou úteis à deliberação da assembleia-geral;

VI - Analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia;

VII - Examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar;

**Gabarito → Correto.**

## Recurso!

119. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Em 2014, determinada sociedade empresária criou a conta plano de remuneração baseado em ações, a fim de registrar os fatos contábeis relacionados com a nova política de remuneração de dirigentes. Durante aquele ano, foram realizados lançamentos contábeis, a crédito dessa conta, totalizando um saldo de R\$ 1.200.000,00 ao final do exercício.

Nesse caso, o valor de R\$ 1.200.000,00 será evidenciado na demonstração das mutações do patrimônio líquido do exercício de 2014, aumentando o saldo do grupamento reservas de capital, opções outorgadas e ações em tesouraria.

### **Comentários:**

Segundo o Pronunciamento CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações:

#### **Reconhecimento**

7. A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação com pagamento baseado em ações quando ela obtiver os produtos ou à medida que receber os serviços. Em contrapartida, a entidade deve reconhecer o correspondente aumento do patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais, ou deve reconhecer um passivo, se os produtos ou serviços forem adquiridos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa (ou com outros ativos).

A empresa pode efetuar um pagamento baseado em ações através da outorga de ações ou de opções de compra de ações.

No primeiro caso, (entrega de ações) a contabilização fica assim:

D – Despesa de remuneração baseada em ações (Resultado)  
C – Capital Social

No segundo caso (outorga de opções de compra), temos:

D – Despesa de remuneração baseada em ações (Resultado)  
C – Outorga de opções reconhecidas (PL).

Se o valor de \$1.200.000,00 relacionado na questão fosse integralmente constituído de opções, a assertiva estaria correta.

Por outro lado, se o referido valor fosse totalmente constituído de ações, a questão estaria errada.

Mas, como a questão não menciona o que compõe o valor de \$1.200.000,00 (se ações, opções ou ambas), não é possível afirmar como será a contrapartida da conta de despesa.

Assim, como a questão comporta duas respostas, dependendo do que se considerar como pagamento baseado em ações (se ações da empresa ou se opções de compra de ações), solicitamos a **anulação** da questão.

**Gabarito → Errado.**

120. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Comentários sobre a conjuntura econômica geral relacionada à entidade, que incluem concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos materiais sobre o desempenho de uma companhia, devem ser evidenciados em notas explicativas.

### **Comentários**

Este item estava previsto na Deliberação n. 488/2005, que previa:

Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005.

9. Muitas entidades apresentam, juntamente com as demonstrações contábeis básicas, um **relatório da Administração** descrevendo e explicando as características principais do desempenho financeiro da entidade e os principais riscos e incertezas que enfrenta. Esse relatório deve contemplar, além do solicitado pela lei, entre outras as seguintes informações:

a. **descrição dos negócios, produtos e serviços; comentários sobre a conjuntura econômica geral relacionada à entidade, incluindo concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos materiais sobre o desempenho da companhia; informações sobre recursos humanos; investimentos realizados; pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e serviços; reorganizações societárias e programas de racionalização; direitos dos acionistas e políticas de dividendos, societárias e perspectivas e planos para o período em curso e os futuros;**

b. fatores principais e influências que determinam o desempenho, incluindo mudanças no ambiente no qual a entidade opera, a resposta da entidade às mudanças e seu efeito, a sua política de investimento para manter e melhorar o desempenho;

c. fontes de obtenção de recursos da entidade; e

d. os recursos da entidade não reconhecidos no balanço por não atenderem à definição de ativos.

Todavia, a Deliberação CVM n. 595, de 15 de setembro de 2009 revogou expressamente a Deliberação CVM n. 488. Senão vejamos.

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

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 8 de setembro de 2009, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, deliberou:

I - Aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 26, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, anexo à presente Deliberação, que trata da apresentação das demonstrações contábeis;  
II - Revogar a Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005; e  
III - Que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se, inclusive no que se refere à revogação de que trata o item II, aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

MARCOS BARBOSA PINTO

Contudo, o item está incorreto, já que estes itens não são apresentados em notas explicativas.

**Gabarito → Errado.**

**121. Questão de auditoria. Não corrigida.**

**122. (CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** No fim do exercício social, determinada empresa estimou os seguintes valores para os processos judiciais em que figurava como ré em relação aos quais os especialistas consideravam haver probabilidades de perda.

natureza	estimativa (em milhões de R\$)
fiscais	98.256,00
cíveis – gerais	10.350,00
trabalhistas	12.381,00
cíveis – ambientais	3.984,00
<b>total</b>	<b>124.971,00</b>

Nesse caso, o montante de R\$ 124,971 milhões deverá ser reconhecido no balanço patrimonial do exercício, em contas classificadas no passivo exigível, em subgrupos de provisões e de acordo com os prazos de liquidação.

### **Comentários:**

Segundo o CPC 25:

**Provisão** é um passivo de prazo ou de valor incertos.

**Passivo** é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

**Passivo contingente** é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
  - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
  - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ainda, nos termos do Pronunciamento:

### **Reconhecimento**

#### **Provisão**

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.



Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Como o item asseverou que “os especialistas consideravam haver probabilidades de perda”, não sabemos se essa possibilidade de perda é provável (provisão), possível (passivo contingente divulgado) ou remota (passivo contingente não divulgado). O termo probabilidade, por si só, é muito fraco para que possamos dizer se é ou não caso de constituição de provisão.

**Gabarito → Errada.**

### Recurso!

123. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** O balancete de verificação de determinada companhia aberta tem as seguintes contas sintéticas: participações permanentes em outras sociedades – avaliadas por equivalência patrimonial, e participações permanentes em outras sociedades – avaliadas pelo valor justo; e a essas contas estão vinculadas as subcontas a seguir.

subcontas	saldo
mais valia sobre os ativos das investidas controladas	800.000,00
participações em controladas	2.000.000,00
participações minoritárias em outras sociedades	1.200.000,00
perdas estimadas em controladas	100.000,00

De acordo com essas informações, o saldo da conta participações permanentes em sociedades avaliadas por equivalência patrimonial é igual a R\$ 2.700.000,00.

### Comentários

O gabarito da banca foi correto e pode ser encontrado através do seguinte cálculo:

Participações em controladas	2.000.000,00
Mais valia sobre ativos	800.000,00
(-) Perdas estimadas	(100.000,00)
Valor contábil	2.700.000,00

Todavia, este gabarito não merece prosperar. Senão vejamos. Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, 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, de acordo com as seguintes normas: (...)

Portanto, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, são avaliados pelo método da equivalência patrimonial – MEP, os seguintes investimentos:

- Em coligadas,
- Em controladas,
- Em sociedades que façam parte de um mesmo grupo,
- Em sociedades que estejam sob controle comum.

Vemos que a banca excluiu do cálculo a conta **participações minoritárias em outras sociedades**.

Ora, o que vem a ser uma participação majoritária e uma participação minoritária?

Uma participação é majoritária se o acionista possui o controle, isto é, 50% + 1 das ações com direito a voto. O acionista será minoritário, ao reverso, se tiver participação menor que este montante.

Pois bem, vamos supor que a empresa Alfa tenha 100.000 ações ordinárias. O capital está assim distribuído:

- Beta possui 50.001 ações.
- Celta possui 30.000 ações.
- As outras 19.999 ações estão distribuídas entre diversas pessoas físicas e jurídicas.

Nesta hipótese, temos que Beta possui o controle, avaliando o investimento pelo MEP.

Celta é acionista minoritário, mas possui 30.000 ações. Isto implica dizer que o investimento será avaliado pelo custo? Não! Pois, em que pese ser acionista minoritário, trata-se de um caso de coligação, devendo, pois, ser avaliado pelo MEP. Veja o que diz a Lei 6.404/76:

Art. 243. § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Portanto, as informações da questão são insuficientes para dizer se se trata ou não de um investimento avaliado ou não pelo MEP, pelo que a questão deve ser anulada.

O mesmo vale para as sociedades que façam parte do mesmo grupo. Suponha-se que Alfa exerça controle direto sobre Beta e Celta. Beta possui apenas 2% de participação de Celta. Nesta hipótese, por serem sociedades integrantes de um mesmo grupo, o investimento será avaliado pelo MEP. Portanto, trata-se de participação minoritária, mas, também avaliadas pela equivalência patrimonial.

Temos, portanto, que as informações trazidas pela questão são insuficientes para balizar adequadamente o candidato. O enunciado deveria ser preciso ao dizer se há ou não influência significativa (hipótese em que teremos coligação), se há controle comum, ou se as sociedades fazem parte de um mesmo grupo.

**Pela falta de clareza no item, o que levou os candidatos a incorrerem em erro, solicitamos, assim, a anulação da questão.**

**Gabarito → Correto.**

124. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Em 30 de junho de 2015, o livro diário de determinada empresa registrou a seguinte partida dobrada.

Débito – Despesa com seguros	2.000,00
Crédito – Prêmios de seguros a apropriar	2.000,00

Nesse caso, as informações se referem a um lançamento de ajuste – decorrente da aplicação do princípio da competência – para reconhecimento da despesa com o prêmio de seguros, que havia sido pago antecipadamente.

### **Comentários**

Quando do pagamento do seguro, antecipadamente, lançamos:

D – Prêmios de seguros a apropriar (ativo circulante)	XX
C – Disponível (ativo circulante)	XX

(Provavelmente, neste caso, a despesa de seguro anual era de R\$ 24.000,00 = R\$ 2.000,00 x 12).

Mensalmente, nós lançamos:

Débito – Despesa com seguros	2.000,00
Crédito – Prêmios de seguros a apropriar	2.000,00

Portanto, trata-se de apropriação normal de despesa de seguro pago antecipadamente.

**Gabarito → Correto.**

125. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** O custo das mercadorias vendidas é mensurado e apresentado de forma a demonstrar ao usuário, na DRE, o custo dos produtos acabados e o custo dos produtos em elaboração.

### **Comentários**

O item está incorreto. O custo da mercadoria vendida é uma conta de resultado que demonstra tão-somente o custo da mercadoria vendida no período.

O custo dos produtos acabados e dos produtos em elaboração fica no balanço patrimonial, e não na DRE.

**Gabarito → Errado.**

126. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Ao final de 2014, determinada companhia estimou o valor em uso do seu imobilizado em R\$ 2 milhões e o valor líquido de venda em R\$ 1,7 milhão. Na mesma data, o valor contábil líquido desse imobilizado era de R\$ 1,5 milhão.

Nesse caso, a companhia deve fazer um lançamento contábil para redução ao valor recuperável, cujo débito será em conta de resultado, resultando em redução da situação líquida da companhia.

### **Comentários**

O item está incorreto.

O teste de recuperabilidade consiste em apurar o maior entre os dois valores acima e compará-lo com o valor contábil. Se o valor recuperável do ativo for maior que o valor contábil, não é necessário nenhuma contabilização.

Mas, se ocorre o contrário, ou seja, o valor contábil é maior que o valor recuperável, aí devemos reconhecer (contabilizar) uma perda. Nesse caso, temos:

- Valor contábil: 1,5 milhão
- Valor em uso: 2 milhões
- Valor realizável justo líquido de despesa de venda: 1,7 milhão

Portanto, o valor recuperável é de R\$ 2 milhões, superior ao valor contábil. Nenhum registro há que ser feito, em homenagem ao princípio da prudência.

**Gabarito → Errado.**

127. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Situação hipotética: As seguintes informações constam da demonstração do resultado do exercício da empresa XYZ S.A. referente ao exercício de 2014.

descrição	valor em R\$
custo do produto vendido	2.678.380,00
despesas administrativas	209.190,00
despesas comerciais	150.340,00
despesas financeiras	921.580,00
descontos de abatimentos de vendas	7.300,00
devoluções e cancelamentos de vendas	76.300,00
impostos sobre vendas	479.300,00
receita bruta de venda	4.196.300,00
receitas financeiras	144.300,00

Assertiva: De acordo com esses dados, ao final do exercício de 2014, o lucro bruto apurado pela companhia foi superior a R\$ 1.000.000,00 e o resultado anterior aos tributos sobre o lucro correspondeu a um prejuízo superior a R\$ 200.000,00.

### **Comentários:**

Receita bruta de vendas	4.196.300,00
(-) Descontos de abatimentos de vendas	(7.300,00)
(-) Devoluções e cancelamentos de vendas	(76.300,00)
(-) Impostos sobre vendas	(479.300,00)
Receita líquida de vendas	3.633.400,00
(-) Custo do produto vendido	(2.678.380,00)
<b>Lucro bruto</b>	<b>955.020,00</b>
(-) Despesas administrativas	(209.190,00)
(-) Despesas comerciais	(150.340,00)
(-) Despesas financeiras	(921.580,00)
Receita financeiras	144.300,00
<b>Resultado anterior aos tributos</b>	<b>181.790,00</b>

**Gabarito → Errado.**

### **Recurso!**

128. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** Uma companhia aérea que se comprometer a conceder viagens gratuitas aos clientes cadastrados em seu programa de milhagem deverá contabilizar uma provisão no momento em que as receitas de passagens aéreas forem reconhecidas.

### **Comentários**

A resposta para este item, difícilíssimo, está na Interpretação A – Programa de Fidelidade com o Cliente, do CPC 30.

1. Os programas de fidelidade com o cliente são usados pelas entidades como meio de dar aos seus clientes incentivos para consumir seus produtos ou serviços. Se um cliente consome produtos ou serviços, a entidade em contrapartida concede ao cliente créditos em prêmio (frequentemente descritos como “pontos”, “milhagens”, etc.). O cliente pode resgatar/converter os créditos acumulados em prêmio por benefícios tais como produtos ou serviços gratuitos ou com desconto.

2. Os programas operam de diversas formas. Os clientes podem ser obrigados a acumular um número mínimo especificado ou um valor de créditos em prêmio antes que possam resgatá-los. Os créditos em prêmio podem estar vinculados a compras individuais ou grupos de compras, ou à fidelização do cliente por um período especificado. A entidade pode operar o programa de fidelidade com o cliente por conta própria ou participar de programa operado por terceiro. Os prêmios oferecidos podem incluir produtos ou serviços oferecidos pela própria entidade e/ou direitos de reivindicar produtos ou serviços oferecidos por terceiro.

4. As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) se a obrigação da entidade em fornecer produtos ou serviços gratuitos ou com desconto (prêmios) no futuro deve ser reconhecida e mensurada por meio de:

(i) alocação de parte da contraprestação recebida ou a receber proveniente da transação de venda aos créditos de prêmio, com o diferimento do reconhecimento da receita (aplicação do item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas);  
ou

(ii) constituição de provisão para custos futuros estimados para fornecer os prêmios (aplicação do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas);

Consenso

5. A entidade deve aplicar o item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas e deve contabilizar os créditos em prêmio como componente separadamente identificável da transação de venda em que eles são concedidos (venda inicial). O valor justo da contraprestação recebida ou a receber em relação à venda inicial deve ser alocado entre os créditos em prêmio e os outros componentes da venda.

Portanto, vemos que a norma estabelece, como **consenso**, que deverá haver diferimento do reconhecimento da receita (e não o reconhecimento de uma provisão).

Com efeito, se uma empresa efetua a venda uma passagem no valor de R\$ 1.000,00 e dá ao cliente R\$ 100,00 de prêmio para usufruir posteriormente,

deverá, nesta hipótese, reconhecer uma receita diferida, no passivo não circulante.

Inclusive, o CPC é claro neste sentido, trazendo um exemplo ilustrativo. Vejamos:

### **Exemplo 1 – Prêmios fornecidos pela entidade**

EI1 Uma entidade varejista opera um programa de fidelidade com o cliente. Ela concede aos membros do programa pontos por fidelidade quando eles gastam um valor específico nos seus produtos comercializados. Os membros do programa podem resgatar os pontos por quaisquer produtos. Os pontos não têm data para expirar. Em dado ano, a entidade concede 100 pontos.

A administração da entidade estima em \$ 1,25 o valor justo dos produtos por meio dos quais cada ponto do programa de fidelidade pode ser resgatado. Esse valor leva em consideração uma estimativa do desconto que a administração teria a expectativa de oferecer alternativamente aos clientes que não tivessem ganho créditos em prêmio quando da venda inicial. Adicionalmente, a administração tem a expectativa de que somente 80 desses pontos serão resgatados. Assim sendo, o valor justo de cada ponto passa a ser \$ 1,00, como sendo o resultado do valor justo de cada ponto concedido estimado em \$ 1,25 reduzido pelos pontos para os quais não se tem a expectativa de resgate  $[(80 \text{ pontos}/100 \text{ pontos}) \times \$ 1,25 = \$ 1,00]$ .

Em consequência, a administração acaba diferindo a receita de \$ 100.

#### **Ano 1**

EI2 No final do primeiro ano, 40 dos pontos são resgatados em troca de produtos, ou seja, metade do que se esperava que fosse resgatado. A entidade reconhece receita de  $(40 \text{ pontos}/80 \text{ pontos}) \times \$ 100 = \$ 50$ .

#### **Ano 2**

EI3 No segundo ano, a administração revisa suas expectativas. Agora, espera-se que 90 pontos sejam resgatados no total.

EI4 Durante o segundo ano, 41 pontos são resgatados, trazendo o número total resgatado para  $40 + 41 = 81$  pontos. A receita acumulada que a entidade reconhece é  $(81 \text{ pontos}/90 \text{ pontos}) \times \$ 100 = \$ 90$ . A entidade reconheceu receita de \$ 50 no primeiro ano, portanto ela reconhece \$ 40 no segundo ano.

#### **Ano 3**

EI5 No terceiro ano, outros nove pontos são resgatados, perfazendo um número total de pontos resgatados de  $81 + 9 = 90$ . A administração mantém a expectativa de que somente 90 pontos serão resgatados no total, ou seja, que nenhum outro ponto seja resgatado após o terceiro ano.

Portanto, a receita acumulada até a data é (90 pontos/9010 pontos) x \$ 100 = \$ 100. A entidade já reconheceu \$ 90 de receita (\$ 50 no primeiro ano e \$ 40 no segundo ano). Portanto, ela deve reconhecer \$ 10 restantes no terceiro ano. Toda a receita inicialmente diferida agora estará reconhecida.

Portanto, embora o gabarito da banca tenha sido **correto**, faz-se necessária a alteração para **errado**, já que deverá ser reconhecida **receita diferida** para esta hipótese, e não provisão.

**Gabarito → Correto (solicitamos mudança para errado).**

129. **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** O lançamento contábil de conversão de debêntures em ações pelo mesmo valor da emissão inicial não envolve contas de ativo.

### **Comentários**

Vamos resolver esta questão por meio de um exemplo. Uma companhia emite debêntures conversíveis em ações no valor de R\$ 100.000,00.

Lançamento:

D – Disponível (Ativo circulante)	100.000,00
C – Debêntures conversíveis em ações (Passivo)	100.000,00

Quando houver a conversão da debênture em ação, a dívida da sociedade será extinta, aumentando o capital social. O lançamento é:

D – Debêntures conversíveis em ações (Passivo)	100.000,00
C – Capital social (PL)	100.000,00

Vejam que o lançamento da conversão não envolveu contas do ativo, apenas do passivo e PL.

**Gabarito → Correto.**