

CONSULTA PÚBLICA CPC – NOTAS EXPLICATIVAS

O CPC ESTÁ RECEBENDO SUGESTÕES A RESPEITO DA PROPOSTA DE EMISSÃO DE UM DOCUMENTO SOBRE A ELABORAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS.

O PERÍODO DE PARTICIPAÇÃO VAI DE 20 DE JANEIRO DE 2014 ATÉ 24 DE MARÇO DE 2014 E AS SUGESTÕES DEVEM SER ENCAMINHADAS PELO E-MAIL: genotasexplicativas@facpc.org.br

Introdução – Razões do estudo da emissão de documento do CPC sobre a elaboração das notas explicativas

O volume de informações contido na divulgação dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral tem provocado grandes questionamentos pelos agentes do mercado em relação à extensão do material a ser lido. Não é incomum, afirma-se, a existência de informações irrelevantes, ao mesmo tempo em que se comentam faltas de referências às informações relevantes.

A reprodução de informações muitas vezes dadas como desnecessárias estaria trazendo como consequência o aumento do custo dessa divulgação, o que também é foco de reclamações dos diversos agentes do mercado, desde os preparadores dos relatórios contábil-financeiros até os analistas, passando pelos conselheiros das companhias.

A apresentação das demonstrações contábeis, segundo muitos, parece adotar a técnica de *check list* nas divulgações requeridas pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, não sendo observados, aparentemente, os critérios de *relevância*. Vem sendo afirmado, inclusive, que o excesso de informações dificulta a adequada tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Pelo que se tem conhecimento, essa não é uma situação tipicamente brasileira. Está havendo forte movimento mundial no sentido de se chegar a caminhos que tragam para as demonstrações contábeis apenas as informações que realmente interessam aos usuários no sentido de orientar as suas decisões sobre uma entidade.

Tanto que discussões e documentos recentes têm surgido a respeito, como, por exemplo:

- O ASAF – Accounting Standards Advisory Forum, do próprio IASB – International Accounting Standards Board, em sua reunião de setembro de 2013, discutiu intensamente o problema e deliberou propor ao *board* do IASB ações na direção de disciplinar as diretrizes gerais sobre divulgação e notas explicativas. (<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/ASAF-September-2013.aspx>)
- O EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group, que recomenda à União Europeia a adoção ou não dos documentos emitidos pelo IASB (IFRSs), emitiu documento recente a respeito: *Towards a Disclosure Framework for the Notes*, discutindo e coletando opiniões especificamente sobre a divulgação das notas explicativas. Como conclusão, propõe a elaboração de uma Estrutura Conceitual específica para a apresentação dessas notas. (<http://www.efrag.org/Front/n2->

- O próprio IASB divulgou o documento *Discussion Forum – Financial Reporting Disclosure*, em maio de 2013, reportando várias manifestações de usuários, preparadores e auditores a respeito de dificuldades relativas à qualidade das notas explicativas e recentemente criou um grupo para discutir exatamente *Disclosure Initiative*, mas não fixou prazo para o término dos trabalhos. (<http://www.iasb.org/Current-Projects/IASB-Projects/Disclosure-Initiative/Discussion-Forum-Financial-Reporting-Disclosure/Pages/Discussion-Forum-Financial-Reporting-Disclosure.aspx>)

Trabalhos recentes, inclusive acadêmicos, nacionais e internacionais, sugerem que em países onde a fiscalização da aderência às normas contábeis é menos rígida para entidades não reguladas, ou que a aplicação dessas normas é mais literal e muito influenciada ainda pela forma, como é o caso do Brasil, há maior necessidade de um guia sobre essa matéria.

Este Comitê de Pronunciamentos Contábeis decidiu, então, efetuar alguns levantamentos e concluiu que já existem diretrizes sobre a evidenciação nas notas explicativas em diversos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, principalmente no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, bem como na própria Lei das Sociedades por Ações (6.404/76) e em documentos de diversos órgãos reguladores.

E concluiu também que há possibilidade de emissão de algumas orientações adicionais sobre essa evidenciação.

Após analisar essa situação e considerando que possa levar um certo tempo até que o IASB finalmente se pronuncie a esse respeito, este Comitê deliberou considerar a emissão de um documento a fim de assegurar nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas a divulgação das informações relevantes (e apenas delas) que de fato auxiliem os usuários.

Tratando-se de assunto de extrema relevância, optou este CPC por, primeiramente, divulgar o levantamento efetuado a respeito das diretrizes já existentes, o que é feito no bloco a seguir, bem como solicitar, mediante esta consulta pública, opiniões sobre a conveniência ou não da emissão desse documento bem como sobre matérias diversas que ele conteria, como constante do último bloco abaixo.

Evidenciação já regulamentada

O CPC levantou os seguintes pontos já normatizados e que não só podem, como devem ser observados na elaboração e na apresentação das notas explicativas:

(Obs: Utiliza-se aqui sempre a palavra *relevância*, lembrando que esse conceito abrange o da *materialidade*. E utiliza-se *políticas contábeis*, que também abrange *práticas e critérios*.)

Principais diretrizes gerais hoje contidas no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro

1. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral, conforme já estabelecido no item OB2 do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação *que sejam úteis a*

investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.

2. Informações úteis são aquelas revestidas das características qualitativas fundamentais do relatório contábil-financeiro. Essas características, conforme esse mesmo Pronunciamento Conceitual Básico, são a *relevância* e a *representação fidedigna*, as quais, para melhorar a qualidade da informação, exigem que, em seus textos, haja comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, conforme exposto a seguir:
 - (a) informação *relevante*, conforme definição desse mesmo documento, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários;
 - (b) por sua vez, para oferecer *representação fidedigna*, a informação precisa ser completa, neutra e livre de erro; e
 - (c) finalmente, *comparabilidade*, *verificabilidade*, *tempestividade* e *compreensibilidade* são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade (ver itens QC5 a QC34 do Pronunciamento Conceitual Básico).
3. Tem-se, ainda, por esse documento, que a informação é *relevante* se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base no relatório contábil-financeiro de propósito geral da entidade específica que reporta a informação. Ou seja, a relevância é aplicável à informação de natureza contábil pertinente a uma entidade que pode divulgá-la ou omiti-la. A relevância abrange esse tipo de informação, mas abarca também outras de natureza não contábil ou externas à entidade.
4. A relevância, conforme esse documento, é baseada na *natureza* ou na *magnitude* da informação, ou em ambas. Consequentemente, não se pode *a priori* especificar um limite quantitativo uniforme para relevância ou predeterminar o que seria julgado relevante para uma situação particular. Em razão disso, o julgamento sobre a relevância da informação será, praticamente, caso a caso.

Principais diretrizes gerais hoje contidas no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

5. O Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis determina, em seus itens 29 a 31, que:
 - (a) a entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe *relevante* de itens semelhantes;
 - (b) *se um item não for individualmente relevante, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas*, mas observado que um item pode não ser suficientemente relevante para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente relevante para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas;
 - (c) *a entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação*

não for relevante.

6. O item 113 do mesmo Pronunciamento determina que as notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter *referência cruzada* com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.
7. Já o item 114 afirma que as notas explicativas são normalmente apresentadas numa determinada ordem que explicita, mas não obriga que seja essa a ordem a ser sempre utilizada.
8. O item 117, por sua vez, determina que a entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis *significativas*:
 - (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
 - (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam *relevantes* para a compreensão das demonstrações contábeis.
9. Ainda com relação às políticas contábeis, a entidade somente deve divulgar as suas *particulares*, suas *específicas*. Dessa forma, as políticas contábeis que não lhe sejam aplicáveis não devem ser mencionadas.

Principais diretrizes gerais contidas na Lei das Sociedades por Ações

10. A Lei nº 6.404/76, expressamente, exige notas que *esclareçam* sobre a situação patrimonial e os resultados, e menciona a obrigação de apresentação das políticas contábeis que sejam *específicas* e que se apliquem a negócios e eventos *significativos*.
11. Refere-se também expressamente às *principais* políticas de avaliação dos elementos patrimoniais, a eventos com efeito *relevante* sobre o patrimônio e os resultados etc.

O CPC salienta, então, que esses documentos **já determinam** que:

- A. Todas as informações evidenciadas devem ser *relevantes* para os usuários externos.
- B. Somente as informações *relevantes* e *específicas* à entidade devem ser evidenciadas, tanto as relativas às políticas contábeis quanto a todas as demais.
- C. A menção em Pronunciamentos, Interpretações e Orientações e na Lei de exigências de divulgação deve sempre ser interpretada à luz da *relevância* da informação a ser divulgada, mesmo que apareçam as expressões “divulgação mínima”, “no mínimo” e assemelhadas.
- D. A característica da *relevância* deve ser aplicada na apresentação do resumo das principais políticas contábeis da entidade e também na análise de prováveis efeitos de políticas contábeis a serem adotadas no futuro.
- E. Nenhuma informação *relevante* que possa influenciar o usuário das demonstrações contábeis da entidade pode deixar de ser evidenciada, mesmo que não haja explícita menção a ela na Lei ou em documento do CPC.

Diretrizes complementares em estudo pelo CPC, objeto desta Consulta Pública

Este CPC pretende deliberar sobre a emissão ou não de documento que, além de reforçar o contido no bloco anterior, trate de diretrizes complementares. Por isso, solicita sugestões com relação ao seguinte conjunto de possíveis diretrizes adicionais às já estabelecidas na legislação e na normatização vigentes.

Pede então respostas especificamente ao seguinte: Deveria esse eventual documento afirmar que:

1. Quando relevantes, as informações teriam que ser detalhadas e explicadas de forma que o usuário venha a ter um adequado entendimento do tema, com ênfase nas que podem representar *riscos* para a entidade?
2. Quando requerida por norma específica, a conciliação entre saldo inicial e final de conta de balanço deveria ser necessária se pelo menos um desses saldos ou a movimentação fosse relevante?
3. Na apresentação do resumo das principais políticas contábeis, a entidade que mantivesse essas políticas evidenciadas, de forma contínua e atualizada, no sítio de seu órgão regulador ou no seu próprio sítio, poderia descrevê-las de forma resumida nas notas explicativas, desde que informasse na nota própria, o(s) nome(s) desse(s) sítio(s), onde referidas notas explicativas poderiam ser encontradas com maiores detalhes? (Isso não seria aplicável à situação em que a entidade alterasse a política contábil no período atual em relação ao período anterior ou em que exercesse uma opção normativamente dada, como no caso de escolha entre avaliar a valor justo ou ao custo uma propriedade para investimento.)
4. A redação das notas explicativas deveria ser feita no pressuposto de que o usuário externo, apesar de ter conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas, não tem necessariamente domínio dos termos mais técnicos, obrigando então a entidade a utilizar, no máximo possível, nos nomes das contas e nas notas explicativas, terminologia acessível a esse usuário, e não aquela formalmente constante nos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações aplicáveis à entidade?
5. A ordem de apresentação das notas explicativas deveria seguir, após as relativas ao contexto operacional e à descrição das políticas contábeis relevantes, a ordem de relevância dos ativos, passivos, receitas e despesas a que se referem?
6. As informações não relevantes não deveriam ser evidenciadas nas notas explicativas, nem nas demonstrações contábeis, já que podem desviar a atenção das informações relevantes?
7. A administração da entidade deveria afirmar que todas as informações relevantes, e somente elas, estão sendo evidenciadas?
8. Finalmente, este Comitê entende que, se for feita a emissão do citado documento, deveria ele ter a forma de Orientação. Você concorda? Se não, o que sugere e por quê?
9. E, caso concorde com a emissão, seria para vigência a partir de 31 de dezembro de 2014? Ou outra data?