

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

ORIENTAÇÃO TÉCNICA OCPC 07

Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral

Razões da emissão desta Orientação sobre a elaboração das notas explicativas

- IN1. 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 apresentado. Muitos agentes têm notado a existência de informações irrelevantes, ao mesmo tempo em que se comentam faltas de informações relevantes.
- IN2. A reprodução de informações muitas vezes dadas como desnecessárias estaria trazendo como consequência o aumento do custo da elaboração e da 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.
- IN3. 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, muitas vezes, 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.
- IN4. 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 EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group, que recomenda à União Europeia a adoção ou não dos documentos emitidos pelo IASB (IFRSs), emitiu em 2012 o documento: *Towards a Disclosure Framework for the Notes*, discutindo e coletando opiniões especificamente sobre a divulgação das notas explicativas. Como conclusão, propõe a elaboração de Estrutura Conceitual específica para a apresentação dessas notas.
 - 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.
 - O 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*.
 - O FASB, em março de 2014, numa ação concreta, emitiu, para discussão, o *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts* intitulado *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 8: Notes to Financial Statements* (41 páginas), como estrutura conceitual para a emissão das notas explicativas.

- O IASB, também em março de 2014 e também numa ação concreta, divulgou o *staff paper* sobre o projeto *Disclosure Initiative* sobre *Materiality*, e o *exposure draft ED/2014/1 Disclosure Initiative – proposed amendments to IAS 1*, com o objetivo de introduzir modificações no IAS 1, Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, resultado de uma série de projetos de curto e médio prazos que visam melhorar os princípios de apresentação e divulgação por meio do uso de julgamento e do conceito de materialidade por parte das entidades.

IN5. Trabalhos recentes, inclusive acadêmicos, nacionais e internacionais, sugerem que em países onde a vinculação das normas contábeis é menos rígida ou que a aplicação dessas normas é mais literal, como é o caso do Brasil, há maior necessidade de um guia sobre essa matéria.

IN6. Este Comitê de Pronunciamentos Contábeis decidiu, então, efetuar alguns levantamentos e concluiu que já existem diretrizes sobre a evidenciação, especialmente nas notas explicativas, em diversos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, principalmente no Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e no Pronunciamento Técnico CPC 26, bem como na própria Lei das Sociedades por Ações (6.404/76) e em documentos de diversos órgãos reguladores.

IN7. E concluiu também que há possibilidade de emissão de algumas orientações sobre essa evidenciação.

IN8. Após analisar essa situação e considerando que possa levar um certo tempo até que o IASB finalmente se pronuncie a esse respeito e efetue as modificações que podem acelerar esse processo, este Comitê deliberou considerar a emissão desta Orientação a fim de assegurar nas demonstrações contábeis e nas respectivas notas explicativas a divulgação das informações relevantes (e apenas delas) que de fato auxiliem os usuários, considerando as normatizações já existentes, sem sua modificação.

Objetivo

1. O objetivo desta Orientação é tratar dos requisitos básicos de elaboração e evidenciação a serem observados quando da divulgação dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral.
2. Esta Orientação está tratando, especificamente, da evidenciação das informações próprias das demonstrações contábil-financeiras anuais e intermediárias, em especial das contidas nas notas explicativas.

Alcance

3. Esta Orientação trata essencialmente de questões de divulgação, não alcançando questões de reconhecimento e de mensuração.
4. Ela consolida exigências já existentes em Pronunciamentos, em Interpretações e em outras Orientações deste Comitê, bem como na Lei, sem alterar tais exigências.
5. Para fins desta Orientação, utiliza-se sempre a palavra *relevância* lembrando que esse conceito abrange o da *materialidade* e o da palavra *significativa*. E utiliza-se a expressão *políticas contábeis*, que também abrange *práticas* e *critérios contábeis*.

Evidenciação já regulamentada

Principais diretrizes gerais contidas no Pronunciamento Conceitual Básico

6. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral, conforme já estabelecido no item OB2 do Pronunciamento Conceitual Básico - 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.*” (sublinhados adicionados)
7. Informações úteis são aquelas revestidas das características qualitativas fundamentais do relatório contábil-financeiro. Essas características, conforme esse mesmo Pronunciamento Conceitual Básico, item QC 5, são “*relevância e representação fidedigna*”. (s.a.)
8. O item QC 6 dessa Estrutura Conceitual define: “*Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.*” (s.a.)
9. E o QC 11 reforça: “*A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida ... puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação.*” (s.a.)
10. Depreende-se desses dispositivos que *todas* as informações próprias de demonstrações contábil-financeiras de conhecimento da entidade que possam de fato influenciar investidores e credores, e *apenas essas*, devem ser divulgadas. A divulgação de informações irrelevantes costuma causar o mau efeito de desviar a atenção do usuário, o que contraria frontalmente o objetivo da divulgação fidedigna.
11. O item QC 12 diz, falando da demonstração contábil (que inclui as notas explicativas), “*para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro*”. (s.a.)
12. Esse item evidencia a responsabilidade do preparador com relação à completude da informação, à obrigatoriedade de que a informação e os comentários relativos a ela sejam neutros, o que inclui a qualificação e a adjetivação, e o zelo para a inexistência de erros.
13. Cita o QC4: “*Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.*” (s.a.)
14. Chama-se a atenção, nesse item QC4, ao item *compreensibilidade*, que inclui a *nomenclatura* das contas nas demonstrações e a *redação* utilizada nas notas explicativas. O conhecimento mínimo exigido do usuário de demonstrações contábeis não necessariamente abrange a mesma profundidade dos especialistas, bem como as mesmas terminologias por demais específicas da entidade ou do segmento econômico a que a entidade pertence. Assim, apenas quando absolutamente inevitável, deve ser utilizado linguajar técnico específico da entidade ou do setor. É conveniente, neste caso, a apresentação de glossário completo e conciso junto com as demonstrações ou no sítio de que trata o item 33.
15. A *relevância*, conforme a Estrutura Conceitual, 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. Diz o item QC 11: “*a materialidade é um aspecto de relevância*

específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular”. (s.a.)

16. Assim, normalmente os números significativos para o porte da entidade são materiais/relevantes por sua influência potencial nas decisões do usuários, mas determinados valores, *mesmo que pequenos* em termos absolutos ou percentuais, podem ser *relevantes* em função não do seu tamanho, mas de sua *natureza*. Isso significa que podem ser de interesse para decisão dos usuários pela importância da informação em termos de governabilidade, de possível impacto futuro, de informação social, etc.
17. Resumindo, a Estrutura Conceitual determina que toda a informação é *relevante* e deve ser divulgada se sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam como base no relatório contábil-financeiro de propósito geral da entidade específica que reporta a informação. Consequentemente, se não tiver essa característica, a informação não é relevante e não deve ser divulgada. A informação só é relevante se for completa, neutra, livre de erro, comparável, verificável, tempestiva e compreensível.
18. Esse conjunto citado nos itens anteriores evidencia que o foco, único e exclusivo, a ser considerado na elaboração e na análise das demonstrações contábeis é o da *relevância* das informações necessárias ao processo decisório de investidores e credores.
19. Consequentemente, não podem faltar nas demonstrações contábeis as informações relevantes de que a entidade tenha conhecimento, bem como não devem ser oferecidas informações que não sejam relevantes.

Principais diretrizes gerais contidas no Pronunciamento Técnico CPC 26

20. O Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis determina, em seus itens 29 a 31, que:
 29. “A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.” (s.a.)
 30. “Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas.” Mas observado que “um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.”
 31. “A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação não for material.” (s.a.)
21. Esses três itens, resumidamente, levam à conclusão de que a evidenciação, tanto nas demonstrações, quanto nas notas explicativas, deve ser de informações relativas a itens agrupados pela semelhança (não igualdade) em sua natureza e na sua função. *Todavia, se irrelevantes, podem ficar inseridos em outros grupos para fins de apresentação.*
22. E outra conclusão fundamental: *qualquer informação específica requisitada por qualquer Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que não seja relevante não deve ser divulgada*, inclusive para não desviar a atenção do usuário, com exceção da que for requerida expressamente por órgão regulador.

23. 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.*”
24. Já o item 114 afirma que “*as notas explicativas são normalmente apresentadas*” numa determinada ordem que explicita (declaração de conformidade, resumo das políticas contábeis, etc.), mas não obriga que seja essa a ordem a ser utilizada.
25. Pelo contrário, o item 115 é expresso: “*Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas.*” (s.a.)
26. O item 117 do mesmo Pronunciamento 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.”
27. O item 116 esclarece: “*As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis.*” (s.a.)
28. Depreende-se dos itens anteriores que a entidade somente deve divulgar as *bases de elaboração* das demonstrações e suas *políticas contábeis* que sejam suas particulares, suas *específicas*. Dessa forma, as políticas contábeis que não lhe sejam aplicáveis não devem ser mencionadas. Políticas contábeis baseadas em normas que não apresentam qualquer alternativa não devem ser divulgadas. Isso abrange os documentos tanto em vigor quanto aqueles que vigerão futuramente.

Principais diretrizes gerais contidas na Lei das Sociedades por Ações

29. 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. Seu art. 176 determina:
- “§ 5º As notas explicativas devem:
- I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
-
- IV – indicar:
- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais...” (s.a.)
30. Ou seja, a Lei das S/A segue na mesma linha de exigir notas sobre bases de elaboração e sobre políticas contábeis que sejam específicas da entidade que reporta e que sejam relativas a itens relevantes. A menção a bases e políticas não específicas da entidade e referentes a itens não relevantes também pode desviar a atenção do usuário.

Sumário das principais diretrizes gerais contidas nos textos citados

O CPC salienta, então, que esses documentos citados já especificam que:

- A. Todas as informações evidenciadas devem ser *relevantes* para os usuários externos. E só são relevantes se *influenciarem no processo de decisão dos investidores e credores*. Consequentemente, as não relevantes não devem ser divulgadas.
- B. A relevância, por sua vez, abrange os conceitos de *magnitude* e de *natureza* da informação, olhadas sob o ponto de vista dos usuários.
- C. Somente as informações *relevantes e específicas* à entidade devem ser evidenciadas, tanto as relativas às políticas contábeis quanto a todas as demais notas, inclusive aquelas relativas a prováveis efeitos de políticas contábeis a serem adotadas no futuro.
- D. A menção, em Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC e em 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.
- E. Por outro lado, 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 em Lei ou em documento do CPC.
- F. O espírito de simples cumprimento de check-list não atende, absolutamente, ao necessário ao atingimento dos objetivos dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral.

Diretrizes complementares

- 31. Apesar de não especificamente mencionada nesses documentos citados, no conjunto dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste CPC está sempre presente a necessidade de ênfase às informações relativas a todos os temas que possam representar *riscos* para a entidade. Por exemplo, no Pronunciamento Técnico CPC 26 isso pode ser visto explicitamente nos itens 114, 125, 126 e 128. Consequentemente, este CPC entende que dentro do conceito de relevância deve sempre ser considerada essa característica.
- 32. Nas notas explicativas sobre as bases de elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas da entidade não devem ser repetidos os textos dos atos normativos, mas apenas resumidos os aspectos principais relevantes e aplicáveis à entidade.
- 33. Podem ser feitas apenas as menções aos números e nomes dos documentos deste CPC, sendo aplicados se a entidade deixar o resumo desses aspectos principais relevantes e aplicáveis à entidade, de forma separada, depositada e disponibilizada em banco de informações de órgão regulador, ou se não submetida a entidade a órgão regulador específico, em seu sítio, desde que de forma permanente.
- 34. Não se aplica o item anterior no caso de existência de escolha de política contábil permitida à entidade e quando de mudança nessas políticas contábeis, quando a nota deve esclarecer sobre tais fatos e consequências junto às demonstrações contábeis.
- 35. As notas sobre políticas contábeis podem ser inseridas dentro das notas relativas aos itens constantes das demonstrações contábeis a que se referem.
- 36. A ordem de apresentação das notas explicativas, após aquelas relativas ao contexto operacional e à declaração de conformidade, pode seguir a ordem de relevância dos assuntos tratados, obedecida sempre a exigência de referência cruzada entre as notas e os itens das demonstrações contábeis ou a outras notas a que se referem.

37. Na redação das notas não deve haver, na medida do possível, repetição de fatos, políticas e informações outras para fins de não desvio da atenção do usuário.
38. A administração da entidade deve, na nota de declaração de conformidade, afirmar que todas as informações relevantes próprias das demonstrações contábeis, e somente elas, estão sendo evidenciadas, e que correspondem às utilizadas por ela na sua gestão.