

## EDITAL 50/2025

### MODELO DA CHAVE DE CORREÇÃO - PROVA ESCRITA

AREA: 11

#### QUESTÃO 1: (2,0 pontos)

O encerramento de um mandato municipal/estadual/federal é um momento de transição em que o gestor deve garantir uma transferência de poder transparente e regular para os sucessores. Esse encerramento responsável é fundamental não apenas por ser uma obrigação legal, mas também por ser um princípio essencial da boa governança. Durante esse período de encerramento de mandato, existem restrições legais que limitam a atuação dos gestores públicos, que devem ter atenção especial às normas, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que visa evitar que os governantes atuais ajam de forma irresponsável, prejudicando as contas da gestão futura.

*O candidato deve apresentar um texto dissertativo, com viés descritivo e argumentativo; deve apresentar **posicionamento claro, coerente e objetivo em relação ao solicitado na questão**, no que se refere às restrições legais, apresentando conceitos, argumentos e consequências para o gestor que não se atenta às restrições legais.*

ITENS DA QUESTÃO	POSSIVEL RESPOSTA QUANTO AO CONTEÚDO
<p><b><u>Itens que devem ser abordados:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Controle dos gastos com pessoal para município, estado e união;</li><li>• Consequências para o gestor que ultrapassa o limite de alerta e prudencial;</li><li>• Assunção de obrigações de despesa no último ano mandato (art. 42 LRF);</li><li>• Dívida pública;</li><li>• Vedações e consequências legais.</li></ul>	<p><i>O candidato deve apresentar um texto dissertativo, com viés descritivo e argumentativo; deve apresentar <b>posicionamento claro, coerente e objetivo em relação ao solicitado na questão</b> sobre gastos com pessoal ao fim de mandato, regras específicas para cada ente federativo, vedações e consequências legais no último ano de mandato. apresentando conceitos, argumentos, consequências para o gestor que não se atentam as restrições legais.</i></p>

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ANGÉLICO, J. Contabilidade pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CRUZ, F. et al. Comentários à Lei nº 4.320. São Paulo: Atlas, 2006.
- CRUZ, F SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental - exercícios. São Paulo: Atlas, 2002; GLOCK, J. O. Controle interno nos municípios. São Paulo: Atlas, 2006.
- KOHAMA, H. Contabilidade pública: teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- KOHAMA, H. Balanços públicos: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO Jr., J. T., REIS, H. C. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 32 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2009.
- PISCITELLI, R. B.; M. Z. F. TIMBÓ. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SILVA, L. M. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- POUBEL, D; GARCIA, L. M. Contabilidade pública no Governo Federal. São Paulo: Atlas, 2004

## QUESTÃO 2: (2,0 pontos)

As entidades devem assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Com base no Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, redija um texto dissertativo explorando o conceito de valor recuperável; o objetivo da mensuração do valor recuperável; o reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização; e a reversão da perda por desvalorização.

## GABARITO:

---

O § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976 determina que a companhia deverá efetuar periodicamente análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado e no intangível. O CPC 01 (R1) define valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso.

O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra. Já o valor em uso de um Ativo Imobilizado é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos esperados do ativo) decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

O CPC 01 (R1) determina que as entidades devem avaliar pelo menos no final de cada exercício social se existe alguma indicação de que um ativo tenha perdido valor. Em outras palavras, avaliar se o ativo está reconhecido no balanço por valor acima do recuperável. Exemplos de indicações de que um ativo possa estar com valor contábil acima do valor recuperável são os seguintes: o valor de mercado de um Ativo Imobilizado durante certo período diminuiu consideravelmente, acima do que se esperaria, como decorrência do tempo ou do uso normal; sinais de dano físico ou de obsolescência de um Ativo Imobilizado. O Pronunciamento apresenta uma lista maior, mas não exaustiva, de indicações, baseada tanto em fontes internas de informação como externas. Na hipótese de haver alguma indicação ou evidência de que o ativo tenha sofrido alguma desvalorização, a entidade deve avaliar o valor recuperável do ativo e compará-lo a seu valor contábil para verificar se existe parcela não recuperável.

Em algumas situações, pode não ser possível determinar o valor líquido de venda de um Ativo Imobilizado em decorrência de não se ter um mercado ativo para esse Imobilizado e, consequentemente, não se ter uma base confiável para estimar o valor de venda em condições normais, ou por esse Imobilizado ter características muito peculiares às operações da entidade e, por isso, ter pouco potencial de negociação. Nesse tipo de situação, o valor em uso representará o valor recuperável do Imobilizado.

Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

Esse Pronunciamento determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzi-los a seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização.

Existe a possibilidade de uma perda por desvalorização reconhecida em período anterior para um Ativo Imobilizado individual ou para uma unidade geradora de caixa não mais existir ou ter diminuído. A entidade deve estimar o valor recuperável de um ativo na hipótese de existirem indícios de que a perda reconhecida para esse ativo no passado não mais exista ou tenha diminuído. São exemplos: o valor de mercado do ativo aumentou significativamente durante o período; existe evidência nas análises internas que indica que o desempenho econômico do ativo é ou será melhor do que o esperado etc.

A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

A entidade reverte uma perda por desvalorização de um ativo reconhecida em período anterior, exceto referente à parcela do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), apenas se tiver havido uma mudança nas estimativas usadas para determinar o valor recuperável desse ativo desde o período em que a última perda por desvalorização foi reconhecida. Essa reversão representa um aumento no potencial de geração de benefícios econômicos futuros do ativo, que pode ser traduzido tanto no seu valor em uso como no seu valor líquido de venda.

A reversão da perda deve ser reconhecida no resultado do período. Esses princípios gerais da reversão da perda por desvalorização são aplicáveis tanto ao ativo individual como à unidade geradora de caixa. É importante destacar que o acréscimo no valor contábil do ativo decorrente da reversão da perda por desvalorização não deve exceder o valor contábil que estaria reconhecido no balanço na hipótese de nenhuma perda ter sido reconhecida em período anterior. Caso a reversão proporcione um aumento no valor contábil do ativo acima do que ele teria se nenhuma perda tivesse sido reconhecida anteriormente, caracterizar-se-ia uma reavaliação, prática essa vedada pela atual legislação societária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Brasília: CPC, 2010. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>.
- SANTOS, A. et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades**. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2022.

- SANTOS, J. L dos; SCHMIDT, P. **Contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- SCHMIDT, P; DOS SANTOS, J. L. **Contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- VICECONTI, P; NEVES S. **Contabilidade societária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

### Questão 3 (2,0 pontos)

A Empresa Bananas Amazônica Ltda vendeu 50.000 unidades no exercício de 2024, tendo apresentado o demonstrativo de resultados a seguir:

Vendas		R\$ 125.000,00
Custos Variáveis	R\$ 75.000,00	
Custos Fixos	R\$ 25.000,00	
	R\$100.000,00	
L.A.I.R		R\$ 25.000,00
IR (40%)		R\$ 10.000,00
Lucro Líquido		R\$ 15.000,00

Em 2025, desejando melhorar a qualidade de seu produto, a empresa substitui uma substância (componente do produto) que custa \$0,50 por unidade por outra que custa \$0,90 por unidade produzida. Adicionalmente, com o intuito de aumentar a sua capacidade de produção, efetua investimentos de \$30.000.000 em uma máquina, cuja vida útil está estimada em seis anos (valor residual nulo). Todos os ativos da empresa são depreciados pelo método da linha reta (depreciação linear).

Mantendo-se o mesmo preço de venda do exercício de 2024, quantas unidades terão que ser vendidas em 2025 para que a empresa alcance o mesmo lucro de 2024?

### GABARITO:

TEMPO ESTIMADO DE RESPOSTA: 30 MINUTOS

*Mantendo-se o mesmo preço de venda do exercício de 2024, quantas unidades terão que ser vendidas em 2025 para que a empresa alcance o mesmo lucro de 2024?*

LUCRO BRUTO = N X Preço de Venda Unitário – (Custo Fixo Total + n x Custo Variável Unitário.

$$25.000 = n \times 2,5 - (30.000 + n \times 1,9)$$

$$30.000 + 25.000 = 0,6N \Rightarrow 55.000 / 0,6 = n \Rightarrow \mathbf{91.666,66 = n (unidades)}$$

91.667 unidades vendidas

Vendas		R\$ 229.167,50
Custos Variáveis	R\$ 174.167,30	
Custos Fixos	R\$ 30.000,00	
	R\$ 204.167,30	
L.A.I.R		R\$ 25.000,20
IR (40%)		R\$ 10.000,08
Lucro Líquido		R\$ 15.000,12

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- BORGES, H. B. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 624 p. ISBN 978 8597001754.
- FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades: suplemento. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 120 p. ISBN 978 85224 5455 6.
- ATKINSON, A. A. et al. Contabilidade gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 448 p. ISBN 9788522493883.
- FREZATTI, F. et al. Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009. 288 p. ISBN 9788522455188
- JIAMBALVO, J. Contabilidade gerencial. 3. ed. São Paulo: LTC Editora, 2009. 476 p. ISBN 9788521617020.
- MATTOS, Z. P. B. Contabilidade Financeira Rural. São Paulo. Atlas. 1999.

#### Questão 4 (2,0 pontos)

##### QUESTÃO DISCURSIVA 2

No dia 25/01/2026 foi publicado no site Poder 360 um artigo do Marcio Aith intitulado: “4 auditorias deram OK para os balanços do Master e da Reag”, nesse artigo o autor questiona os procedimentos para validar os ativos das empresas auditadas que são utilizados pelas empresas de auditoria, conforme texto transscrito:

Em vez de verificar se os ativos existiam, KMPM e PwC limitaram-se a descrever o que o próprio banco informava – e a alerta, em linguagem técnica, que havia “incerteza”.

(...)

A diferença entre o que as auditorias escreveram e o que de fato ocorria é abissal. As auditoria falaram em “incerteza de preço” – como se o problema fosse apenas calibrar o valor de mercado. O problema real era que os ativos não existiam. Não havia preço a discutir porque não havia ativo a precisar.

(...)

A pergunta que ninguém quer responder é: qual é a diferença entre uma auditoria que não verifica e uma auditoria que não existe?

Fonte: AITH, Marcio. 4 auditorias deram OK para os balanços do Master e da Reag. Poder 360. 25/01/2026. Disponível: <https://www.poder360.com.br/poder-economia/4-auditorias-deram-ok-para-os-balanços-do-master-e-da-reag/> . Acesso em 04/02/2026

A NBC TA 300 (R1) – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, estabelece no item 9:

9. O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de:

(a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planeados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu ambiente;

(b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.

(c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria (ver item A12)

Considerando os riscos de auditoria indicados nas Normas Brasileiras Contábeis (NBC) e os respectivos procedimentos que devem nortear desde o planejamento até a execução dos trabalhos do auditor; redija um texto dissertativo que aborde:

- a) os tipos de riscos da auditoria; (1 pontos)

- b) os procedimentos de auditoria ao nível de afirmação e outros procedimentos de auditoria que esteja em conformidade com as normas de auditoria. (1 pontos)

**GABARITO:**

---

**Para a questão A, dos RISCOS DE AUDITORIA:**

---

Na NBC TA 200 (R1), item 13, alínea (c), (e), (i) e (n) esclarece:

- (c) **Risco de auditoria** é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.
- (e) **Risco de detecção** é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.
- (i) **Distorção** é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.
- (n) **Risco de distorção relevante** é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:
- (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
- (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

**Para a questão B, dos PROCEDIMENTOS:**

---

De acordo com a NBC TA 300 (R1), item A2, são indicados os procedimentos que devem ser realizados; assim como na NBC TA 315 (R2), sendo que nessa última é realizada uma detalhamento de cada procedimentos acima indicado, a saber:

14. Os procedimentos de avaliação de riscos devem incluir (ver itens de A19 a A21):

- (a) indagações junto à administração e a outros indivíduos apropriados da entidade, incluindo indivíduos da função de auditoria interna (caso essa função exista) (ver itens de A22 a A26);
- (b) procedimentos analíticos (ver itens de A27 a A31);
- (c) observação e inspeção (ver itens de A32 a A36).

Na norma NBC TA 315 (R2) são detalhados em cada Item referendado na norma a sua descrição, como transcrita abaixo:

15. Na obtenção de evidência de auditoria, de acordo com o item 13, o auditor deve considerar as informações de (ver itens de A37 a A38):

- (a) procedimentos do auditor com relação à aceitação ou à continuação da relação com o cliente ou do trabalho de auditoria; e
- (b) quando aplicável, outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade.

#### INDAGAÇÕES (A22 A A26)

A22. As informações obtidas pelo auditor para suportar uma base apropriada para a identificação e a avaliação dos riscos e o planejamento de procedimentos adicionais de auditoria podem ser obtidas por meio de indagações junto à administração e aos responsáveis pelos relatórios financeiros.

A23. As indagações junto à administração e aos responsáveis pelos relatórios financeiros e a outros indivíduos apropriados da entidade e outros empregados com diferentes níveis de autoridade, podem oferecer para o auditor diferentes perspectivas na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

A24. Ao fazer indagações junto àqueles que podem ter informações que provavelmente ajudarão na identificação dos riscos de distorção relevante, os auditores de entidades do setor público podem obter informações de fontes adicionais, como de auditores que estão envolvidos na realização de outras auditorias relacionadas com a entidade

A25. Se uma entidade tem um função de auditoria interna, as indagações junto aos indivíduos apropriados do departamento podem auxiliar o auditor no entendimento da entidade, do seu ambiente e do seu sistema de controles internos na identificação e avaliação de riscos.

#### PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS (A27 A A31)

A27. Os procedimentos analíticos podem auxiliar a identificar inconsistências, transações ou eventos não usuais, valores, índices e tendências que indicam assuntos que possam ter implicações na auditoria. As relações não usuais ou inesperadas que são identificadas podem auxiliar o auditor a identificar riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante devido à fraude.

A28. Os procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de riscos podem, portanto, auxiliar na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante ao identificar aspectos da entidade dos quais o auditor não tinha conhecimento ou entendimento como os fatores de risco inerentes, como mudanças, afetam a susceptibilidade das afirmações à distorção.

#### Tipos de procedimentos analíticos

A29. Os procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de riscos podem:

- Incluir tanto informações financeiras como não financeiras, como, por exemplo, a relação entre as vendas e a metragem do espaço para vendas ou o volume de bens vendidos (não financeira).
  - Usar dados agregados em alto nível. Consequentemente, os resultados desses procedimentos analíticos podem fornecer uma indicação inicial ampla sobre a probabilidade de distorção relevante.
- A30. Esta Norma trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos de avaliação de riscos. A NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos) e da responsabilidade do auditor de realizar procedimentos analíticos próximo ao fim da auditoria. Consequentemente, os procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de riscos não precisam ser realizados de acordo com os requisitos da NBC TA 520. Entretanto, os requisitos e o material de aplicação da NBC TA 520 podem fornecer orientações úteis para o auditor na realização de procedimentos analíticos como parte dos procedimentos de avaliação de riscos.
- Ferramentas e técnicas automatizadas
  - A31. Os procedimentos analíticos podem ser realizados mediante a utilização de uma série de ferramentas ou técnicas, que podem ser automatizadas. A aplicação de procedimentos analíticos automatizados aos dados

#### OBSERVAÇÃO E INSPEÇÃO (A32 A A36)

A32. A observação e a inspeção podem suportar, comprovar ou contradizer as indagações junto à administração e a outros e podem também fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente.

#### Escalabilidade

A33. Quando as políticas ou os procedimentos não são documentados, ou quando a entidade tem controles menos formalizados, o auditor ainda pode obter alguma evidência de auditoria para suportar a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio da observação ou inspeção da realização do controle.

## Observação e inspeção como procedimentos de avaliação de riscos

A34. Os procedimentos de avaliação de riscos podem incluir a observação ou a inspeção do que segue:

- as operações da entidade;
- documentos internos (como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;
- relatórios preparados pela administração (como relatórios trimestrais da administração e demonstrações contábeis intermediárias) e pelos responsáveis pela governança (como atas das reuniões do conselho de administração);
- as dependências e instalações fabris da entidade;
- as informações obtidas de fontes externas, como revistas especializadas ou de economia, relatórios de analistas, bancos ou agências de classificação de risco, publicações regulatórias ou financeiras; ou outros documentos externos sobre o desempenho financeiro da entidade (como aqueles mencionados no item A79);
- os comportamentos e as ações da administração ou dos responsáveis pela governança (como a observação de reunião do comitê de auditoria).
- Ferramentas e técnicas automatizadas
  - A35. As ferramentas ou as técnicas automatizadas também podem ser usadas para observar ou inspecionar, em especial, ativos, por exemplo, por meio do uso de ferramentas de observação remota (por exemplo, drone).

## INFORMAÇÕES DE OUTRAS FONTES

Por que o auditor considera as informações de outras fontes

A37. As informações obtidas de outras fontes podem ser relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante mediante o fornecimento de informações e opiniões sobre:

- a natureza da entidade e seus riscos do negócio e o que pode ter mudado em relação aos períodos anteriores;
- a integridade e os valores éticos da administração e dos responsáveis pela governança que também podem ser relevantes para o entendimento do auditor do ambiente de controle;
- a estrutura de relatório financeiro aplicável e sua aplicação à natureza e às circunstâncias da entidade.

Outras fontes relevantes

A38. Outras fontes de informações relevantes incluem:

- procedimentos do auditor com relação à aceitação ou à continuação da relação com o cliente ou do trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 12, incluindo as conclusões alcançadas a respeito;
- outros trabalhos realizados para a entidade pelo sócio do trabalho. O sócio do trabalho pode ter obtido conhecimento relevante para a auditoria, inclusive sobre a entidade e o seu ambiente, na realização de outros trabalhos para a entidade. Esses trabalhos podem incluir trabalhos de procedimentos pré-acordados ou outros trabalhos de auditoria ou asseguração, incluindo trabalhos que tratam dos requisitos adicionais para a apresentação de relatórios na jurisdição.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ALMEIDA, M. C. Auditoria: abordagem moderna e completa. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 520 p. ISBN 9788597012774.
- ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 704 p. ISBN 9788522462384.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002. 986 p. ISBN 85 224-3244-8.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 4 fev. 2026.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 300 (R1) – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.** Brasília: CFC, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 4 fev. 2026.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315 (R2) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante.** Brasília: CFC, 2021. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 4 fev. 2026.

- CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. Auditoria Contábil: teoria e prática. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2019, 560 p. ISBN 978-8597021981.
- CREPALDI, S. A. Auditoria Contábil. São Paulo: Atlas, 2013. 912 p. ISBN: 9788522480821.
- LONGO, C. G. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 464 p. ISBN 9788522493203.

## Questão 5 (2,0 pontos)

De acordo com o CPC 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas, a entidade que exerce controle sobre uma ou mais entidades deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Nesse contexto, redija um texto dissertativo abordando a técnica da consolidação das demonstrações

contábeis, explorando os seguintes pontos: conceito; objetivo; obrigatoriedade; aspectos que devem ser observados no processo de consolidação; eliminações e ajustes de consolidação; e participação de não controladores.

## **GABARITO:**

---

A consolidação das demonstrações contábeis foi uma das importantes inovações introduzidas no Brasil pela Lei das S.A. e, à época, nos tornamos o primeiro país não saxônico a adotá-la, bem como a equivalência patrimonial. A consolidação é adotada em muitos outros países há vários anos, particularmente naqueles em que o sistema de captação de recursos, por meio da emissão de ações ao público pelas bolsas de valores, é importante para as empresas. Somente por meio dessa técnica é que se pode realmente conhecer a posição financeira da empresa controladora e das demais empresas de um grupo econômico.

A leitura de demonstrações contábeis não consolidadas de uma empresa com investimentos relevantes em controladas perde muito de sua significação, pois essas demonstrações não fornecem elementos completos para o real conhecimento e entendimento da situação financeira em sua totalidade e do volume total das operações (motivo pelo qual há países onde é até vedada a divulgação das demonstrações individuais quando há investimento em controlada). Nesse sentido, deve prevalecer o conceito de controle ao efetuar-se a consolidação. E, como vimos, o “controle” envolve o poder sobre a investida para dirigir suas atividades relevantes e usar esse poder em benefício do investidor. Portanto, o controle não abrange apenas o acionário, mas também o poder decisório acerca das atividades relevantes da investida.

No Balanço Patrimonial consolidado, deve-se apresentar o conjunto de ativos, passivos, receitas e despesas sob controle da entidade controladora e não os de sua propriedade, o que envolve seus próprios ativos, passivos, receitas e despesas, como também os 100% das entidades que ela controla. Então, ao trazer 100% dos ativos e passivos, mas considerando que a controladora tenha somente 80% de participação efetiva na controlada, isso faz surgir a necessidade de incluir no Patrimônio Líquido consolidado a participação dos não controladores, relativa aos 20% restantes de participação diretamente nas controladas.

O objetivo da consolidação é apresentar aos usuários da informação contábil, principalmente acionistas e credores, os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, como se o grupo econômico fosse uma única entidade. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e melhor compreensão do que inúmeros balanços isolados de cada empresa do grupo. De acordo com o CPC 36 (R3), grupo econômico é definido como constituído pela “controladora e todas as suas controladas” e isso independe de o grupo estar ou não constituído formalmente, nos termos do Capítulo XXI da Lei das Sociedades por Ações (Grupo de Sociedades).

Efetivamente, a análise individual das diversas demonstrações contábeis faz perder a visão do conjunto, do desempenho global do grupo ou do conjunto completo de ativos e passivos que estão sob controle da entidade controladora. E ainda pode incluir transações e relações de crédito/débito entre entidades do mesmo grupo. Por isso, as inúmeras transações realizadas e os saldos entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico necessitam ser eliminadas nas demonstrações consolidadas, obtendo-se, assim, apenas os valores apurados em função de operações efetuadas com terceiros alheios ao grupo.

A consolidação, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações, é obrigatória para as companhias abertas (art. 249) e para os grupos de sociedades formalmente constituídos na forma do Capítulo XXI da Lei no 6.404/1976, independentemente de serem ou não companhias abertas (aplicando-se a consolidação mesmo que a sociedade de comando não seja uma sociedade por ações, tal como no caso de uma empresa limitada).

Como, porém, a norma contábil que determina em que casos devem ser elaboradas as demonstrações consolidadas, o CPC 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas foi aprovado não só pela CVM, mas também pelo CFC, isso significa que todas as demais sociedades, por ações, limitadas e outras estão também obrigadas à consolidação.

Procedimentos de consolidação: Necessidade de uniformidade de políticas e critérios contábeis - É necessário que as empresas tenham critérios contábeis uniformes, e esse é o procedimento exigido pelo CPC 36 (R3) e pela Lei. Caso contrário, poderemos estar somando ativos, passivos, receitas e despesas apuradas com critérios de avaliação e classificação diferentes entre si. Se uma entidade do grupo econômico, portanto, utiliza políticas contábeis diferentes daquelas adotadas nas demonstrações contábeis da controladora para transações e eventos de mesma natureza, em circunstâncias semelhantes, serão necessários ajustes, mesmo que extracontábeis, para adequar as demonstrações das controladas quando da elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

Controle das transações entre as empresas do grupo - em função da exigência de eliminar as operações realizadas entre as empresas do mesmo grupo econômico para fins de consolidação, faz-se necessário, durante o ano, manter um controle adequado dessas transações e dos saldos entre as empresas do mesmo grupo econômico (intragrupo). Por meio desse controle, será possível apurar os valores das vendas, despesas, juros, comissões e outras receitas ocorridas durante o exercício entre as empresas que integram as demonstrações consolidadas.

Com relação aos saldos de balanço, também devem ser controlados à parte e destacados para facilitar a consolidação, precisando também ser conciliados, comparando-se os saldos de uma empresa com os que acusam as outras empresas do grupo. Esses controles são normalmente feitos com o uso adequado de um Plano de Contas que preveja o registro desses saldos e dessas transações intragrupo em contas específicas. Na data da consolidação, os eventuais itens de conciliação devem ser eliminados, não na contabilidade, mas em papéis de trabalho que levem às demonstrações consolidadas. É importantíssimo efetuar conciliações periódicas das contas intragrupo e ajustá-las na data da consolidação.

Eliminações e ajustes de consolidação:

Para que as demonstrações contábeis consolidadas apresentem informações sobre o grupo econômico como uma única entidade econômica, exige-se que os seguintes procedimentos sejam adotados:

- a) Combinar itens similares de ativos, passivos, Patrimônio Líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas (isso corresponde à soma dos saldos das contas);
- b) Eliminar o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parte dessa controladora no Patrimônio Líquido das controladas (considerando-se a participação efetiva da controladora);
- c) Identificar a participação dos não controladores nos ativos líquidos das controladas consolidadas, separadamente da parte pertencente à controladora no Patrimônio Líquido consolidado;
- d) Os saldos, fluxos de caixa, receitas e despesas decorrentes de transações intragrupo, incluindo dividendos, devem ser totalmente eliminados. Os resultados auferidos nas transações intragrupo que estiverem reconhecidos nos ativos, tais como um estoque ou um Ativo Imobilizado, devem ser totalmente eliminados. Os prejuízos intragrupo são eliminados desde que não indiquem uma redução no valor recuperável de ativos.

- e) Após determinar o resultado consolidado, identificar a parte pertinente à controladora e aos não controladores no lucro ou prejuízo consolidado do exercício social de apresentação das demonstrações contábeis.

A controladora não possui, direta ou indiretamente, os 100% do capital social, mas um percentual menor. O restante dessas ações ou quotas da controlada pertence a outras pessoas jurídicas ou físicas, denominadas sócios não controladores. Na consolidação do Balanço, o valor pertinente à participação dos sócios não controladores deve integrar o Patrimônio Líquido consolidado, uma vez que tais sócios possuem direitos residuais sobre os ativos líquidos da controlada. Todavia, o Patrimônio Líquido consolidado deve apresentar a participação dos não controladores separadamente da parte que pertence aos proprietários da empresa controladora.

Os sócios não controladores efetuaram contribuições de capital ou adquiriram ações ou cotas de terceiros e possuem efetivamente direitos residuais sobre os ativos líquidos das controladas. Contudo, não são sócios do grupo econômico como um todo. Apenas são sócios (não controladores) de algumas das empresas do grupo (as controladas das quais eles detêm instrumentos patrimoniais).

A lógica desse procedimento é simples: a investidora possui, por exemplo, 70% do Patrimônio Líquido de uma empresa que acaba de comprar. Apesar disso, como tem poder de controle sobre o conjunto completo de ativos líquidos, ela consolida 100% dos ativos e 100% dos passivos dessa controlada, apresentando num único conjunto de demonstrações contábeis a totalidade dos ativos e passivos sob seu controle. Os 30% restantes não são de sua propriedade. Então, ao consolidar 100% dos ativos líquidos da controlada, traz mais do que é de sua propriedade e, por isso, evidencia o valor relativo aos 30% de participação dos demais sócios dessa controlada, como “Participação de Não Controladores”. O mesmo ocorre na consolidação do resultado. De qualquer forma, são todos, controlador e não controladores, sócios de certo conjunto de empresas, e, por isso, hoje todos são apresentados dentro do mesmo total do Patrimônio Líquido. Trata-se de uma modificação no conceito de Entidade trazida pelo IASB, passando a entendê-la como de natureza global (Patrimônio Líquido total), e não como era antes da adoção das novas normas em 2010. Antes, o Patrimônio Líquido consolidado era o consolidado pertencente à controladora, e a participação dos não controladores ficava entre o Passivo e o Patrimônio Líquido, inclusive como induzido pela Lei das S.A. E a participação dos não controladores no lucro líquido era diminuída para se chegar ao lucro líquido consolidado pertencente à controladora consolidadora.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3): Demonstrações Consolidadas**. Brasília: CPC, 2012. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=67>.
- PEREZ J. J. H; OLIVEIRA, L. M. de. **Contabilidade avançada: texto e testes com as respostas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PEREZ JÚNIOR, J. H; OLIVEIRA, L. M. de. **Contabilidade avançada: texto e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SANTOS, A. et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades**. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2022.

- SCHMIDT, P; SANTOS, J. L. dos; FERNANDES, L. A. **Contabilidade avançada: aspectos societários e tributários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

**A BANCA DEVE OBSERVAR:**

- a)** A Coerência entre a correção e o conteúdo contido na prova discursiva;
- b)** Deve-se atribuir o peso de cada item;
- c)** Padronizar os critérios de correção das questões propostas, a fim de melhor comparar as respostas apresentadas pelos candidatos, bem como para fazer valer os princípios da igualdade, da imparcialidade, da moralidade, da eficiência, da motivação, da razoabilidade e da proporcionalidade.