



**ILUSTRÍSSIMO(A) SENHOR(A) PRESIDENTE DA COMISSÃO PERMANENTE
DE LICITAÇÕES DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC.**

**Concorrência Pública 15/2022.
Processo Administrativo 163/2022**

PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA., pessoa jurídica de direito privado estabelecida na Av. Carlos Gomes, n.º 141/901, Bairro Auxiliadora, em Porto Alegre/RS, CEP.: 90.480-003, inscrita no CNPJ sob n.º 05.214.451/0001-45, neste ato representada por seu sócio administrador Sr. **José Luiz Monteiro Fuscaldo**, inscrito no CPF sob n.º 334.818.900-44, com Contrato Social em anexo (Doc. 01), vem respeitosamente, perante Vossa Senhoria para apresentar

RECURSO ADMINISTRATIVO,

contra a **Habilitação da concorrente Racing Comunicação Ltda., proferido pela Comissão Permanente de Licitações e Subcomissão Técnica**, nos termos do disposto no item 12 e subitens 4.2.3, "a" e 5.2, "n" do Edital da Concorrência em tela, do artigo 109 da Lei 8.666/93 e do art. 11, §4º, inciso XIII da Lei 12.232/2010, pelos fundamentos de fato e de direito expostos nas Razões Recursais que seguem.

Requer o recebimento do Recurso **para reconsideração da decisão da Comissão de Licitações acerca da habilitação da Recorrida e a sua desclassificação do Certame**, nos termos dos arts. 3º, 41 e 48, inciso I da Lei 8.666/93 e, acaso assim não entendam Vossas Senhorias, a remessa dos autos à Autoridade Superior para julgamento na forma da lei.

Nestes termos,
Pede deferimento.

Porto Alegre, 05 de outubro de 2023.

JOSE LUIZ MONTEIRO
FUSCALDO
CPF 334.818.900-44
ACT-Safeweb 05/10/2023 14:12:33

**José Luiz Monteiro Fuscaldo,
Sócio Administrador.**

Com Assessoria Jurídica, nos termos do §2º-A, do art. 2º, da Lei Federal 8.906/94, de:

**Armenio de Oliveira dos Santos,
Mestre em Direito e Advogado.
OAB/RS 48.458.**



EXCELENTÍSSIMO SENHOR PREFEITO MUNICIPAL DE TUBARÃO/SC.

**Concorrência Pública 15/2022.
Processo Administrativo 163/2022**

RECORRENTE: PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA (MOOVE).

**RECORRIDA: RACING COMUNICAÇÃO LTDA; E
SUBCOMISSÃO TÉCNICA.**

RAZÕES RECURSAIS Eméritos Julgadores

I - DOS FATOS

I.1 - A Recorrente é participante da Concorrência em epígrafe, nos termos do respectivo Edital e, assim, tem interesse legítimo para interpor o presente Recurso.

I.2 – Após Julgamento dos Recursos Administrativos da Fase Técnica e das Propostas de Preços, as empresas classificadas foram Convocadas para apresentação dos Envelopes de Habilitação.

I.3 – Nessa Sessão se fizeram presentes a ora Recorrente e a ora Recorrida, sendo que as demais empresas deixaram de comparecer e, por isso, devem, de plano, serem tidas como inabilitadas por não apresentação dos seus documentos de Habilitação.

I.4 – Assim, com base na Ata da Sessão de Habilitação e no subitem 5.2, “n” do Edital o presente Recurso é tempestivo, devendo ser recebido no seu efeito suspensivo, conforme item 12 do Edital, e provido por suas próprias razões.

I.5 – Deste modo, *data maxima venia*, deve ser reformada a r. decisão proferida pela eminente Comissão Licitações para a **reconsideração da sua decisão acerca da habilitação da Recorrida e para a sua desclassificação do Certame**, tudo nos termos dos Pedidos finais deste Recurso.

II – DO MÉRITO E DO DIREITO

II.1 – Da exigência de apresentação das Notas Explicativas nos Balanços Patrimoniais e do descumprimento ao subitem 4.2.3, “a” do Edital e ao art. 31, I da Lei 8.666/93 pela Recorrida.

A Recorrida, a qual restou como classificada no Julgamento de Habilitação, DEVE SER DESCLASSIFICADA do certame porque descumpriu as disposições do art. 31, I da Lei Federal 8.666/93 e do subitem 4.2.3, “a” do Edital na parte em que é expressa a exigência do “*Balanço patrimonial, apresentado na forma da lei (...)*”, como segue:

4.2.3 QUANTO À QUALIFICAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA:

a) Balanço patrimonial, apresentado na forma da lei, acompanhado da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), do último exercício social, **assinados pelo representante legal da empresa e por contador com registro profissional**, sendo vedada a substituição dos documentos exigidos, por balancetes ou balanços provisórios. Serão aceitos o balanço patrimonial e demonstrativos assim apresentados: (Hachuramos)

E assim está o art. 31, I da Lei 8.666/93:

Art. 31. A documentação relativa à qualificação econômico-financeira limitar-se-á a:

I - balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, já exigíveis e apresentados na forma da lei, que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrado há mais de 3 (três) meses da data de apresentação da proposta; (Hachuramos)

Logo, embora o Edital preveja no subitem 4.2.3, a.2 a possibilidade de apresentação dos documentos do SPED, isto não elide a exigência da alínea "a" do mesmo subitem e do art. 31, I da Lei 8.666/93 de que este Balanço e as Demonstrações OBEDEÇAM A FORMA DA LEI.

Ocorre que a Recorrida NÃO APRESENTOU em seus documentos de Balanço e Demonstrações Contábeis para Habilitação de Qualificação Econômico-Financeira, cópia anexa (Doc. 02), AS NOTAS EXPLICATIVAS, as quais, nos termos das Regulamentações do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC são obrigatórias.

A competência legal do Conselho Federal de Contabilidade - CFC para regular acerca dos princípios contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de Natureza Técnica e Profissional é expressamente prevista no Art. 6º, alínea "f" do Decreto-Lei 9.295/1946, alterado pelo art. 76 da Lei Federal 12.249/2010¹.

Assim, a competência legal do Conselho Federal de Contabilidade - CFC para regular acerca dos princípios contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de Natureza Técnica e Profissional também precisa ser interpretada **à luz da competência que lhe é delegada em Lei**, sendo que, neste caso, o direito precisa ter uma interpretação sistemática.²

E as Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis e as informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas Demonstrações Contábeis propriamente ditas. As Notas Explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

¹ In http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm, acesso em 04/10/23, às 18:00min.

² FREITAS, Juarez. A Interpretação Sistemática do Direito. 4ª edição. São Paulo, SP: Malheiros, 2004. Pág. 80.

As demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá estar relacionada a qualquer outra das Demonstrações Financeiras.

Portanto, **sem as Notas Explicativas NÃO HÁ a possibilidade de total entendimento do Balanço, este NÃO pode ser considerado como completo e nem de acordo com a Lei.**

Primeiramente, no que tange ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis³ - CPC, do CFC é preciso esclarecer que o mesmo foi Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05⁴ e tem como objetivo *"o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais"*.

Neste sentido temos o Pronunciamento Técnico 26(R1) do CPC (Doc. 03) que trata da apresentação das Demonstrações Contábeis de todas as Entidades aí entendido esse conceito como o mais amplo que abrange as Pessoas Jurídicas, como diz De Plácido e Silva⁵, e todos aqueles que devem apresentar Demonstrações Contábeis.

E o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), cópia anexa⁶ (Doc. 03) nos seus itens 10, letra "e" e "ea"; 38 e 38A traz:

Conjunto completo de demonstrações contábeis

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

...

(e) **notas explicativas**, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; (Alterada pela Revisão CPC 08)

(ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A; (Incluída pela Revisão CPC 03)

...

38. A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente.

38A. A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas

³ In <https://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>, acesso em 04/10/23, 18:06min.

⁴ CFC in http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf, acesso em 04/10/23, 18:07min.

⁵ De Plácido e Silva. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense. Rio de Janeiro, RJ. 2003. Pág. 533.

⁶ In http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf, acesso em 04/10/23, 18:17min.

demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações do valor adicionado (se apresentadas), **bem como as respectivas notas explicativas.** (Alterado pela Revisão CPC 09)

Portanto, **o Pronunciamento acima citado tem força normativa legal** e deve ser observado para a emissão de Demonstrações Contábeis, o que NÃO FOI CUMPRIDO PELA RECORRIDA, violando as normas legais contábeis ao não apresentar na sua Demonstração Contábil as Notas Explicativas.

Ocorre que a Contabilidade, nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21 de novembro de 2019 do CFC⁷, cópia anexa (Doc. 04), deve fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade.

E nos termos do item 3.3 essas informações são fornecidas:

- (a) no balanço patrimonial, ao reconhecer ativos, passivos e patrimônio líquido;
- (b) na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente, ao reconhecer receitas e despesas; e
- (c) **em outras demonstrações e notas explicativas, ao apresentar e divulgar informações sobre:**
 - (i) ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas reconhecidos (ver item 5.1), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes desses ativos e passivos reconhecidos;**
 - (ii) ativos e passivos que não foram reconhecidos (ver item 5.6), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes deles;**
 - (iii) fluxos de caixa;**
 - (iv) contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles; e**
 - (v) os métodos, premissas e julgamentos utilizados na estimativa dos valores apresentados ou divulgados, e mudanças nesses métodos, premissas e julgamentos. (G.n.)**

Também o item 7.22:

7.22 Podem ser necessários diferentes níveis de agregação em diferentes partes das demonstrações contábeis. Por exemplo, **normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente fornecem informações resumidas e informações mais detalhadas são fornecidas nas notas explicativas.** (G.n.)

E no caso da Recorrida ela apresentou faturamento em 2022 de R\$ 1.069.839,98, o que a enquadra na apresentação das demonstrações contábeis de acordo

⁷ CFC in <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTGEC.pdf>, acesso em 04/10/23, 18:19min.

com a NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas⁸, cópia anexa (Doc. 05), a qual também define a apresentação de Notas Explicativas, conforme segue:

3.3 A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com esta Norma deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com esta Norma a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos desta Norma.

...

3.10 A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis (inclusive informação comparativa – ver item 3.14) pelo menos anualmente. Quando a data de encerramento do período de divulgação da entidade for alterada e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) esse fato;
- (b) a razão para a utilização de período mais longo ou mais curto;
- (c) o fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis **(incluindo as notas explicativas)** não são inteiramente comparáveis.

...

3.17 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b) demonstração do resultado do período de divulgação;
- (c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- (f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.**

...

3.20 Em razão de o item 3.14 requerer valores comparativos com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as notas explicativas correspondentes.

...

3.23 A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e notas explicativas e distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento.

⁸ Conselho Federal de Contabilidade, in [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000(R1).pdf), acesso em 04/10/23, 18:41min.

3.24 A entidade deve divulgar as seguintes informações nas notas explicativas:

(a) o domicílio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);

(b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.

...

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

4.11 A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas:

(a) ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;

(b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos

a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por

receitas contabilizadas pela competência, mas ainda não faturadas;

(c) estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:

(i) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(ii) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;

(iii) na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços;

(d) fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos incorridos;

(e) provisões para benefícios a empregados e outras provisões;

(f) grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, lucros ou prejuízos acumulados e outros itens que, conforme exigido por esta Norma, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido. (G.n.)

E a mesma NBC TG 1000 (R1) traz a Seção 8 que trata exclusivamente das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, como segue:

Alcance desta seção

8.1 Esta seção dispõe sobre os princípios subjacentes às informações **que devem ser apresentadas nas notas explicativas** às demonstrações contábeis e como apresentá-las. **As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas** no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. **As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de** itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações. Adicionalmente às exigências desta seção, quase todas as outras seções desta Norma **exigem divulgações que são normalmente apresentadas nas notas explicativas.**

Estrutura das notas explicativas

8.2 As notas explicativas devem:

(a) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 a 8.7;

(b) divulgar as informações exigidas por esta Norma que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis; e

(c) prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.

8.3 A entidade deve, tanto quanto seja praticável, **apresentar as notas explicativas de forma sistemática. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.**

8.4 A entidade normalmente **apresenta as notas explicativas na seguinte ordem:**

(a) declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com esta Norma (ver item 3.3);

(b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);

(c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração; e

(d) quaisquer outras divulgações.

...

Informação sobre julgamento

8.6 A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis **ou em outras notas explicativas**, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (ver item 8.7), que a administração utilizou no processo de aplicação das práticas contábeis da entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Informação sobre as principais fontes de incerteza das estimativas

8.7 **A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre:**

(a) sua natureza; e

(b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação. (G.n.)

Neste sentido também a ITG 1000 do CFC (Doc. 06) diz:

Demonstrações contábeis

26. **A entidade deve elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas ao final de cada exercício social.** Quando houver necessidade, a entidade deve elaborá-los em períodos intermediários. (G.n.)

Portanto, com base nos textos legais e normativos mencionados e de acordo com os novos entendimentos do próprio CFC, **que possuem força normativa por delegação de competência prevista em Lei**, desde a implantação do Padrão Internacional de Contabilidade IFRS no Brasil, **não existem mais Demonstrações Contábeis que não devam ser complementadas por Notas Explicativas**, que

passam a ser de elaboração obrigatória para todas as **entidades/empresas, independentemente de porte, atividade ou forma de tributação.**

Logo, para o atendimento da dicção legal do art. 31, I da Lei 8.666/93 e do subitem 4.2.3, "a" do Edital **é exigível e obrigatória a apresentação das Notas Explicativas** juntamente com as Demonstrações Contábeis de licitantes, devendo a Recorrida ser Desclassificada do certame por não as apresentar, ferindo a legislação e normativas de regência de Contabilidade no Brasil.

II.2 – Da violação do item 28, "c" da ITG/CFC 1000 pela Recorrida

A referida ITG/CFC 1000, cópia anexa (Doc. 06) no seu item 28, "c" traz que:

28. As Demonstrações Contábeis devem ser identificadas, no mínimo, com as seguintes informações:

- (a) a denominação da entidade;
- (b) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto;

e

(c) a apresentação dos valores do período encerrado na primeira coluna **e na segunda, dos valores do período anterior.** (G.n)

Assim, não consta em nenhuma página da Demonstração do Resultado da Recorrida (Doc. 02) os valores do Período Anterior, o que viola a alínea "c", do item 28, ITG/CFC 1000.

Portanto a norma não foi atendida pela Demonstração da Recorrida porque não foram apresentados os valores do período anterior.

Vemos que no seu Balanço Patrimonial constam tais valores, mas a Norma da Contabilidade exige, também, a sua apresentação na Demonstração do Resultado, sendo que esta é expressamente exigida no subitem 4.2.3, "a" do Edital.

Logo, também por esta razão a Recorrida deve se desclassificada do Certame.

II.3 – Da Violação ao Princípio da Vinculação ao Edital

Por todo o exposto supra nos nossos itens acima, **a Recorrida incorre em descumprimento ao Edital no subitem 4.2.3 "a" e à Lei 8.666/93, no seu art. 31, I**, sendo preciso compreender que, como dispositivo legal, em matéria de licitações, se aplica o que prevê a lei em si e, também, as disposições do Edital, uma vez que ele faz lei entre as partes e vincula a Administração, nos termos do art. 41 da Lei 8.666/93, estando esta obrigada a cumprir o que ele prevê.

Neste sentido ensina Marçal Justem Filho⁹:

O instrumento convocatório cristaliza a competência discricionária da Administração, **que se vincula a seus termos.** Conjugando a regra do art. 41 com aquela do art. 4º, **pode-se afirmar a estrita vinculação da Administração ao edital, seja quanto a regras de fundo quanto àquelas de procedimento.** Sob um certo ângulo, **o edital é o fundamento de validade dos atos praticados no curso da licitação**, na acepção de que a

⁹ FILHO, Marçal Justem. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 13ª ed., São Paulo: Dialética, 2009. p. 543.

desconformidade entre o edital e os atos administrativos praticados no curso da licitação se resolve pela invalidade destes últimos. **Ao descumprir normas constantes do edital, a Administração Pública frustra a própria razão de ser da licitação. Viola os princípios norteadores da atividade administrativa, tais como a legalidade, a moralidade, a isonomia. O descumprimento a qualquer regra do edital deverá ser reprimido, inclusive através dos instrumentos de controle interno da Administração Pública.** (Grifos nossos)

Também a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Melo¹⁰:

O edital constitui-se no documento fundamental da licitação. Habitualmente se afirma, em observação feliz, que é a sua lei interna. Com efeito, abaixo da legislação pertinente à matéria, é o edital que estabelece as regras específicas de cada licitação. **A administração fica estritamente vinculada às normas e condições nele estabelecidas, das quais não pode se afastar (art. 41).**

Embora não seja exaustivo, pois normas anteriores e superiores o complementam, ainda, que não reproduzidas em seu texto, como bem diz Hely Lopes Meirelles, o edital é "a matriz da licitação e do contrato"; **daí não se pode "exigir ou decidir além ou aquém do edital".** (Grifos nossos)

Idem o ensinamento de José dos Santos Carvalho Filho¹¹:

A vinculação ao instrumento convocatório é garantia do administrador e dos administrados. **Significa que as regras traçadas para o procedimento devem ser fielmente observadas por todos. Se a regra fixada não é respeitada, o procedimento se torna inválido e suscetível de correção na via da administração ou judicial.** O princípio da vinculação tem extrema importância. Por ele evita-se a alteração de critérios de julgamento, além de dar a certeza aos interessados do que pretende a Administração. **E se evita, finalmente, qualquer brecha que provoque violação à moralidade administrativa, à impessoalidade e à probidade administrativa.**

...
Vedado à Administração e aos licitantes é o descumprimento das regras de convocação, deixando de considerar o que nele se exige, como, por exemplo, a dispensa de documento ou a fixação de preço fora dos limites estabelecidos. Em tais hipóteses, deve dar-se a desclassificação do licitante, como, de resto, impõe o art. 48, I do Estatuto. (Grifos nossos)

Portanto, **os fatos apontados e que aduzimos nos nossos itens acima, implicam em efetivas e claras violações ao Edital e à Lei, eis que não se constituem em meras falhas formais e que sejam sanáveis,** não podendo haver complacência da Comissão e da Autoridade Superior para com as mesmas, **sob pena de comprometer os princípios constitucionais da legalidade e da equidade entre os concorrentes, de vez que a ora Recorrente foi quem apresentou seu Balanço e Demonstrações Contábeis de modo correto, com as especificações e**

¹⁰ MELO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 29ª edição. Malheiros Editores, 2012. Págs. 594/595.

¹¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 25ª edição. Editora Atlas, 2012. Pág. 244.

exigências previstas no Edital, na Lei 8.666/93, art. 31, I e com as Normas Brasileiras de Contabilidade, diversamente da Recorrida, conforme aduzido supra.

E não é autorizado ao Poder Público, à Comissão e a Subcomissão Técnica ignorar e descumprir o previsto na Lei e no Edital que por ela mesma foi elaborado e, tampouco há formalismo excessivo quando se trata, APENAS, de exigir da Recorrida o que expressamente exige o Edital e a Lei.

Não pode a Administração descumprir o que ela mesma previu no Edital e o previsto na Lei, sob pena de violação aos princípios do art. 37 da CF/88 e do art. 3º da Lei 8.666/93, especialmente os princípios da legalidade, da moralidade e da equidade entre os licitantes, bem como que ao art. 41 da mesma Lei pelo princípio da vinculação ao instrumento convocatório, não ocorrendo, nestas situações, nenhum formalismo excessivo.

A aplicação de tais normativos supra elencados se justificam na medida de que o direito precisa ser interpretado como um sistema, buscando a hierarquização e a superação das antinomias. Não isoladamente e, neste sentido, temos o magistério do Professor Juarez Freitas¹² que ensina:

Destarte, assumindo ótica mais elucidativa, a interpretação sistemática deve ser entendida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem, solucionar os casos sob apreciação.

(...)

Dito de outro modo, verdadeiramente a interpretação sistemática, compreendida em novas e realistas bases, é a que se realiza em consonância com aquela rede hierarquizável, máxime na Constituição, tecida em princípios, regras e valores considerados dialeticamente e em conjunto na interação com o intérprete, positivador derradeiro.

Nesta harmonização precisamos considerar desde os princípios e dispositivos constitucionais, passando pela legislação específica e chegando até ao Edital.

Neste sentido também a jurisprudência pátria do STJ, TJSC, TRF4 e TJRS:

Ementa: ADMINISTRATIVO. PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. PREGÃO. **PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO AO EDITAL.** REQUISITO DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA NÃO CUMPRIDO. **DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA DIFERENTE DA EXIGIDA.** 1. A Corte de origem apreciou a demanda de modo suficiente, havendo se pronunciado acerca de todas as questões relevantes. É cediço que, quando o Tribunal a quo se pronuncia de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, não cabe falar em ofensa ao referidos dispositivos legais. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. 2. O Tribunal de origem entendeu de forma escorreita pela ausência de cumprimento do requisito editalício. **Sabe-se que o procedimento licitatório é resguardado pelo princípio da vinculação ao**

¹² FREITAS, Juarez. A Interpretação Sistemática do Direito. 4ª edição. São Paulo, SP: Malheiros, 2004. Pág. 80.

edital; esta exigência é expressa no art. 41 da Lei n. 8.666/93. Tal artigo veda à Administração o descumprimento das normas contidas no edital. Sendo assim, se o edital prevê, conforme explicitado no acórdão recorrido (fl. 264), "a cópia autenticada da publicação no Diário Oficial da União do registro do alimento emitido pela Anvisa", este deve ser o documento apresentado para que o concorrente supra o requisito relativo à qualificação técnica. Seguindo tal raciocínio, se a empresa apresenta outra documentação - protocolo de pedido de renovação de registro - que não a requerida, não supre a exigência do edital. 3. Aceitar documentação para suprir determinado requisito, que não foi a solicitada, é privilegiar um concorrente em detrimento de outros, o que feriria o princípio da igualdade entre os licitantes. 4. Recurso especial não provido. (STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 21/09/2010, T2 - SEGUNDA TURMA) (Grifamos)

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. INABILITAÇÃO. SENTENÇA DE CONCESSÃO PARCIAL DA ORDEM, PARA SUSPENDER A ABERTURA DAS PROPOSTAS. FALTA DE SUBMISSÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO À AUTORIDADE COMPETENTE. **DESCUMPRIMENTO DA NORMA EDITALÍCIA E DO ART. 109, § 4º DA LEI N. 8.666/93. OFENSA AO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO AO EDITAL. VIOLAÇÃO A DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SENTENÇA MANTIDA, EM REMESSA NECESSÁRIA. (TJ-SC - Remessa Necessária Cível: 50004152120228240053, Relator: Bettina Maria Maresch de Moura, Data de Julgamento: 29/11/2022, Terceira Câmara de Direito Público)**

REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. LICITAÇÃO NA MODALIDADE PREGÃO PRESENCIAL. **PROPOSTA VENCEDORA APRESENTADA EM DESCONFORMIDADE COM O EDITAL DO CERTAME. AUSÊNCIA DE TERMO DE REFERÊNCIA PARA COMPROVAÇÃO DA CAPACIDADE TÉCNICA. EXIGÊNCIA CONTIDA NO ÉDITO LICITATÓRIO NÃO CUMPRIDO. MUNICIPALIDADE QUE SAGRA A EMPRESA COMO VENCEDORA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO AO EDITAL. NORMAS EDITALÍCIAS DESCUMPRIDAS. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. "Ainda que, por vezes, o formalismo extrapole o razoável no julgamento das licitações, há exigências técnicas que não podem ser desconsideradas na medida em que interferiram na justiça da disputa. **A atenção aos termos do edital aparece como uma garantia de todos: dos licitantes, que se submeterão a análise uniforme; do interesse público, o qual, diante dos reclamos importantes, terá a perspectiva de contratação por particular idôneo** (TJSC, Des. Hélio do Valle Pereira)" (TJSC, Agravo de Instrumento n. 4018485-10.2018.8.24.0000, da Capital, rel. Pedro Manoel Abreu, Primeira Câmara de Direito Público, j. 16/10/2018). (TJ-SC - Remessa Necessária Cível: 50039171420208240028 Tribunal de Justiça de Santa Catarina 5003917-14.2020.8.24.0028, Relator: Sérgio Roberto Baasch Luz, Data de Julgamento: 06/04/2021, Segunda Câmara de Direito Público)**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. **LICITAÇÃO. PERDA DO OBJETO. NÃO OCORRÊNCIA. MÉRITO. RECURSO INTERPOSTO CONTRA O INDEFERIMENTO DA MEDIDA LIMINAR. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURIS. EMPRESA DESCLASSIFICADA DO CERTAME POR NÃO CUMPRIR**

PREVISÃO EDITALÍCIA. NÃO VERIFICAÇÃO DE FORMALISMO EXACERBADO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO AO EDITAL. ANÁLISE, ADEMAIS, QUE SE RESTRINGE AOS CRITÉRIOS QUE LEVARAM À DESCLASSIFICAÇÃO DA AGRAVANTE. MANUTENÇÃO DA DECISÃO. DESPROVIMENTO DO RECURSO. Ainda que, por vezes, o formalismo extrapole o razoável no julgamento das licitações, **há exigências técnicas que não podem ser desconsideradas** na medida em que interfiram na justiça da disputa. **A atenção aos termos do edital aparece como uma garantia de todos: dos licitantes, que se submeterão a análise uniforme; do interesse público, o qual, diante dos reclamos importantes, terá a perspectiva de contratação por particular idôneo (TJ-SC - AI: 40184851020188240000 Capital 4018485-10.2018.8.24.0000, Relator: Pedro Manoel Abreu, Data de Julgamento: 16/10/2018, Primeira Câmara de Direito Público) (Grifamos)**

MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. EDITAL. VINCULAÇÃO. As previsões editalícias vinculam, com força de lei, a Administração e os licitantes e seus comandos devem ser estritamente obedecidos. (TJ-SC - REEX: 03001874020148240085 Coronel Freitas 0300187-40.2014.8.24.0085, Relator: Sônia Maria Schmitz, Data de Julgamento: 30/11/2017, Quarta Câmara de Direito Público) (Grifamos)

ADMINISTRATIVO. LICITAÇÃO. EDITAL. INOBSERVÂNCIA À REGRA EXPRESSA. INABILITAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E VINCULAÇÃO AO INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO. 1. A parte autora não atendeu às exigências do edital, de modo que admitir que permaneça no certame implicaria fragilização e ofensa ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório, além de privilégio indevido a um dos concorrentes (com o afastamento de critério estabelecido objetivamente no edital e aplicado a todos), o que fere o princípio da igualdade. 2. A jurisprudência do eg. Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o princípio da vinculação restringe o próprio ato administrativo às regras editalícias, impondo a desclassificação do licitante que descumprir as exigências previamente estabelecidas. (TRF-4 - AC: 50012411020174047200 SC 5001241-10.2017.4.04.7200, Relator: VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, Data de Julgamento: 29/07/2020, QUARTA TURMA) (Grifamos)

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. LICITAÇÃO E CONTRATO ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. **DECISÃO DESCLASSIFICATÓRIA.** DESCUMPRIMENTO DO EDITAL. ALEGADO RIGORISMO EXACERBADO QUE NÃO SE VERIFICA NO CASO CONCRETO. **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA, VINCULAÇÃO AO EDITAL E ISONOMIA ENTRE OS LICITANTES.** RECURSO ADMINISTRATIVO COM DECISÃO HOMOLOGADA POR AUTORIDADE SUPERIOR. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 109, § 4º, DA LEI Nº 8.666/93. SENTENÇA CONFIRMADA. APELO DESPROVIDO. (Apelação Cível Nº 70040846586, Segunda Câmara Cível, **Tribunal de Justiça do RS**, Relator: Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 27/04/2011) (Grifamos)

E também o TCU:

(...) 21. **O princípio da vinculação ao instrumento convocatório impõe a fiel observância às disposições editalícias, não permitindo a comissão de licitação ou ao pregoeiro deliberar de forma desatrelada**

das normas que regem o certame (Acórdão 4.550/2020, Plenário TCU, Rel. Min. marcos Bemquerer) (Grifamos)

TCU - Acórdão 4091/2012 - Segunda Câmara REPRESENTAÇÃO. PREGÃO ELETRÔNICO PARA REGISTRO DE PREÇO. EXIGÊNCIA DE ATESTADOS DE CAPACIDADE TÉCNICA EM PERCENTUAL MÍNIMO DE 50% PARA TODOS OS ITENS LICITADOS. ILEGALIDADE. ACEITAÇÃO DE ATESTADOS DOS VENCEDORES EM DESACORDO COM O PRÓPRIO EDITAL. **MALFERIMENTO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA VINCULAÇÃO AO INSTRUMENTO CONVOCATÓRIO.** APLICAÇÃO DE MULTA AOS RESPONSÁVEIS. DETERMINAÇÕES. PEDIDO DE REEXAME. CONHECIMENTO. NEGATIVA DE PROVIMENTO.

Pedido de reexame. Representação. **Violação do princípio da vinculação ao instrumento convocatório.** Negativa de provimento] [VOTO] 4. O princípio da vinculação ao instrumento convocatório, expresso no caput do art. 41 da Lei no 8.666/1993, dispõe: "A Administração não pode descumprir as normas e condições do edital ao qual se acha estritamente vinculada."

5. **O edital torna-se lei entre as partes, assemelhando-se a um contrato de adesão cujas cláusulas são elaboradas unilateralmente pelo Estado. Em sendo lei, o edital e os seus termos atrelam tanto a Administração, que estará estritamente subordinada a seus próprios atos, quanto as licitantes - sabedoras do inteiro teor do certame.**

6. Somente em situações atípicas o edital pode ser modificado depois de publicado, observado o procedimento adequado para tanto. É o princípio da inalterabilidade do instrumento convocatório.

7. **Ao descumprir normas editalícias, a Administração frustra a própria razão de ser da licitação e viola vários princípios que direcionam a atividade administrativa, tais como: da legalidade, da moralidade e da isonomia, além dos já citados anteriormente.** AC-2367-34/10-P Sessão: 15/09/10 Grupo: I Classe: I Relator: Ministro VALMIR CAMPELO – Fiscalização. (G.n.)

Ademais, não pode, eventualmente, ser alegado o Princípio da Vantajosidade no caso, eis que os descumprimentos editalícios substanciais e legais, como nos casos em tela, não amparam que a administração aplique tal princípio, pois que isto gera a violação dos princípios constitucionais da legalidade, da isonomia e da moralidade, previstos no art. 37 da CF/88 e no art. 3º da Lei 8.666/93.

Portanto, os descumprimentos ao Edital e à Lei 8.666/93 no seu art. 31, I pela Recorrida, nos termos aduzidos nos nossos itens supra, impõem a desclassificação desta, nos termos dos arts. 3º, 41 e 48, inciso I da Lei 8.666/93.

E o agir da Recorrida, conforme apontados nos nossos itens supra, além de se constituírem em descumprimentos do Edital, **se constituem em evidente quebra do Princípio da Isonomia entre os licitantes**, ferindo, ainda, o que prevê o art. 3º da Lei 8.666/93 e o art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Ante todo o exposto, de fato e de Direito é que se interpõe o presente Recurso Administrativo para atacar o descumprimento editalício do subitem 4.2.3, "a" e à Lei 8.666/93, art. 31, I, cometidos pela Recorrida, os quais se constituem também em violações aos Princípios Constitucionais aplicáveis à Administração Pública, sendo que o julgamento proferido pela Comissão de Licitações para Habilitação da Recorrida deve

ser REFORMADO para a sua INABILITAÇÃO no Certame com a chamada da Recorrente para a assinatura do Contrato.

III. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, se REQUER:

a) O recebimento do presente Recurso com efeito suspensivo, sua autuação e seu julgamento na forma da lei; e

b) **O provimento integral do presente Recurso para a DESCLASSIFICAÇÃO da Recorrida do Certame pelo descumprimento ao subitem 4.2.3, "a" do Edital, ao art. 31, I da Lei 8.666/93 c/c as Normas Brasileiras de Contabilidade citadas, colacionadas e anexadas neste Recurso, nos termos aduzidos nos nossos itens II.1 a II.3, nos termos dos arts. 3º, 41 e 48, inciso I da Lei 8.666/93, bem como que por violações aos princípios da legalidade, da igualdade e da moralidade previstos no art. 37 da CF/88 e, se assim não entender a egrégia Comissão de Licitações, a remessa para o competente julgamento pela Autoridade Superior.**

Nestes termos,
Pede deferimento.

Porto Alegre, 05 de outubro de 2023.

JOSE LUIZ MONTEIRO
FUSCALDO
CPF 334.818.900-44
ACT-Safeweb 05/10/2023 14:12:19

**José Luiz Monteiro Fuscaldo,
Sócio Administrador.**

Com Assessoria Jurídica, nos termos do §2º-A, do art. 2º, da Lei Federal 8.906/94, de:



**Armenio de Oliveira dos Santos,
Mestre em Direito e Advogado.
OAB/RS 48.458.**

RELATÓRIO DE ASSINATURAS

Este documento foi assinado de forma digital ou eletrônica na plataforma Portal de Assinaturas sDoc.

Certificação digital da autenticidade dos documentos mantidos na página própria, emitida por uma autoridade certificadora credenciada no âmbito da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras (ICP-Brasil).

Verifique as assinaturas em:

<https://sdocs.safeweb.com.br/portal/Validador?publicID=5B7C5ACD-C061-4EC3-9FC6-0FAB2C3C7413>

Chave de acesso: 5B7C5ACD-C061-4EC3-9FC6-0FAB2C3C7413



Hash do documento

a42d3eff93ac26b920ba5b3fc0d48c6776dc517b213b6169e54bfb2fba0b7030

Documento disponível em



Documento(s) gerado(s) em 05-10-2023, com o(s) seguinte(s) participante(s):

JOSE LUIZ MONTEIRO FUSCALDO - 334.818.900-44 em 05/10/2023 14:12:32 UTC-03:00

Tipo de Participante: Assinatura Digital

Identificação: Por e-mail: fuscald@agenciamoove.com.br

Geolocalização: Latitude: -30.0267165 Longitude: -51.2014285

IP: 167.250.28.118

Assinatura

JOSE LUIZ MONTEIRO
FUSCALDO
CPF 334.818.900-44
ACT-Safeweb 05/10/2023 14:12:19

Documento eletrônico assinado digitalmente.
Validade jurídica assegurada conforme
MP 2.200-2/2001, que instituiu a ICP-Brasil





Ministério da Economia
Secretaria de Governo Digital
Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração
Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Turismo

Nº DO PROTOCOLO (Uso da Junta Comercial)

Doc. 01

NIRE (da sede ou filial, quando a sede for em outra UF)

43205755301

Código da Natureza Jurídica

2062

Nº de Matrícula do Agente Auxiliar do Comércio

1 - REQUERIMENTO

ILMO(A). SR.(A) PRESIDENTE DA Junta Comercial, Industrial e Serviços do Rio Grande do Sul

Nome: PUBLICA COMUNICACAO LTDA
(da Empresa ou do Agente Auxiliar do Comércio)

Nº FCN/REMP



RSN1963478938

requer a V.Sª o deferimento do seguinte ato:

Nº DE VIAS	CÓDIGO DO ATO	CÓDIGO DO EVENTO	QTDE	DESCRIÇÃO DO ATO / EVENTO
1	002			ALTERACAO
		051	1	CONSOLIDACAO DE CONTRATO/ESTATUTO
		2003	1	ALTERACAO DE SOCIO/ADMINISTRADOR
		2005	1	SAIDA DE SOCIO/ADMINISTRADOR

PORTO ALEGRE

Local

4 Setembro 2019

Data

Representante Legal da Empresa / Agente Auxiliar do Comércio:

Nome: _____

Assinatura: _____

Telefone de Contato: _____

2 - USO DA JUNTA COMERCIAL

DECISÃO SINGULAR

DECISÃO COLEGIADA

Nome(s) Empresarial(ais) igual(ais) ou semelhante(s):

SIM

SIM

Processo em Ordem À decisão

_____/_____/_____
Data

NÃO

_____/_____/_____
Data

Responsável

NÃO

_____/_____/_____
Data

Responsável

Responsável

DECISÃO SINGULAR

Processo em exigência. (Vide despacho em folha anexa)

Processo deferido. Publique-se e archive-se.

Processo indeferido. Publique-se.

2ª Exigência

3ª Exigência

4ª Exigência

5ª Exigência

_____/_____/_____
Data

Responsável

DECISÃO COLEGIADA

Processo em exigência. (Vide despacho em folha anexa)

Processo deferido. Publique-se e archive-se.

Processo indeferido. Publique-se.

2ª Exigência

3ª Exigência

4ª Exigência

5ª Exigência

_____/_____/_____
Data

Vogal

Vogal

Vogal

Presidente da _____ Turma

OBSERVAÇÕES



Junta Comercial, Industrial e Serviços do Rio Grande do Sul
Certifico registro sob o nº 5150643 em 30/09/2019 da Empresa PUBLICA COMUNICACAO LTDA, CNPJ 05214451000145 e protocolo 193697211 - 23/09/2019. Autenticação: D49BE2FD6A43591578BFD531EB926FCD2A1FA48. Carlos Vicente Bernardoni Gonçalves - Secretário-Geral. Para validar este documento, acesse <http://jucisrs.rs.gov.br/validacao> e informe nº do protocolo 19/369.721-1 e o código de segurança 06dy Esta cópia foi autenticada digitalmente e assinada em 19/08/2022 por José Tadeu Jacoby Secretário-Geral.

JOSÉ TADEU JACOBY
SECRETÁRIO GERAL



JUNTA COMERCIAL, INDUSTRIAL E SERVIÇOS DO RIO GRANDE DO SUL

Registro Digital

Capa de Processo

Identificação do Processo		
Número do Protocolo	Número do Processo Módulo Integrador	Data
19/369.721-1	RSN1963478938	04/09/2019

Identificação do(s) Assinante(s)	
CPF	Nome
334.818.900-44	JOSE LUIZ MONTEIRO FUSCALDO



**XIV – ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL
DE PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA.
CNPJ Nº 05.214.451/0001-45
NIRE 43.205.755.301**

JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO, brasileiro, casado, em regime de comunhão parcial de bens, nascido em 20/03/1959, Jornalista, residente e domiciliado na Rua Felicíssimo de Azevedo, nº 658/202, no Bairro Higienópolis, em Porto Alegre/RS, CEP 90540-110, portador da cédula de identidade nº 2006004366 SSP/SP e inscrito no CPF sob nº 334.818.900-44,

DENISE MILÃO, brasileira, casada, em regime de comunhão parcial de bens, nascida em 05/12/1962, Farmacêutica, residente e domiciliada na Rua Felicíssimo de Azevedo, 658/202, no Bairro Higienópolis, no Bairro Higienópolis, em Porto Alegre/RS, CEP 90540-110, portadora da cédula de identidade nº 7.017.424.677 SJS/RS e inscrita no CPF sob nº 387.297.250-20,

AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO, brasileira, casada, em regime de comunhão parcial de bens, nascida em 11/11/1973, Contadora, residente e domiciliada na Av. Carlos Gomes, 66/402, no Bairro Auxiliadora, em Porto Alegre/RS, CEP 90480-003, portadora da cédula de identidade nº 1.112.518.152 SSP/RS e inscrita no CPF sob nº 704.083.869-91,

LUANA BORGES RODRIGUES, brasileira, solteira, nascida em 30/11/1982, Publicitária, residente e domiciliada na Rua Dona Adda Mascarenhas de Moraes, 356/203, no Bairro Jardim Itu, em Porto Alegre/RS, CEP 91220-140, portadora da cédula de identidade nº 5.077.944.212 SSP/RS e inscrita no CPF sob nº 007.829.900-45, e

ALBERTO MENEGHETTI, brasileiro, casado, em regime de separação total de bens, nascido em 08/05/1954, Publicitário, residente e domiciliado na Rua Pedro Chaves Barcellos, 368/301, no Bairro Auxiliadora, em Porto Alegre/RS, CEP 90450-010, portador da cédula de identidade nº 1001447133 SSP/RS e inscrito no CPF sob nº 285.510.280-49;

Sócios quotistas da empresa **PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA.**, sociedade limitada, estabelecida em Porto Alegre/RS, na Av. Carlos Gomes, nº 141, Sala 901, no Bairro Auxiliadora, CEP 90480-003, inscrita no CNPJ sob nº 05.214.451/0001-45, com Contrato Social arquivado na JUCIS-RS sob nº 43.205.755.301, datado de 08.08.2006, pelo presente Instrumento e na melhor forma de direito, resolvem, de comum e pleno acordo, alterar as disposições que regem a sociedade, mediante as cláusulas e condições seguintes:

**I
DA RETIRADA DE SÓCIO**

Retira-se da sociedade o sócio ALBERTO MENEGHETTI, o qual cede e transfere a totalidade de suas 10.000 (dez mil) quotas de capital que totalizam R\$ 10.000,00 ao sócio JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO, pelo seu valor nominal, que lhe pagará nesta data e em moeda corrente nacional.

**II
DO CAPITAL SOCIAL E SUA DISTRIBUIÇÃO**

Considerando a retirada do sócio ALBERTO MENEGHETTI e a cessão de suas quotas ao sócio JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO, a cláusula 5ª do contrato social consolidado passará a ter a seguinte redação:

CLÁUSULA 5ª – O capital social é de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), dividido em 1.000.000 (um milhão) de quotas de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente nacional, assim distribuído entre os sócios:



Nome	Quotas	%	Valor
JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO	900.000	90,00	R\$ 900.000,00
DENISE MILÃO	50.000	05,00	R\$ 50.000,00
AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO	25.000	02,50	R\$ 25.000,00
LUANA BORGES RODRIGUES	25.000	02,50	R\$ 25.000,00
Total	1.000.000	100,00	R\$ 1.000.000,00

III
DA CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL

Todas as demais cláusulas constantes no Contrato Social permanecem inalteradas no seu teor e em pleno vigor. E, em consequência das alterações ora ajustadas, os sócios resolvem consolidar o seu Contrato Social que passa a ter a seguinte redação:

CONTRATO SOCIAL DE
PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA.
CNPJ Nº 05.214.451/0001-45
NIRE 43.205.755.301

JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO, brasileiro, casado, em regime de comunhão parcial de bens, nascido em 20/03/1959, Jornalista, residente e domiciliado na Rua Felicíssimo de Azevedo, nº 658/202, no Bairro Higienópolis, em Porto Alegre/RS, CEP 90540-110, portador da cédula de identidade nº 2006004366 SSP/SP e inscrito no CPF sob nº 334.818.900-44,

DENISE MILÃO, brasileira, casada, em regime de comunhão parcial de bens, nascida em 05/12/1962, Farmacêutica, residente e domiciliada na Rua Felicíssimo de Azevedo, 658/202, no Bairro Higienópolis, no Bairro Higienópolis, em Porto Alegre/RS, CEP 90540-110, portadora da cédula de identidade nº 7.017.424.677 SJS/RS e inscrita no CPF sob nº 387.297.250-20,

AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO, brasileira, casada, em regime de comunhão parcial de bens, nascida em 11/11/1973, Contadora, residente e domiciliada na Av. Carlos Gomes, 66/402, no Bairro Auxiliadora, em Porto Alegre/RS, CEP 90480-003, portadora da cédula de identidade nº 1.112.518.152 SSP/RS e inscrita no CPF sob nº 704.083.869-91, e

LUANA BORGES RODRIGUES, brasileira, solteira, nascida em 30/11/1982, Publicitária, residente e domiciliada na Rua Dona Adda Mascarenhas de Moraes, 356/203, no Bairro Jardim Itu, em Porto Alegre/RS, CEP 91220-140, portadora da cédula de identidade nº 5.077.944.212 SSP/RS e inscrita no CPF sob nº 007.829.900-45, e

Sócios quotistas da empresa **PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA.**, sociedade limitada, estabelecida em Porto Alegre/RS, na Av. Carlos Gomes, nº 141, sala 901, CEP 90480-003, Bairro Auxiliadora, inscrita no CNPJ sob nº 05.214.451/0001-45, com Contrato Social arquivado na JUCIS-RS sob nº 43.205.755.301, datado de 08.08.2006, pelo presente Instrumento e na melhor forma de direito, resolvem de comum e pleno acordo, consolidar as disposições que regem a sociedade, mediante as cláusulas e condições seguintes:

CAPÍTULO I
DA DENOMINAÇÃO SOCIAL, OBJETO E DURAÇÃO



CLÁUSULA 1ª – A sociedade empresária será limitada, de natureza civil, e tem a denominação social de "PÚBLICA COMUNICAÇÃO LTDA" e nome fantasia de "MOOVE COMUNICAÇÃO TRANSMÍDIA".

CLÁUSULA 2ª – A sociedade terá sede e foro jurídico em Porto Alegre, RS, à Av. Carlos Gomes, nº 141, sala 901, Bairro Auxiliadora, CEP 90.480-003, ficando eleito o foro desta comarca para ação fundada no presente contrato.

PARÁGRAFO ÚNICO – Pode, por simples deliberação dos sócios, abrir ou fechar filiais, sucursais, depósitos, escritórios ou outras dependências em qualquer parte do território nacional.

CLÁUSULA 3ª – A sociedade terá por objeto social (I) as atividades de prestação de serviços de agência de publicidade e propaganda, considerando-se o conjunto de atividades realizadas integralmente que tenha por objeto o estudo, planejamento, conceituação, concepção, criação, execução interna e supervisão de execução externa, intermediação e distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de divulgação.

CLÁUSULA 4ª – O prazo de duração da sociedade é por tempo indeterminado.

CAPITULO II DO CAPITAL SOCIAL E SUA DISTRIBUIÇÃO

CLÁUSULA 5ª – O capital social é de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), dividido em 1.000.000 (um milhão) de quotas de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente nacional, assim distribuído entre os sócios:

Nome	Quotas	%	Valor
JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO	900.000	90,00	R\$ 900.000,00
DENISE MILÃO	50.000	05,00	R\$ 50.000,00
AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO	25.000	02,50	R\$ 25.000,00
LUANA BORGES RODRIGUES	25.000	02,50	R\$ 25.000,00
Total	1.000.000	100,00	R\$ 1.000.000,00

CLÁUSULA 6ª – A responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas cotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

CAPITULO III DO EXERCÍCIO SOCIAL E DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS

CLÁUSULA 7ª – Ao término do exercício social, em 31 de dezembro, o administrador prestará contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, sendo que a distribuição dos resultados apurados será pactuada, entre os sócios, por maioria do capital social, ficando assegurado aos sócios minoritários o mínimo proporcional a sua participação no capital social.

PARÁGRAFO ÚNICO – A sociedade poderá levantar balanços mensais, trimestrais ou semestrais e distribuir os resultados então regularmente apurados.

CLÁUSULA 8ª – Nos quatro meses seguintes ao término do exercício social os sócios deliberarão sobre as contas e designarão administrador(es) quando for o caso.

CAPITULO IV DA ADMINISTRAÇÃO

3/5



CLÁUSULA 9ª – A sociedade será administrada, unicamente, pelo sócio JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO, que atuará com a denominação de Sócio Administrador e terá poderes gerais de administração para representar a sociedade em todos os atos necessários ao seu funcionamento, respondendo, todavia, pelos excessos que vier a praticar com violação das cláusulas e condições deste Contrato ou lei, em prejuízo da sociedade, dos demais sócios-quotistas e de terceiros, e, também, atuará isoladamente para alienar, onerar ou de qualquer forma gravar o imobilizado pertencente à sociedade.

PARÁGRAFO PRIMEIRO – É vedado aos sócios obrigar a sociedade em abonos, avais, fianças ou quaisquer outras responsabilidades, exceto aquelas referentes a transações diretamente relacionadas com objeto da mesma.

PARÁGRAFO SEGUNDO – É vedado aos sócios dar abonos, avais, fianças ou quaisquer outras responsabilidades a terceiros, exceto aquelas referentes a transações diretamente relacionadas com o objeto da empresa.

PARÁGRAFO TERCEIRO – Fica facultado ao administrador nomear procuradores com poderes de gestão e administração, por meio de instrumento público, para um período determinado que nunca poderá exceder a dois anos, devendo o instrumento de procuração especificar os atos a serem praticados pelos procuradores assim nomeados.

PARÁGRAFO QUARTO – Na ausência ou impedimento do administrador titular, a sócia DENISE MILÃO assumirá inteiramente as funções de administração da sociedade, com todos os encargos, poderes e prerrogativas do cargo, com exceção dos poderes de alienação do imobilizado pertencente à sociedade, e sua investidura se dará por simples comunicação do administrador titular, definindo, essencialmente, prazos e eventuais limites, se for o caso, o que poderá ser feito por carta, correio eletrônico (e-mail) ou qualquer outro meio por escrito.

CLÁUSULA 10ª – Os sócios perceberão mensalmente, a título de pró-labore, uma quantia fixada em acordo unânime.

CAPITULO V DAS COTAS E SUA CESSÃO

CLÁUSULA 11ª – As deliberações sociais, ainda que impliquem em qualquer alteração contratual ou distrato social, inclusive quando à nomeação e destituição da administração da sociedade, serão tomadas pelos sócios que representem $\frac{3}{4}$ (três quartos) do capital social, salvo nos casos em que a legislação exigir maior quórum.

CLÁUSULA 12ª – O sócio que pretender ceder ou transferir, a qualquer título, total ou parcialmente, suas quotas de capital a terceiros, as quais são indivisíveis, deverá dar aviso prévio de sua intenção, por escrito e protocolado, à sociedade indicando o pretendente, a quantidade, o preço e as condições de pagamento pretendidas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO – Os sócios remanescentes terão um prazo de 30 (trinta) dias para exercer seu direito de preferência na aquisição das quotas cedidas, bem como terão o direito de pagar o seu preço em até 36 (trinta e seis) parcelas, mensais, consecutivas e atualizadas pelo IGP-M/FGV, ou outro índice que venha a substituí-lo, vencendo-se a primeira parcela em até 30 (trinta) dias a contar da manifestação expressa do interesse na aquisição das quotas e as demais parcelas a cada 30 (trinta) dias subsequentes.

PARÁGRAFO SEGUNDO – O sócio ingressante deverá ter anuência dos sócios detentores da maioria do capital social.

CAPITULO VI DA DISSOLUÇÃO



CLÁUSULA 13ª – A interdição, a insolvência, a falência, a exclusão, simples retirada ou morte de qualquer dos sócios quotistas não dissolverá a sociedade, que prosseguirá com os remanescentes, a menos que estes resolvam liquidá-la.

CLÁUSULA 14ª – Os haveres do sócio quotista retirante, excluído ou do "de cujus" serão calculados com base em Balanço Especial a ser levantado pela sociedade e pagos ao retirante, ao excluído, aos herdeiros do "de cujus" ou a quem de direito em 36 (trinta e seis) parcelas mensais atualizadas pelo IGP-FGV — índice Geral de Preços da Fundação Getúlio Vargas ou outro que venha a substituí-lo, vencendo-se a primeira parcela em 60 (sessenta) dias a contar da retirada, exclusão ou morte. As demais parcelas vencer-se-ão a cada 30 (trinta) dias dos meses subsequentes.

PARÁGRAFO ÚNICO – Os herdeiros e sucessores ficarão sub-rogados nos direitos e obrigações do "de cujus" perante a sociedade, podendo nela fazerem-se representar, enquanto indiviso o quinhão respectivo, por um dentre eles, devidamente credenciado pelos demais, sem poderes de gerência, no entanto. Os haveres do "de cujus" apurados na forma do *caput* serão pagos após apresentada à sociedade a competente autorização judicial que permita formalizar-se inteiramente a operação, inclusive perante o Registro do Comércio.

CLÁUSULA 15ª – Na liquidação da sociedade, uma vez saldado todo o passivo, o ativo restante será partilhado entre os sócios proporcionalmente a sua participação no capital social.

CAPITULO VII DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E FINAIS

CLÁUSULA 16ª – Os casos omissos no presente instrumento serão resolvidos de comum acordo ou pela legislação aplicável.

CLÁUSULA 17ª – Os sócios declaram, sob as penas da lei, que não estão impedidos de exercer a administração da sociedade, por lei especial, ou em virtude de condenação criminal, ou por se encontrar sob os efeitos dela, a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, fé pública, ou a propriedade.

E por estarem justos e conformes quanto aos termos deste Instrumento de Alteração e Consolidação de Contrato Social, os sócios assinam eletronicamente através de certificado digital e o farão arquivar na MM. Junta Comercial, Industrial e Serviços do Rio Grande do Sul, para que este Instrumento produza todos os efeitos legais.

Porto Alegre, 04 de setembro de 2019.

JOSÉ LUIZ MONTEIRO FUSCALDO

DENISE MILÃO

AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO

LUANA BORGES RODRIGUES

ALBERTO MENEGHETTI





JUNTA COMERCIAL, INDUSTRIAL E SERVIÇOS DO RIO GRANDE DO SUL

Registro Digital

Documento Principal

Identificação do Processo		
Número do Protocolo	Número do Processo Módulo Integrador	Data
19/369.721-1	RSN1963478938	04/09/2019

Identificação do(s) Assinante(s)	
CPF	Nome
704.083.869-91	AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO
285.510.280-49	ALBERTO MENEGHETTI
387.297.250-20	DENISE MILAO
334.818.900-44	JOSE LUIZ MONTEIRO FUSCALDO
007.829.900-45	LUANA BORGES RODRIGUES



Página 1 de 1



Junta Comercial, Industrial e Serviços do Rio Grande do Sul

Certifico registro sob o nº 5150643 em 30/09/2019 da Empresa PUBLICA COMUNICACAO LTDA, CNPJ 05214451000145 e protocolo 193697211 - 23/09/2019. Autenticação: D49BE2FD6A43591578BFD531EB926FCD2A1FA48. Carlos Vicente Bernardoni Gonçalves - Secretário-Geral. Para validar este documento, acesse <http://jucisrs.rs.gov.br/validacao> e informe nº do protocolo 19/369.721-1 e o código de segurança 06dy Esta cópia foi autenticada digitalmente e assinada em 19/08/2022 por José Tadeu Jacoby Secretário-Geral.

JOSÉ TADEU JACOBY
SECRETÁRIO-GERAL

pág. 8/10



TERMO DE AUTENTICAÇÃO - REGISTRO DIGITAL

Certifico que o ato, assinado digitalmente, da empresa PUBLICA COMUNICACAO LTDA, de nire 4320575530-1 e protocolado sob o número 19/369.721-1 em 23/09/2019, encontra-se registrado na Junta Comercial sob o número 5150643, em 30/09/2019. O ato foi deferido digitalmente pelo examinador Luis Valter Meirelles Barbosa.

Assina o registro, mediante certificado digital, o Secretário-Geral, Carlos Vicente Bernardoni Gonçalves. Para sua validação, deverá ser acessado o sitio eletrônico do Portal de Serviços / Validar Documentos (<http://portalservicos.jucisrs.rs.gov.br/Portal/pages/imagemProcesso/viaUnica.jsf>) e informar o número de protocolo e chave de segurança.

Capa de Processo

Assinante(s)	
CPF	Nome
334.818.900-44	JOSE LUIZ MONTEIRO FUSCALDO

Documento Principal

Assinante(s)	
CPF	Nome
285.510.280-49	ALBERTO MENEGHETTI
007.829.900-45	LUANA BORGES RODRIGUES
334.818.900-44	JOSE LUIZ MONTEIRO FUSCALDO
387.297.250-20	DENISE MILAO
704.083.869-91	AIRA REGINA FRANCIOSI FAVERO

Porto Alegre. Segunda-feira, 30 de Setembro de 2019

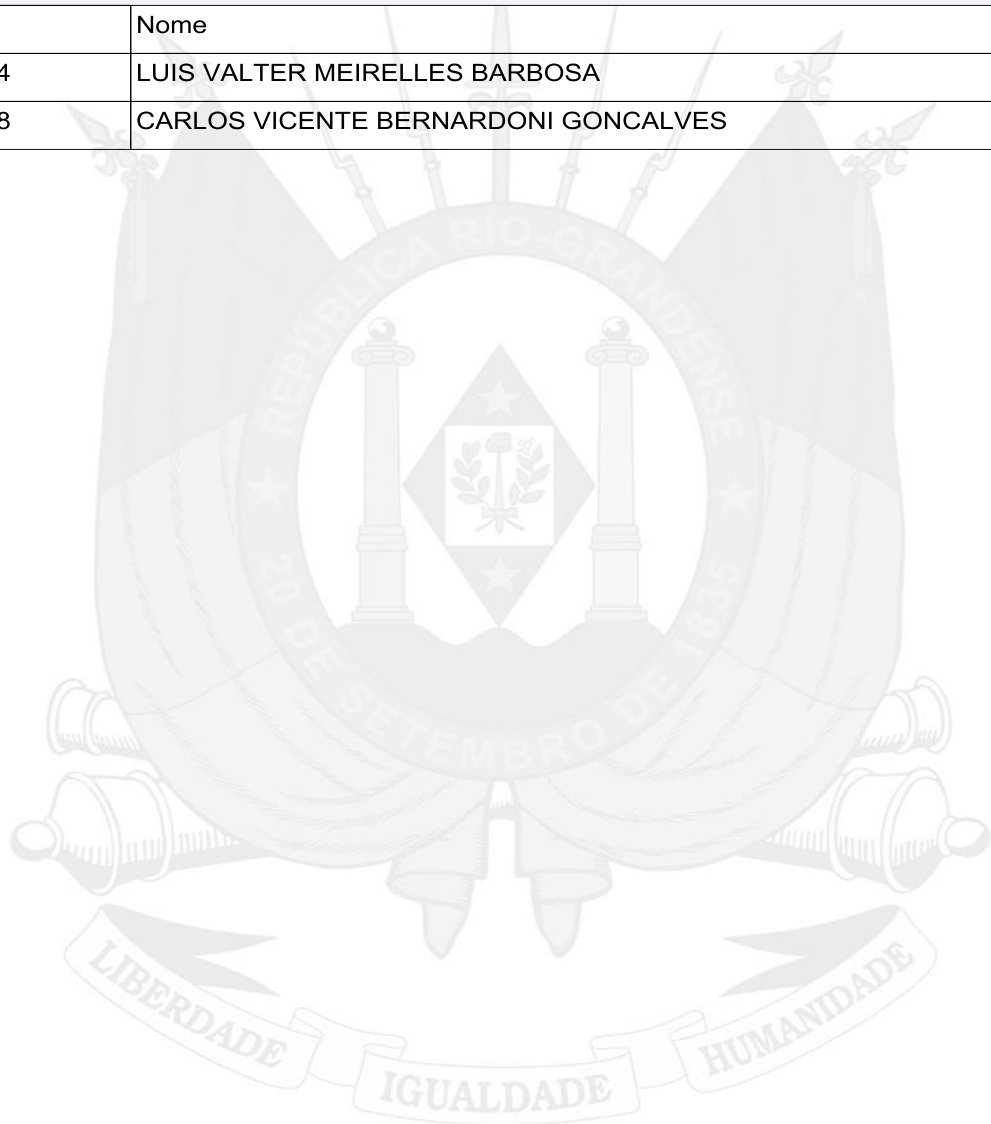




JUNTA COMERCIAL, INDUSTRIAL E SERVIÇOS DO
RIO GRANDE DO SUL
Registro Digital

O ato foi deferido e assinado digitalmente por :

Identificação do(s) Assinante(s)	
CPF	Nome
349.294.440-04	LUIS VALTER MEIRELLES BARBOSA
193.107.810-68	CARLOS VICENTE BERNARDONI GONCALVES



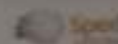
Porto Alegre. Segunda-feira, 30 de Setembro de 2019



Junta Comercial, Industrial e Serviços do Rio Grande do Sul

Certifico registro sob o nº 5150643 em 30/09/2019 da Empresa PUBLICA COMUNICACAO LTDA, CNPJ 05214451000145 e protocolo 193697211 - 23/09/2019. Autenticação: D49BE2FD6A43591578BFD531EB926FCD2A1FA48. Carlos Vicente Bernardoni Gonçalves - Secretário-Geral. Para validar este documento, acesse <http://jucisrs.rs.gov.br/validacao> e informe nº do protocolo 19/369.721-1 e o código de segurança 06dy Esta cópia foi autenticada digitalmente e assinada em 19/08/2022 por José Tadeu Jacoby Secretário-Geral.

TERMOS DE ABERTURA E ENCERRAMENTO



Entidade:	RACING COMUNICACAO LTDA	
Período da Escrituração:	01/01/2022 a 31/12/2022	CNPJ: 10.413.910/0001-50
Número de Ordem do Livro:	19	
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022	

TERMO DE ABERTURA

Nome Empresarial	RACING COMUNICACAO LTDA
NIRE	42204199543
CNPJ	10.413.910/0001-50
Número de Ordem	19
Natureza do Livro	DIÁRIO
Município	TUBARAO
Data do arquivamento dos atos constitutivos	16/10/2008
Data de arquivamento do ato de conversão de sociedade simples em sociedade empresária	
Data de encerramento do exercício social	31/12/2022
Quantidade total de linhas do arquivo digital	11217

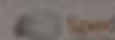
TERMO DE ENCERRAMENTO

Nome Empresarial	RACING COMUNICACAO LTDA
Natureza do Livro	DIÁRIO
Número de ordem	19
Quantidade total de linhas do arquivo digital	11217
Data de inicio	01/01/2022
Data de término	31/12/2022

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

BALANÇO PATRIMONIAL



Entidade: RACING COMUNICACAO LTDA
 Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022 CNPJ: 10.413.910/0001-50
 Número de Ordem do Livro: 19
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
ATIVO		R\$ 654.490,85	R\$ 719.055,53
ATIVO CIRCULANTE		R\$ 547.005,15	R\$ 621.078,50
DISPONÍVEL		R\$ 490.050,38	R\$ 529.541,12
CAIXA GERAL		R\$ 413.511,97	R\$ 470.563,50
CAIXA		R\$ 413.511,97	R\$ 470.563,50
BANCOS CONTA MOVIMENTO		R\$ 66.538,42	R\$ 58.977,62
BANCO UNICRED c/c 117992-6		R\$ 65.922,39	R\$ 58.464,55
BANCO UNICRED c/c 18308-6		R\$ 416,03	R\$ 416,07
CAIXA ECONOMICA FEDERAL		R\$ 199,94	R\$ 95,98
DIREITOS REALIZÁVEIS A CURTO PRAZO		R\$ 66.957,79	R\$ 91.537,87
TÍTULOS E DUPLICATAS A RECEBER		R\$ 66.791,29	R\$ 83.791,33
CLIENTES		R\$ 66.791,29	R\$ 83.791,33
CLIENTES NACIONAIS		R\$ 66.791,29	R\$ 83.791,33
BAMBINI ROUPAS E ACESSÓRIOS INFANTIS TUBARAO LTDA		R\$ 450,00	R\$ 450,00
COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO DA REGIAO DA AMUREL		R\$ 5.480,98	R\$ 0,00
FUNDAÇÃO MUN. MEIO AMBIENTE		R\$ 0,00	R\$ 3.910,23
FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE DESENV. SOCIAL DE TUBARAO		R\$ 8.510,14	R\$ 15.913,10
FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE CULTURA E ESPORTE		R\$ 560,05	R\$ 560,05
FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE TUBARAO		R\$ 4.600,20	R\$ 11.050,18
FUNDAÇÃO MUNICIPAL DE SAÚDE DE TUBARAO		R\$ 4.661,96	R\$ 5.049,46
PREFEITURA MUNICIPAL DE LAGUNA		R\$ 28.601,94	R\$ 0,00
PREFEITURA MUNICIPAL DE TUBARAO		R\$ 13.925,02	R\$ 48.858,31
ADIANTAMENTOS E EMPRÉSTIMOS		R\$ 166,50	R\$ 166,50
ADIANTAMENTO A FORNECEDORES		R\$ 166,50	R\$ 166,50
TRIBUTOS E CONTRIB. A COMPENSAR OU A RECUPERAR		R\$ 0,00	R\$ 7.580,04
IRRF AUTORETENÇÃO A RECUPERAR		R\$ 0,00	R\$ 7.580,04
ATIVO NÃO CIRCULANTE		R\$ 107.482,67	R\$ 97.966,54
INVESTIMENTOS		R\$ 15.400,86	R\$ 16.388,13
COTA CAPITAL - UNICRED		R\$ 15.400,86	R\$ 16.388,13
IMOBILIZADO		R\$ 92.081,81	R\$ 81.598,41

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

versão 10.1.7 do Visualizador

Página 1 de 4

28

BALANÇO PATRIMONIAL

Entidade: RACING COMUNICACAO LTDA
 Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022 CNPJ: 10.413.910/0001-50
 Número da Ordem do Livro: 18
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
BENS EM OPERACAO		R\$ 172.507,85	R\$ 178.307,85
EQUIPAMENTOS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS		R\$ 21.391,00	R\$ 21.391,00
INSTALACOES		R\$ 102.774,01	R\$ 102.774,01
MAQUINAS E EQUIPAMENTOS		R\$ 19.079,00	R\$ 19.079,00
MOVEIS E UTENSILIOS		R\$ 28.783,24	R\$ 32.563,24
(-) DEPRECIAC. AMORT. E EXAUST. ACUMULADOR		R\$ (80.428,04)	R\$ (94.709,44)
(-) DEPRECIACAO ACUM. EQUIPAMENTOS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS		R\$ (18.339,73)	R\$ (20.478,87)
(-) DEPRECIACAO ACUM. INSTALACOES		R\$ (28.262,86)	R\$ (32.373,83)
(-) DEPRECIACAO ACUM. MAQUINAS E EQUIPS		R\$ (14.713,62)	R\$ (16.671,67)
(-) DEPRECIACAO ACUM. MOVEIS E UTENSILIOS		R\$ (19.109,83)	R\$ (25.185,17)
PASSIVO		R\$ 654.490,85	R\$ 719.065,53
PASSIVO CIRCULANTE		R\$ 107.547,39	R\$ 150.547,22
FORNECEDORES		R\$ 9.721,89	R\$ 7.300,80
FORNECEDORES GERAIS		R\$ 9.721,89	R\$ 7.300,80
FORNECEDORES ATIVOS		R\$ 9.721,89	R\$ 7.300,80
FORNECEDORES NACIONAIS		R\$ 9.721,89	R\$ 7.300,80
ACOPLAST REFRIGERACAO MX LTDA EPP		R\$ 0,00	R\$ 37,43
ARILTON DE FREITAS GARCIA ME		R\$ 78,23	R\$ 0,00
CLIMATERRA - ASSESSORIA E PLANEJAMENTO EM METEOROLOGIA E AGRONOMIA S/S LTDA		R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
EMPORIO 2450 FLORIANOPOLIS LTDA		R\$ 2.520,00	R\$ 0,00
EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A		R\$ 200,97	R\$ 0,00
FABIANA NANDI CITADIN GHISI 01790312957		R\$ 0,00	R\$ 95,00
GIASSI & CIA LTDA		R\$ 989,50	R\$ 0,00
JUCINEI Z COSTA		R\$ 788,00	R\$ 0,00
KINCAS GAS COM DE GAS LTDA		R\$ 98,00	R\$ 0,00
LAVANDERIA AGUA AZUL LTDA - ME		R\$ 160,00	R\$ 0,00
LJS REPARACAO AUTOMOTIVA LTDA		R\$ 693,31	R\$ 0,00
MARCELO TEIXEIRA MATIAS 02742203346		R\$ 150,00	R\$ 0,00

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número
 38.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

versão 10.1.7 do Visualizador

Página 2 de 4

29

BALANÇO PATRIMONIAL

Entidade: RACING COMUNICACAO LTDA
 Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022 CNPJ: 10.413.910/0001-50
 Número de Ordem do Livro: 10
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
MARIO CAMPOS GOLLARTE EPP		R\$ 0,00	R\$ 1.960,00
PAPELARIA TURBANO LTDA EPP		R\$ 296,75	R\$ 429,25
PP COMERCIO DE TINTAS LTDA		R\$ 0,00	R\$ 564,90
PRONFO TECNOLOGIA LTDA		R\$ 0,00	R\$ 181,00
RD HOTELARIA ERELI		R\$ 0,00	R\$ 240,36
SM CHOCOLATES LTDA - 7943		R\$ 0,00	R\$ 179,10
SUPER LIDER ALIMENTOS ERELI		R\$ 0,00	R\$ 1.433,78
UNIVERSAL PNEUS LTDA		R\$ 0,00	R\$ 60,00
USIMED COOPERATIVA COOPERATIVA DE USUARIOS DO		R\$ 1.789,22	R\$ 0,00
VERSAO CONTABIL SOCIEDADE SIMPLER LTDA		R\$ 0,00	R\$ 900,00
WILL CONTABILIDADE ERELI		R\$ 1.963,90	R\$ 0,00
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS DE INSTITUICOES FINANCEIRAS		R\$ 36.565,30	R\$ 102.048,00
COMPINAS CARTAO DE CREDITO UNICRED		R\$ 36.565,30	R\$ 0,00
EMPRESTIMOS EM 2021 - PRONAMPE CEF		R\$ 36.250,00	R\$ 0,00
DIRETO DE TERCEIROS		R\$ 0,00	R\$ 102.048,00
EMPRESTIMO DOS SOCIOS		R\$ 0,00	R\$ 100.000,00
REPASSE FORNECEDORES		R\$ 0,00	R\$ 2.048,00
OBRIGACOES SOCIAIS		R\$ 18.862,15	R\$ 19.864,43
FCTS A PAGAR		R\$ 1.867,06	R\$ 1.777,41
INSS A RECOLHER		R\$ 5.833,30	R\$ 4.828,37
PRO-LABORE A PAGAR		R\$ 979,00	R\$ 2.138,69
SALARIOS E ORDENADOS A PAGAR		R\$ 10.382,79	R\$ 11.119,96
OBRIGACOES FISCAIS		R\$ 26.615,71	R\$ 20.546,72
COFINS A RECOLHER		R\$ 4.673,32	R\$ 464,20
CONTRIB. SOCIAL A RECOLHER		R\$ 7.371,89	R\$ 7.961,64
I.R.R.F. A RECOLHER		R\$ 1.419,96	R\$ 134,63
IRPJ A PAGAR		R\$ 10.832,65	R\$ 11.409,37
IRRF AUTORETENCAO A RECOLHER		R\$ 1.299,10	R\$ 462,62
ISS A RECOLHER		R\$ 6,24	R\$ 13,48
PIS A RECOLHER		R\$ 1.012,55	R\$ 100,58

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 3.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

versão 10.1.7 do Visualizador

Página 3 de 4

BALANÇO PATRIMONIAL

Empresa: RACING CORRACOAO LTDA
 Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022 CNPJ: 16.413.915/0001-50
 Número da Ordem do Livro: 98
 Período Delimitado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
OUTRAS OBRIGAÇÕES		R\$ 1.275,00	R\$ 967,27
ADiantamentos de Clientes		R\$ 1.275,00	R\$ 967,27
PROVISÃO DE FOLHA		R\$ 13.895,00	R\$ 0,00
PROVISÃO DE FERIAS		R\$ 10.154,31	R\$ 0,00
PROVISÃO DE FÉTS E FERIAS		R\$ 812,26	R\$ 0,00
PROVISÃO DE INSS E FERIAS		R\$ 2.090,61	R\$ 0,00
PROVISÃO DE INSS E FERIAS		R\$ 26.498,25	R\$ 0,00
Passivo Não Circulante		R\$ 26.498,25	R\$ 0,00
Empréstimos e Financiamentos		R\$ 26.498,25	R\$ 0,00
DÉBITO DE FUNCIONAMENTO		R\$ 26.498,25	R\$ 0,00
Empréstimo em 2021 - LP		R\$ 118.408,21	R\$ 188.118,37
Patrimônio Líquido			R\$ 388.402,00
Capital Social			R\$ 388.402,00
Capital Integralizado			R\$ 67.716,31
Lucros/Prejuízos			R\$ 67.716,31
Resultado Líquido do Exercício			R\$ 67.716,31
Lucros ou Prejuízos Acumulados			R\$ 67.716,31

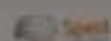
Patrimônio
 líquido
 (vlt.)

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.63.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.583/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versão 10.1.7 do Visualizador

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO



Entidade: **RACING COMUNICACAO LTDA**
 Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022 CNPJ: 10.413.910/0001-50
 Número de Ordem do Livro: 19
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo anterior	Saldo atual
RECEITA BRUTA DE VENDAS		R\$ 0,00	R\$ 1.069.839,98
VENDA DE SERVIÇOS		R\$ 0,00	R\$ 1.069.839,98
VENDA DE SERVIÇO EM GERAL (Reg. Normal)		R\$ 0,00	R\$ 1.069.839,98
(-) (-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA		R\$ 0,00	R\$ (70.128,66)
(-) IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS E SERVIÇOS		R\$ 0,00	R\$ (70.128,66)
(-) COFINS		R\$ 0,00	R\$ (31.258,08)
(-) ISS		R\$ 0,00	R\$ (32.064,75)
(-) PIS		R\$ 0,00	R\$ (6.774,93)
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDA		R\$ 0,00	R\$ 999.711,32
(=) LUCRO BRUTO		R\$ 0,00	R\$ 999.711,32
(-) (+) -) RESULTADO OPERACIONAL		R\$ 0,00	R\$ (456.355,09)
(-) DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 0,00	R\$ (456.137,06)
(-) DESPESAS COM VENDAS		R\$ 0,00	R\$ (1.948,39)
(-) GASTOS COM PESSOAL		R\$ 0,00	R\$ (1.120,32)
(-) DESPESAS MÉDICAS*		R\$ 0,00	R\$ (1.120,32)
(-) DESPESAS GERAIS DE VENDAS		R\$ 0,00	R\$ (828,07)
(-) LIMPEZA E CONSERVAÇÃO		R\$ 0,00	R\$ (763,00)
(-) VIAGENS E REPRESENTAÇÕES		R\$ 0,00	R\$ (85,07)
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS		R\$ 0,00	R\$ (462.188,67)
(+) GASTOS COM PESSOAL		R\$ 0,00	R\$ (268.111,26)
(-) 13o SALÁRIO		R\$ 0,00	R\$ (13.915,44)
(-) FÉRIAS		R\$ 0,00	R\$ (1.283,00)
(-) FGTS		R\$ 0,00	R\$ (18.710,08)
(+) INDENIZAÇÕES		R\$ 0,00	R\$ (5.507,14)
(-) INSS		R\$ 0,00	R\$ (49.790,37)
(-) MEDICAMENTOS E INFIRMARIA EM GERAL*		R\$ 0,00	R\$ (4.801,94)
(-) PRO-LABORE		R\$ 0,00	R\$ (14.548,40)
(-) SALÁRIOS		R\$ 0,00	R\$ (14.548,40)
(-) SEGURO DE VIDA EM GRUPO		R\$ 0,00	R\$ (158.312,10)
(-) UNIFORMES E EPI*		R\$ 0,00	R\$ (138,91)
(-) DESPESAS GERAIS ADMINISTRATIVAS		R\$ 0,00	R\$ (1.104,87)
(-) ÁGUA E ESGOTO*		R\$ 0,00	R\$ (194.077,41)
(-) ALUGUEIS E LICENSA DE SOFTWARE		R\$ 0,00	R\$ (1.457,20)
		R\$ 0,00	R\$ (5.723,34)

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versão 10.1.7 do Visualizador

Página 1 de 3

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

Entidade: **RACING COMUNICACAO LTDA**
 Período da Escrituração: **01/01/2022 a 31/12/2022**
 Número de Ordem do Livro: **19** CNPJ: **10.413.910/0001-50**
 Período Selecionado: **01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022**

Descrição	Nota	Saldo anterior	Saldo atual
(-) ALUGUEL E CONDOMÍNIO*		R\$ 0,00	R\$ (33.352,11)
(-) BENS DE PEQUENO VALOR*		R\$ 0,00	R\$ (5.812,28)
(-) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES		R\$ 0,00	R\$ (9.340,45)
(-) DEPRECIACÕES		R\$ 0,00	R\$ (14.283,40)
(-) DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO*		R\$ 0,00	R\$ (5.519,09)
(-) DESPESAS COM MEDICAMENTOS E ENFERMARIA EM GERAL		R\$ 0,00	R\$ (7.846,34)
(-) DESPESAS COPA, COZINHA E REFEITÓRIO*		R\$ 0,00	R\$ (10.458,54)
(-) DESPESAS DE SERVIÇOS E CONSULTORIA TÉCNICA		R\$ 0,00	R\$ (900,00)
(-) DESPESAS TELEFÔNICAS E INTERNET*		R\$ 0,00	R\$ (9.122,92)
(-) ENERGIA*		R\$ 0,00	R\$ (6.622,31)
(-) LIMPEZA E CONSERVAÇÃO*		R\$ 0,00	R\$ (146,99)
(-) LOCAÇÃO DE SISTEMAS DE COMPUTADOR*		R\$ 0,00	R\$ (513,55)
(-) MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS*		R\$ 0,00	R\$ (769,23)
(-) MANUTENÇÃO DE PRÉDIO E INSTALAÇÕES*		R\$ 0,00	R\$ (5.464,82)
(-) MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS*		R\$ 0,00	R\$ (235,65)
(-) MATERIAIS DE ESCRITÓRIO		R\$ 0,00	R\$ (6.711,45)
(-) MENSALIDADES/ ANUIDADES E CONTRIBUIÇÕES		R\$ 0,00	R\$ (8.539,85)
(-) SEGUROS DE VEÍCULOS		R\$ 0,00	R\$ (2.042,55)
(-) SERVIÇO DE VIGILÂNCIA*		R\$ 0,00	R\$ (1.387,23)
(-) SERVIÇOS DE TERCEIROS		R\$ 0,00	R\$ (56.798,20)
(+/-) RESULTADO FINANCEIRO		R\$ 0,00	R\$ 6.332,64
RECEITAS FINANCEIRAS		R\$ 0,00	R\$ 9.272,45
DESCONTOS OBTIDOS		R\$ 0,00	R\$ 1.368,14
JUROS RECEBIDOS OU AUFERIDOS		R\$ 0,00	R\$ 463,10
RECEITAS DA APLICAÇÕES FINANCEIRAS		R\$ 0,00	R\$ 6.621,19
RECUPERAÇÃO DE DESPESAS		R\$ 0,00	R\$ 820,02
(-) DESPESAS FINANCEIRAS		R\$ 0,00	R\$ (2.939,61)
(-) DESPESAS BANCARIAS*		R\$ 0,00	R\$ (941,28)
(-) JUROS PAGOS OU INCORRIDOS		R\$ 0,00	R\$ (1.998,33)
(-) DESPESAS TRIBUTÁRIAS		R\$ 0,00	R\$ (546,16)
(-) IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS		R\$ 0,00	R\$ (546,16)

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versão 10.1.7 do Visualizador

Página 2 de 3

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

Entidade:

RACING COMUNICACAO LTDA

Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022

Número de Ordem do Livro: 19

CNPJ: 10.413.910/0001-50

Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022

Descrição	Nota	Saldo anterior	Saldo atual
(-) OUTROS IMPOSTOS E TAXAS FEDERAIS		R\$ 0,00	R\$ (91,65)
(-) OUTROS IMPOSTOS E TAXAS MUNICIPAIS		R\$ 0,00	R\$ (468,20)
(-) SEGUROS E LICENCIAMENTOS		R\$ 0,00	R\$ (26,41)
(+)(-) OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 0,00	R\$ (14,71)
(-) MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS		R\$ 0,00	R\$ (14,71)
(=) RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO		R\$ 0,00	R\$ 541.346,23
(+ -) RESULTADO DAS RECEITAS/DESPESAS NÃO OPERACIONAL		R\$ 0,00	R\$ 82,56
OUTRAS RECEITAS		R\$ 0,00	R\$ 82,56
OUTRAS RECEITAS		R\$ 0,00	R\$ 82,56
(=) RESULTADO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ E CONTRIB. SOCIAL		R\$ 0,00	R\$ 541.428,79
(-) PROVISÕES		R\$ 0,00	R\$ (91.628,79)
(-) PROVISÃO PARA O IRPJ		R\$ 0,00	R\$ (61.032,94)
(-) PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		R\$ 0,00	R\$ (30.595,85)
(=) RESULTADO DO PERÍODO APÓS AS PROVISÕES		R\$ 0,00	R\$ 449.800,00
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		R\$ 0,00	R\$ 449.800,00

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 8.683/2016.

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versão 10.1.7 do Visualizador

Página 3 de 3

RECIBO DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL

IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DA ESCRITURAÇÃO

NIRE 42204199543	CNPJ 10.413.810/0001-50	
NOME EMPRESARIAL RACING COMUNICACAO LTDA		

IDENTIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO

FORMA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL Livro Diário (Completo - sem escrituração Auxiliar)	PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO 01/01/2022 a 31/12/2022
NATUREZA DO LIVRO DIÁRIO	NÚMERO DO LIVRO 19
IDENTIFICAÇÃO DO ARQUIVO (HASH) 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84	

ESTE LIVRO FOI ASSINADO COM OS SEGUINTE CERTIFICADOS DIGITAIS:

QUALIFICAÇÃO DO SIGNATARIO	CPF/CNPJ	NOME	Nº SÉRIE DO CERTIFICADO	VALIDADE	RESPONSÁVEL LEGAL
CONTADOR	00476325935	ESTELEM FORMENTIN DA SILVA:00476325935	377180208919039723 0	29/04/2022 a 29/04/2023	Não
Procurador	00476325935	ESTELEM FORMENTIN DA SILVA:00476325935	377180208919039723 0	29/04/2022 a 29/04/2023	Sim

NÚMERO DO RECIBO:

03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.
E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0

Escrituração recebida via Internet
pelo Agente Receptor SERPRO
em 20/04/2023 às 17:34:32

B7.D5.1E.5A.EF.44.0A.10
80.69.B5.F9.7E.75.05.09

Considera-se autenticado o livro contábil a que se refere este recibo, dispensando-se a autenticação de que trata o art. 39 da Lei nº 8.934/1994. Este recibo comprova a autenticação.

BASE LEGAL: Decreto nº 1.800/1996, com a alteração do Decreto nº 8.883/2016, e arts. 39, 39-A, 39-B da Lei nº 8.934/1994 com a alteração da Lei Complementar nº 1247/2014.

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Entidade: RACING COMUNICACAO LTDA
Período da Escrituração: 01/01/2022 a 31/12/2022
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2022 a 31 de Dezembro de 2022
CNP: 10.413.910/0001-50
Numero da Ordem do Livro: 19

Descrição	Código de Agrupação das Contas de Patrimônio Líquido	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (R\$)
SALDO INICIAL		11.683,31
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		443.892,23
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		443.892,23
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO		-438.728,88
DIVIDENDOS A DISTRIBUIR		-298.728,88
SALDO FINAL		85.194,31

Notas

Este documento é parte integrante de escrituração cuja autenticação se comprova pelo recibo de número 03.9A.36.C6.35.5B.35.83.0F.B7.A1.E7.E5.0A.89.75.86.AC.6B.84-0, nos termos do Decreto nº 6.583/2016.
 Versão 10.1.7 do Visualizador
 Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS****PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 26 (R1)****APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011)

Sumário	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 6
DEFINIÇÕES	7 – 8A
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	9 – 46
Finalidade das demonstrações contábeis	9
Conjunto completo de demonstrações contábeis	10 – 14
Considerações gerais	15 – 46
Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras	15 – 24
Continuidade	25 – 26
Regime de competência	27 – 28
Materialidade e agregação	29 – 31
Compensação de valores	32 – 35
Frequência de apresentação das demonstrações contábeis	36 – 37
Informação comparativa	38 – 44
Consistência de apresentação	45 – 46
ESTRUTURA E CONTEÚDO	47 – 138
Introdução	47 – 48
Identificação das demonstrações contábeis	49 – 53
Balanco patrimonial	54 – 80A
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial	54 – 59
Distinção entre circulante e não circulante	60 – 65
Ativo circulante	66 – 68
Passivo circulante	69 – 76
Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas	77 – 80A
Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente	81 – 105
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente	82 – 87

Resultado líquido do período	88 – 89
Outros resultados abrangentes do período	90 – 96
Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas	97 – 105
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	106 – 110
Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido	106
Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas	106A – 110
Demonstração dos fluxos de caixa	111
Notas explicativas	112 – 138
Estrutura	112 – 116
Divulgação de políticas contábeis	117 – 124
Fontes de incerteza nas estimativas	125 – 133
Capital	134 – 136
Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido	136A
Outras divulgações	137 – 138
Apêndice A – Exemplo	

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, este Pronunciamento estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).
3. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros eventos são objeto de outros Pronunciamentos, Orientações e Interpretações.
4. Este Pronunciamento não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações contábeis intermediárias condensadas elaboradas segundo o Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 13 a 35 aplicam-se às referidas demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentem demonstrações contábeis consolidadas ou



demonstrações contábeis separadas, conforme definido nos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 – Demonstrações Separadas e CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.

5. Este Pronunciamento utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar este Pronunciamento, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.
6. Analogamente, as entidades que não tenham patrimônio líquido tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, como, por exemplo, alguns fundos de investimento, e entidades cujo capital não seja patrimônio líquido (por exemplo, algumas entidades cooperativas), podem ter que adaptar a apresentação, nas demonstrações contábeis, dos interesses e participações de seus membros ou proprietários.

Definições

7. Os termos abaixo são utilizados neste pronunciamento com os seguintes significados:
 - Demonstrações contábeis de propósito geral* (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.
 - Aplicação impraticável* – A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.
 - Práticas contábeis brasileiras* compreendem a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitido pelo CPC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.
 - ~~*Omissão material ou divulgação distorcida material* – As omissões ou divulgações distorcidas são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou da divulgação distorcida, julgada à luz das circunstâncias que a rodeiam. O tamanho ou a natureza do item, ou combinação de ambos, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.~~
 - ~~*Avaliar se a omissão ou a divulgação distorcida pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis, e nesse caso, se são materiais, requer que sejam levadas em consideração as características desses usuários. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, contida no Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, assim se manifesta no item QC 32: “Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta como se espera que os usuários, com seus respectivos atributos, sejam influenciados na tomada de decisão econômica.*~~
 - Material* – A informação é material se sua omissão, distorção ou obscuridade pode influenciar, de modo razoável, decisões que os usuários primários das demonstrações contábeis de propósito geral tomam como base nessas demonstrações contábeis, que fornecem informações financeiras sobre relatório específico da entidade.

A materialidade depende da natureza ou magnitude da informação, ou de ambas. A entidade avalia se a informação, individualmente ou em combinação com outra informação, é material no contexto das suas demonstrações contábeis tomadas como um todo.

A informação é obscura se for comunicada de forma que teria efeito semelhante, para os usuários primários das demonstrações contábeis, à omissão ou ao erro dessa informação. Seguem-se exemplos de circunstâncias que podem resultar na ocultação de informações relevantes:

- (a) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante são divulgadas nas demonstrações contábeis, mas a linguagem utilizada é vaga ou pouco clara;
- (b) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante estão dispersas nas demonstrações contábeis;
- (c) itens distintos, transações ou outros eventos são agregados de forma inadequada;
- (d) itens similares, transações ou outros eventos são desagregados inadequadamente; e
- (e) a compreensibilidade das demonstrações contábeis é reduzida como resultado de informações materiais ocultas por informações imateriais, na medida em que o usuário principal não consegue determinar quais informações são relevantes.

Avaliar se poderia ser razoavelmente esperado que a informação influencie as decisões tomadas pelos usuários primários das demonstrações contábeis para fins gerais de entidade específica requer que a entidade considere as características desses usuários e, ao mesmo tempo, considere as próprias circunstâncias da entidade.

Muitos investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais não podem exigir que a entidade que reporta forneça informações diretamente a eles e devem confiar nas demonstrações contábeis para fins gerais para grande parte das informações financeiras de que precisam. Consequentemente, eles são os usuários primários para os quais as demonstrações contábeis para fins gerais são direcionadas. As demonstrações contábeis são elaboradas para usuários que tenham conhecimento razoável das atividades econômicas e de negócios e que revisem e analisem as informações com diligência. Às vezes, até mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar ajuda de consultor para entender as informações sobre fenômenos econômicos complexos. [\(Definição alterada pela Revisão CPC 14\)](#)

Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação), que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- (a) variações na reserva de reavaliação, quando permitidas legalmente (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- ~~(d) ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);~~
- (d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 – Instrumentos Financeiros; [\(Alterada pela Revisão CPC 12\)](#)

- (da) ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48; [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)
- ~~(e) parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa (ver Pronunciamento Técnico CPC 38).~~
- (e) parcela efetiva de ganhos e perdas de instrumentos de *hedge* em operação de *hedge* de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos de *hedge* que protegem investimentos em instrumentos patrimoniais mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 (ver Capítulo 6 do CPC 48); [\(Alterada pela Revisão CPC 12\)](#)
- (f) para passivos específicos designados como ao valor justo por meio do resultado, o valor da alteração no valor justo que for atribuível a alterações no risco de crédito do passivo (ver item 5.7.7 do CPC 48); [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)
- (g) alteração no valor temporal de opções quando separar o valor intrínseco e o valor temporal do contrato de opção e designar como instrumento de *hedge* somente as alterações no valor intrínseco (ver Capítulo 6 do CPC 48); e [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)
- (h) alteração no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar, como instrumento de *hedge*, somente as alterações no elemento à vista, e alterações no valor do spread com base na moeda estrangeira de instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como instrumento de *hedge* (ver Capítulo 6 do CPC 48). [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)

Proprietário é o detentor de instrumentos classificados como patrimoniais (de capital próprio, no patrimônio líquido).

Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido.

Ajuste de reclassificação é o valor reclassificado para o resultado no período corrente que foi inicialmente reconhecido como outros resultados abrangentes no período corrente ou em período anterior.

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Resultado abrangente compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

- 8. Embora este Pronunciamento use os termos “outros resultados abrangentes”, “resultado” e “resultado abrangente”, a entidade pode usar outros termos para descrever os totais desde que o sentido seja claro. Por exemplo, a entidade pode usar o termo “lucro líquido” para descrever “resultado”. Sugere-se, todavia, por facilidade de comunicação a maior aderência possível aos termos utilizados neste Pronunciamento.
- 8A. Os seguintes termos estão descritos no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação e são usados neste Pronunciamento com os significados lá empregados:
 - (a) instrumento financeiro com opção de venda por parte de seu detentor, classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16A e 16B do Pronunciamento Técnico CPC 39);
 - (b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente no caso da liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16C e 16D do Pronunciamento Técnico CPC 39).

Demonstrações contábeis

Finalidade das demonstrações contábeis

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:
- (a) balanço patrimonial ao final do período;
 - (b1) demonstração do resultado do período;
 - (b2) demonstração do resultado abrangente do período;
 - (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
 - (d) demonstração dos fluxos de caixa do período;
 - ~~(e) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;~~
 - (e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; *(Alterada pela Revisão CPC 08)*
 - (ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A; *(Incluída pela Revisão CPC 03)*
 - ~~(f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis; e~~
 - (f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D; e *(Alterada pela Revisão CPC 03)*
 - ~~(g) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.~~
 - (f1) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente. *(Alterada pela Revisão CPC 03)*



A entidade pode usar outros títulos nas demonstrações em vez daqueles usados neste Pronunciamento Técnico, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente.

- 10A. A entidade pode, se permitido legalmente, apresentar uma única demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes, com a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções. As seções devem ser apresentadas juntas, com o resultado do período apresentado em primeiro lugar seguido pela seção de outros resultados abrangentes. A entidade pode apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada. Nesse caso, a demonstração separada do resultado do período precederá imediatamente a demonstração que apresenta o resultado abrangente, que se inicia com o resultado do período. [\(Incluído pela Revisão CPC 03\)](#)
- 10B. Quando da aprovação deste Pronunciamento Técnico, deve atentar-se para o fato importante de que a legislação societária brasileira requer que seja apresentada a demonstração do resultado do período como uma seção separada. [\(Incluído pela Revisão CPC 03\)](#)
11. A entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte do conjunto completo de demonstrações contábeis.
12. (Eliminado).
13. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações contábeis, comentários da administração que descrevem e explicam as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Esse relatório pode incluir a análise:
- (a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimento da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;
 - (b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relação pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e
 - (c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstrações contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC.
14. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações contábeis, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de usuários. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações contábeis estão fora do âmbito dos Pronunciamentos emitidos pelo CPC.

Considerações gerais

Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras

- ~~15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro. Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como~~

- representação apropriada.
15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Presume-se que a aplicação dos pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada. [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)
 16. A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com esses Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos.
 17. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação apropriada é obtida pela conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis. A representação apropriada também exige que a entidade:
 - (a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Esse Pronunciamento estabelece uma hierarquia na orientação que a administração deve seguir na ausência de Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação que se aplique especificamente a um item;
 - (b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, confiável, comparável e compreensível;
 - (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.
 18. A entidade não pode retificar políticas contábeis inadequadas por meio da divulgação das políticas contábeis utilizadas ou por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.
 - ~~19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.~~
 19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, a entidade não deve aplicar esse requisito e deve seguir o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)
 - ~~20. Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou de acordo com o item 19, deve divulgar:~~

- ~~(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;~~
 - ~~(b) que aplicou os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;~~
 - ~~(c) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro e o tratamento efetivamente adotado; e~~
 - ~~(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.~~
20. Quando a entidade não aplicar um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC ou de acordo com o item 19, deve divulgar:
- (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
 - (b) que aplicou os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC aplicáveis, exceto pela não aplicação de requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;
 - (c) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00; e o tratamento efetivamente adotado; e
 - (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado. [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)
21. Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC em período anterior, e esse procedimento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder à divulgação estabelecida nos itens 20(c) e 20(d).
22. O item 21 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de adotar em um período anterior determinado requisito para a mensuração de ativos ou passivos, contido em um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, e esse procedimento tem impactos na mensuração de alterações de ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.
- ~~23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, mas a estrutura regulatória~~

~~vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC divulgando:~~

- ~~(a) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro; e~~
- ~~(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter uma representação apropriada.~~

23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC divulgando:

- (a) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00; e
- (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter representação apropriada. *(Alterado pela Revisão CPC 14)*

- ~~24. Para a finalidade dos itens 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe representar, ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, a administração deve considerar:~~

- ~~(a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e~~
- ~~(b) como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro.~~

24. Para a finalidade dos itens de 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições a que se propõe representar, ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de pronunciamento técnico,

interpretação ou orientação do CPC resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00, a administração deve considerar:

- (a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e
- (b) como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00. [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)

Continuidade

25. Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.
26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos de cada caso. Quando a entidade tiver histórico de operações lucrativas e pronto acesso a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.

Regime de competência

27. A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.
- ~~28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (os elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.~~
28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens devem ser reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem às definições e aos critérios de reconhecimento para esses elementos contidos no CPC 00. [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)

Materialidade e agregação

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.
30. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande número de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. 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.
- 30A. Ao aplicar este e outros pronunciamentos, a entidade deve decidir, levando em consideração todos os fatos e as circunstâncias relevantes, como ela agrega informações nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não deve reduzir a compreensibilidade das suas demonstrações contábeis, ocultando informações materiais com informações irrelevantes ou por meio da agregação de itens materiais que têm diferentes naturezas ou funções. [\(Incluído pela Revisão CPC 08\)](#)
- ~~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.~~
31. Alguns pronunciamentos especificam as informações que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação resultante da divulgação não for material. Esse é o caso mesmo que o pronunciamento contenha uma lista de requisitos específicos ou descreva-os como requisitos mínimos. A entidade deve também considerar a possibilidade de fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos nos pronunciamentos é insuficiente para permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição e o desempenho financeiros da entidade. [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)

Compensação de valores

32. A entidade não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que a compensação seja exigida ou permitida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC.
33. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, como, por exemplo, provisões de obsolescência nos estoques ou provisões de créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes,

não é considerada compensação.

34. ~~O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações devem ser apresentados, quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:~~
34. O CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente requer que a entidade mesure a receita proveniente de contrato com cliente pelo valor da contrapartida à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos. Por exemplo, o valor da receita reconhecido deve refletir a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receita. Os resultados de tais transações devem ser apresentados, quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo: [\(Alterado pela Revisão CPC 12\)](#)
- ~~(a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e~~
- (a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se da contrapartida da alienação o valor contábil do ativo e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e [\(Alterada pela Revisão CPC 12\)](#)
- (b) despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.
35. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

Frequência de apresentação das demonstrações contábeis

36. O conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:
- (a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- (b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

37. (Eliminado).

Informação comparativa

38. A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente.

~~38A. A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações dos fluxos de caixa (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas. (Incluído pela Revisão CPC-03)~~

38A. A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações do valor adicionado (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas. (Alterado pela Revisão CPC 09)

38B. Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis do(s) período(s) anterior(es) continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente os detalhes de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza. (Incluído pela Revisão CPC 03)

Informação comparativa adicional

38C. A entidade pode apresentar informações comparativas adicionais ao mínimo exigido pelos Pronunciamentos Técnicos para as demonstrações contábeis, contanto que a informação seja elaborada de acordo com os Pronunciamentos Técnicos. Essa informação comparativa pode consistir de uma ou mais demonstrações referidas no item 10, mas não precisa compreender o conjunto completo das demonstrações contábeis. Quando este for o caso, a entidade deve apresentar em nota explicativa a informação quanto a estas demonstrações adicionais. (Incluído pela Revisão CPC 03)

38D. Por exemplo, a entidade pode apresentar comparativamente uma terceira demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes (apresentando assim o período atual, o período anterior e um período adicional comparativo). No entanto, a entidade não é obrigada a apresentar uma terceira demonstração do balanço patrimonial, da demonstração dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido, ou da demonstração do valor adicionado (se apresentado), (ou seja, uma demonstração contábil comparativa adicional). A entidade é obrigada a apresentar, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a informação comparativa adicional relativa à demonstração do resultado e à demonstração de outros resultados abrangentes. (Incluído pela Revisão CPC 03)

- ~~39. A entidade deve, ao divulgar informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou faz a divulgação retrospectiva de itens de suas demonstrações contábeis, ou ainda, quando reclassifica itens de suas demonstrações contábeis, deve apresentar, como mínimo, 3 (três) balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Os balanços patrimoniais a serem apresentados nesse caso devem ser os relativos:~~
- ~~(a) ao término do período corrente;~~
 - ~~(b) ao término do período anterior (que corresponde ao início do período corrente); e~~
 - ~~(c) ao início do mais antigo período comparativo apresentado. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~
- ~~40. Em alguns casos, a informação narrativa apresentada nas demonstrações contábeis relativa a período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, devem ser divulgados no período corrente. Os usuários se beneficiam ao serem informados acerca da incerteza existente à data do último balanço e das medidas adotadas durante o período para resolver tal incerteza. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~

Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação

- 40A. A entidade deve apresentar um terceiro balanço patrimonial no início do período anterior, adicional aos comparativos mínimos das demonstrações contábeis exigidas no item 38A se:
- (a) aplicar uma política contábil retrospectivamente, fizer uma reapresentação retrospectiva de itens nas suas demonstrações contábeis ou reclassificar itens de suas demonstrações contábeis; e
 - (b) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou a reclassificação tiver efeito material sobre as informações do balanço patrimonial no início do período anterior. (Incluído pela Revisão CPC 03)
- 40B. Nas circunstâncias descritas no item 40A, a entidade deve apresentar três balanços patrimoniais no:
- (a) final do período corrente;
 - (b) final do período anterior; e
 - (c) no início do período precedente. (Incluído pela Revisão CPC 03)
- 40C. Quando a entidade for requerida a apresentar um balanço patrimonial adicional, de acordo com o item 40A, deve divulgar a informação exigida pelos itens 41 a 44 e pelo Pronunciamento Técnico CPC 23. No entanto, não precisará apresentar as notas explicativas relacionadas com o balanço patrimonial de abertura no início do período anterior. (Incluído pela Revisão CPC 03)
- 40D. A data do balanço patrimonial de abertura deve ser igual à data do período anterior, independentemente de as demonstrações contábeis da entidade apresentarem informação comparativa para períodos mais antigos (como previsto no item 38C). (Incluído pela Revisão CPC 03)
41. Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:
- (a) a natureza da reclassificação;

- (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
 - (c) a razão para a reclassificação.
42. Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:
- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e
 - (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.
43. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para um período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.
44. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro define os ajustes requeridos para as informações comparativas quando a entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

Consistência de apresentação

45. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:
- (a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidos no Pronunciamento Técnico CPC 23; ou
 - (b) outro Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC requerer alteração na apresentação.
46. Por exemplo, a aquisição ou alienação significativa, ou a revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode indicar que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas diferentemente. A entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se a modificação na apresentação proporcionar informação que seja confiável e mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa apresentada de acordo com os itens 41 e 42.

Estrutura e conteúdo

Introdução

47. Este Pronunciamento requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer divulgação de outros itens nessas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece os requisitos para a apresentação da informação sobre os fluxos de caixa.

48. Este Pronunciamento utiliza, por vezes, o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis

49. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.
50. As práticas contábeis brasileiras são aplicáveis apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual, relatório regulatório ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir a informação elaborada utilizando-se das práticas contábeis brasileiras de qualquer outra informação que possa ser útil aos seus usuários, mas que não são objeto dos requisitos das referidas práticas.
51. Cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetidas quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:
- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;
 - (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
 - (c) a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas;
 - (d) a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e
 - (e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.
52. Os requisitos do item 51 são normalmente satisfeitos pela apresentação apropriada de cabeçalhos de página, títulos de demonstração, de nota explicativa, de coluna e similares em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser usadas páginas separadas; os itens acima devem ser então apresentados com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.
53. As demonstrações contábeis tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Balanco patrimonial

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

- ~~54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:~~
54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, as seguintes contas: [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)
- (a) caixa e equivalentes de caixa;
 - (b) clientes e outros recebíveis;
 - (c) estoques;
 - (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
 - (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda e ativos à disposição para venda de acordo com o CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
 - ~~(f) ativos biológicos;~~
 - (f) ativos biológicos dentro do alcance do CPC 29; [\(Alterada pela Revisão CPC 08\)](#)
 - (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
 - (h) propriedades para investimento;
 - (i) imobilizado;
 - (j) intangível;
 - (k) contas a pagar comerciais e outras;
 - (l) provisões;
 - (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
 - (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;
 - (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 32;
 - (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
 - (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
 - (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.
- ~~55. A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.~~
55. A entidade deve apresentar contas adicionais (pela desagregação de contas listadas no item 54), cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade. [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)
- 55A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 55, esses subtotais devem:
- (a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC;
 - (b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;
 - (c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e
 - (d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos no pronunciamento para o balanço patrimonial. [\(Incluído pela Revisão CPC 08\)](#)
56. Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos e passivos circulantes e não circulantes, os impostos diferidos ativos (passivos) não devem ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).

57. Este Pronunciamento Técnico não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada. O item 54 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:
- (a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade;
 - (b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode ter que modificar a nomenclatura acima referida no sentido de fornecer informação relevante no contexto das operações de instituições financeiras.
58. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:
- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
 - (b) da função dos ativos na entidade; e
 - (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.
59. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devam ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação, quando permitido legalmente, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado.

Distinção entre circulante e não circulante

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez..
61. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em até doze meses ou mais do que doze meses, após o período de reporte, para cada item de ativo e passivo.
62. Quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
63. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação que é confiável e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.

64. Na aplicação do item 60, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez quando esse procedimento proporcionar informação confiável e mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.
65. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e para a liquidação de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação requer divulgação das datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem recebíveis comerciais e outros recebíveis e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data esperada para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes. Por exemplo, a entidade deve divulgar o montante de estoques que se espera seja recuperado após doze meses da data do balanço.

Ativo circulante

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:
- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
 - (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
 - (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
 - (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.
- Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.
67. Este Pronunciamento utiliza a expressão “não circulante” para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.
- 67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
- ~~68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, ativos financeiros dentro dessa categoria classificados como disponíveis para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.~~

68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, alguns ativos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48 – Instrumentos Financeiros) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes. [\(Alterado pela Revisão CPC 12\)](#)

Passivo circulante

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:
- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
 - (b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
 - (c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
 - (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 73). Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.
- Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.
70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço patrimonial. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
- ~~71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como disponíveis para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data do balanço são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75.~~
71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são alguns passivos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros, que proporcionem financiamento em longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja

liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75. (Alterado pela Revisão CPC 12)

72. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulantes quando a sua liquidação estiver prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, mesmo que:
- (a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e
 - (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamento a longo prazo seja completado após a data do balanço e antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.
73. Se a entidade tiver a expectativa, e tiver poder discricionário, para refinarciamentar ou substituir (*roll over*) uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço segundo dispositivo contratual do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a substituição (*roll over*) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.
74. Quando a entidade quebrar um acordo contratual (*covenant*) de um empréstimo de longo prazo (índice de endividamento ou de cobertura de juros, por exemplo) ao término ou antes do término do período de reporte, tornando o passivo vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência da quebra do *covenant*. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem o direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
75. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante se o credor tiver concordado, até a data do balanço, em proporcionar uma dilação de prazo, a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade poderá retificar a quebra de *covenant* contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) e durante o qual o credor não poderá exigir a liquidação imediata do passivo em questão.
76. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos serão qualificados para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:
- (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
 - (b) retificação de quebra de *covenant* de empréstimo de longo prazo; e
 - (c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de *covenant* contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo, que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

77. A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas

adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

78. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 58 também são usados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:
- (a) os itens do ativo imobilizado são segregados em classes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado;
 - (b) as contas a receber são segregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;
 - (c) os estoques são segregados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados;
 - (d) as provisões são segregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
 - (e) o capital e as reservas são segregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.
79. A entidade deve divulgar o seguinte seja no balanço patrimonial, seja na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:
- (a) para cada classe de ações do capital:
 - (i) a quantidade de ações autorizadas;
 - (ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - (iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
 - (iv) a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
 - (v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - (vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e
 - (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e
 - (b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.
80. A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um truste, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de instrumento patrimonial.
- 80A. Se a entidade tiver reclassificado
- (a) um instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou
 - (b) um instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial
- entre os passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

~~81. A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes. (Eliminado pela Revisão CPC 06)~~

81A. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

- (a) o total do resultado (do período);
- (b) total de outros resultados abrangentes;
- (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente ⁽¹⁾, ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente. (Incluído pela Revisão CPC 06)

81B. A entidade deve apresentar os seguintes itens, além da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, como alocação da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes do período:

- (a) resultado do período atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora;
- (b) resultado abrangente atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora.

Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração. (Incluído pela Revisão CPC 06)

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente

~~82. A demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:~~

- ~~(a) receitas;~~
- ~~(b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;~~
- ~~(c) lucro bruto;~~
- ~~(d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;~~
- ~~(e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;~~
- ~~(f) resultado antes das receitas e despesas financeiras~~
- ~~(g) despesas e receitas financeiras;~~
- ~~(h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;~~
- ~~(i) despesa com tributos sobre o lucro;~~
- ~~(j) resultado líquido das operações continuadas;~~
- ~~(k) valor líquido dos seguintes itens:~~
 - ~~(i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;~~
 - ~~(ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos~~

¹ A legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento requer que a demonstração do resultado seja apresentada em uma demonstração separada.

despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada.

~~(l) resultado líquido do período.~~

82. Além dos itens requeridos em outros pronunciamentos, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também às determinações legais:

~~(a) receitas;~~

(a) receitas, apresentando separadamente receita de juros calculada utilizando o método de juros efetivos; [\(Alterada pela Revisão CPC 12\)](#)

~~(aa) ganhos e perdas decorrentes de baixa de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;~~

(aa) ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado; [\(Alterada pela Revisão CPC 12\)](#)

(b) custos de financiamento;

(ba) perda por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na redução ao valor recuperável), determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48; [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)

(c) parcela dos resultados de empresas investidas, reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;

(ca) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao custo amortizado de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e seu valor justo na data da reclassificação (conforme definido no CPC 48); [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)

(cb) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda acumulado reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes que sejam reclassificados para o resultado; [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)

(d) tributos sobre o lucro;

(e) (eliminada);

(ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver Pronunciamento Técnico CPC 31);

(f) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:

(i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;

(ii) lucro bruto;

(iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;

(iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras;

(v) resultado antes dos tributos sobre o lucro;

(vi) resultado líquido do período. [\(Item alterado pela Revisão CPC 06\)](#)

~~82A. A demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:~~

~~(a) resultado líquido do período;~~

~~(b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));~~

~~(c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e~~

~~(d) resultado abrangente do período.~~

- ~~82A. Outros resultados abrangentes deve apresentar rubricas para valores de outros resultados abrangentes no período, classificadas por natureza (incluindo a parcela de outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizada utilizando o método da equivalência patrimonial) e agrupadas naquelas que, de acordo com outros Pronunciamentos do CPC:~~
- ~~(a) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e~~
 - ~~(b) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período quando condições específicas forem atendidas. (Alterado pela Revisão CPC 03)~~
- 82A. Outros resultados abrangentes devem apresentar rubricas para valores de:
- (a) outros resultados abrangentes (excluindo valores previstos na alínea (b)), classificados por natureza e agrupados naquelas que, de acordo com outros pronunciamentos:
 - (i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período; e
 - (ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas;
 - (b) participação em outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, separadas pela participação nas contas que, de acordo com outros pronunciamentos:
 - (i) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e
 - (ii) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas. (Alterado pela Revisão CPC 08)
- ~~83. Os itens que se seguem devem ser divulgados nas respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente como alocações do resultado do período:~~
- ~~(a) resultados líquidos atribuíveis:~~
 - ~~(i) à participação de sócios não controladores; e~~
 - ~~(ii) aos detentores do capital próprio da empresa controladora;~~
 - ~~(b) resultados abrangentes totais do período atribuíveis:~~
 - ~~(i) à participação de sócios não controladores; e~~
 - ~~(ii) aos detentores do capital próprio da empresa controladora. (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~
- ~~84. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado do período as rubricas referidas nos itens 82(a) a (f), bem como as divulgações referidas no item 83(a). (Eliminado pela Revisão CPC 03)~~
- ~~85. Outras rubricas e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.~~
85. Outras contas (pela desagregação de contas listadas no item 82), títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade. (Alterado pela Revisão CPC 08)
- 85A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 85, esses subtotais devem:
- (a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC;
 - (b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;
 - (c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e



(d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes. [\(Incluído pela Revisão CPC 08\)](#)

85B. A entidade deve apresentar as contas nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes que conciliem quaisquer subtotais, apresentados de acordo com o item 85, com os subtotais ou totais exigidos no pronunciamento específico. [\(Incluído pela Revisão CPC 08\)](#)

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda na compreensão do desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

87. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

Resultado líquido do período

88. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado líquido do período a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC requeiram ou permitam procedimento distinto.

~~89. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7).~~

89. Alguns pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. O CPC 23 trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas do CPC 00 sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7). [\(Alterado pela Revisão CPC 14\)](#)

Outros resultados abrangentes do período

90. A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos



outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

91. Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:
 - (a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou
 - (b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.
92. A entidade deve divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.
- ~~93. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente dos outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Por exemplo, o ganho realizado na alienação de ativo financeiro disponível para venda é reconhecido no resultado quando de sua baixa. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado nos outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade.~~
93. Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Essas reclassificações são referidas neste pronunciamento como ajustes de reclassificação. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente de outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado em outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade. [\(Alterado pela Revisão CPC 12\)](#)
94. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas. A entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.
- ~~95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis), no desreconhecimento (baixa) de ativos financeiros disponíveis para a venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e quando a transação anteriormente prevista e sujeita a *hedge* de fluxo de caixa afeta o resultado líquido do período (ver item 100 do Pronunciamento Técnico CPC 38 no tocante à contabilização de operações de *hedge* de fluxos de caixa).~~
95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) e quando alguma transação de *hedge* prevista de

fluxo de caixa afeta o resultado líquido do período (ver item 6.5.11(d) do CPC 48 no tocante à contabilização de operações de *hedge* de fluxos de caixa). (Alterado pela Revisão CPC 12)

~~96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente) reconhecida de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados. Esses componentes são reconhecidos como outros resultados abrangentes e não são reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) na medida em que o ativo é utilizado ou quando é baixado (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e CPC 04). Ganhos e perdas atuariais devem ser reconhecidos na reserva de lucros retidos (ou nos prejuízos acumulados) no período em que forem reconhecidos como outros resultados abrangentes (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33).~~

96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente), reconhecida de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado e o CPC 04 – Ativo Intangível, ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em consonância com o CPC 33 – Benefícios a Empregados. Esses componentes devem ser reconhecidos como outros resultados abrangentes e não devem ser reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados), na medida em que o ativo é utilizado ou quando é desreconhecido (ver CPC 27 e CPC 04). De acordo com o CPC 48, não ocorrem ajustes de reclassificação, se o *hedge* de fluxo de caixa ou a contabilização do valor no tempo da opção (ou elemento a termo do contrato a termo ou spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro) resultarem em valores que são retirados da reserva de *hedge* de fluxo de caixa ou de componente separado de patrimônio líquido, respectivamente, e incluídos diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de ativo ou de passivo. Esses valores devem ser transferidos diretamente para ativos ou passivos. (Alterado pela Revisão CPC 12)

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas

97. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente.

98. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;
- (b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) baixas de investimento;
- (e) unidades operacionais descontinuadas;
- (f) solução de litígios; e
- (g) outras reversões de provisões.

99. A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo



eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.

100. (Eliminado).

101. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.

102. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Receitas		X
Outras Receitas		X
Varição do estoque de produtos acabados e em elaboração	X	
Consumo de matérias-primas e materiais	X	
Despesa com benefícios a empregados	X	
Depreciações e amortizações	X	
Outras despesas	X	
Total da despesa		(X)
Resultado antes dos tributos		X

103. A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do “custo dos produtos e serviços vendidos”, classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade deve divulgar o custo dos produtos e serviços vendidos segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é a seguinte:

Receitas		X
Custo dos produtos e serviços vendidos		(X)
Lucro bruto		X
Outras receitas		X
Despesas de vendas		(X)
Despesas administrativas		(X)
Outras despesas		(X)
Resultado antes dos tributos		X

104. As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios aos empregados.

105. A escolha entre o método da função das despesas e o método da natureza das despesas

depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem seu mérito conforme as características de diferentes tipos de entidade, este Pronunciamento Técnico estabelece que cabe à administração eleger o método de apresentação mais relevante e confiável, atendidas as exigências legais. Entretanto, dado que a informação sobre a natureza das despesas é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função das despesas. No item 104, a expressão “benefícios aos empregados” tem o mesmo significado dado no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

106. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:
- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
 - (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
 - (c) (eliminada);
 - ~~(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:~~
 - (d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente (no mínimo) as mutações decorrentes:
(Alterada pela Revisão CPC 12)
 - (i) do resultado líquido;
 - (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e
 - (iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas

- 106A. Para cada componente do patrimônio líquido, a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item (ver item 106 (d)(ii)).
- 106B. O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados, se legalmente admitidos os lucros acumulados e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.
107. A entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante dos dividendos por ação.

108. Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 incluem, por exemplo, cada classe de capital integralizado, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente e a reserva de lucros retidos.
109. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como integralizações de capital, aquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total líquido de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.
110. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição de outro Pronunciamento Técnico, Orientação ou Interpretação do CPC requererem de outra forma. O Pronunciamento Técnico CPC 23 também requer que reapresentações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável. Os ajustes retrospectivos e as reapresentações retrospectivas para corrigir erros não são alterações do patrimônio líquido, mas são ajustes aos saldos de abertura da reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) exceto quando um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigir ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. O item 106(b) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período corrente.

Demonstração dos fluxos de caixa

111. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Notas explicativas

Estrutura

112. As notas explicativas devem:
- apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 117 a 124;
 - divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
 - prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.
- ~~113. 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.~~

113. As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Na determinação de forma sistemática, a entidade deve considerar os efeitos sobre a compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações contábeis. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas. [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)
- ~~114. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:~~
- ~~(a) declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ver item 16);~~
 - ~~(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);~~
 - ~~(c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e~~
 - ~~(d) outras divulgações, incluindo:~~
 - ~~(i) passivos contingentes (ver Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) e compromissos contratuais não reconhecidos; e~~
 - ~~(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão de risco financeiro da entidade (ver Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação).~~
114. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:
- (a) dar destaque para as áreas de atividades que a entidade considera mais relevantes para a compreensão do seu desempenho financeiro e da posição financeira, como agrupar informações sobre determinadas atividades operacionais;
 - (b) agrupar informações sobre contas mensuradas de forma semelhante, como os ativos mensurados ao valor justo; ou
 - (c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como:
 - (i) declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC (ver item 16);
 - (ii) políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);
 - (iii) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
 - (iv) outras divulgações, incluindo:
 - (1) passivos contingentes (ver Pronunciamento Técnico CPC 25) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - (2) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver Pronunciamento Técnico CPC 40). [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)
115. ~~Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira se relacione com a demonstração do resultado e a última se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas explicativas.~~ [\(Eliminado pela Revisão CPC 08\)](#)
116. 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.

Divulgação de políticas contábeis

~~117. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:~~

117. A entidade deve divulgar suas políticas contábeis significativas que compreendem: [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)

- (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.

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

~~119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em um Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação do CPC. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações do CPC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado.~~

~~119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação Técnicas emitidos pelo CPC. Um exemplo é a divulgação se a entidade aplica o valor justo ou modelo de custo para suas propriedades de investimento (Ver Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento). Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. [\(Alterado pela Revisão CPC 03\)](#)~~

119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam

divulgadas para esse tipo de entidade. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação Técnica emitidos pelo CPC. Um exemplo é a divulgação se a entidade aplica o valor justo ou modelo de custo para suas propriedades de investimento (ver Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento). Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)

- ~~120. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que a entidade sujeita à tributação sobre o lucro divulgue as suas políticas contábeis para esses tributos, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e ativos fiscais diferidos. Quando a entidade tem operações significativas com entidade estrangeira ou transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. [\(Eliminado pela Revisão CPC 08\)](#)~~
121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e ao atual não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.
- ~~122. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.~~
122. A entidade deve divulgar, juntamente com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. [\(Alterado pela Revisão CPC 08\)](#)
123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, além dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:
- ~~(a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento; [\(Eliminada pela Revisão CPC 12\)](#)~~
 - ~~(b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades;~~
 - ~~(b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades; e [\(Alterada pela Revisão CPC 03\)](#)~~

- (b) quando substancialmente todos os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e, para arrendadores, os ativos sujeitos a arrendamento são transferidos para outras entidades; [\(Alterada pela Revisão CPC 13\)](#)
 - ~~(e) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e~~
 - (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e [\(Alterada pela Revisão CPC 03\)](#)
 - ~~(d) se a essência da relação entre a entidade e uma sociedade de propósito específico indica que essa sociedade de propósito específico é controlada pela entidade. [\(Eliminada pela Revisão CPC 03\)](#)~~
 - (d) se os termos contratuais de ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto. [\(Incluída pela Revisão CPC 12\)](#)
- ~~124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outros Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas requer que a entidade divulgue as razões pelas quais determinada participação societária em sociedade investida não constitui controle, ainda que mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja de sua propriedade, direta ou indiretamente. O Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário dos negócios, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.~~
124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outros Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades requer que a entidade divulgue os julgamentos que foram feitos ao determinar se a entidade controla outra entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário dos negócios, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil. [\(Alterado pela Revisão CPC 03\)](#)

Fontes de incerteza na estimativa

125. A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes elucidativos acerca:
- (a) da sua natureza; e
 - (b) do seu valor contábil ao término do período de reporte.
126. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto,

futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

127. Os pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis de serem feitos por parte da administração, subjetivos ou mesmo complexos. À medida em que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos.
- ~~128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa ao longo do próximo exercício social se, ao término do período de reporte, forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente ao longo do próximo exercício social, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período de reporte.~~
128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa ao longo do próximo exercício social se, ao término do período das demonstrações contábeis, forem mensurados pelo valor justo com base em preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente ao longo do próximo exercício social, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período das demonstrações contábeis. [\(Alterado pela Revisão CPC 03\)](#)
129. As divulgações descritas no item 125 devem ser apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza das estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos desses tipos de divulgação são os que seguem:
- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
 - (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
 - (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
 - (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.
130. Este Pronunciamento não requer a divulgação de projeções ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125.
131. Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos ao longo do próximo exercício social tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de uma realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou

classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

132. As divulgações descritas no item 122 acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125.
- ~~133. A divulgação de alguns dos principais pressupostos de acordo com o item 125 é requerida por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações do CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de ativos financeiros e de passivos financeiros que sejam avaliados pelo valor justo. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado, quando permitida legalmente a reavaliação.~~
133. A divulgação de alguns dos pressupostos do item 125 é requerida por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações Técnicas emitidos pelo CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. O Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo requer a divulgação de pressupostos significativos (incluindo as técnicas de avaliação e as informações) que a entidade aplica na mensuração do valor justo de ativos e de passivos que sejam avaliados pelo valor justo. [\(Alterado pela Revisão CPC 03\)](#)

Capital

134. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.
135. A fim de dar cumprimento ao disposto no item 134, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
- informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:
 - descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
 - caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
 - como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital.
 - dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de *hedge* de fluxos de caixa);
 - quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período precedente;
 - indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita;



- (e) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância.

Essas informações devem basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.

136. A entidade pode gerir o seu capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

- 136A. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*puttable*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):
- (a) dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;
 - (b) seus objetivos, políticas e os processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando requerido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior;
 - (c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e
 - (d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

Outras divulgações

137. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:
- (a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;
 - (b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.
138. A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:
- (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);
 - (b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; e
 - (c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.
 - (d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

139 a 139L. Eliminados.

140. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações



Contábeis, aprovado em 17.07.2009, revisado pela Revisão CPC nº 1, aprovada em 08.01.2010.

Apêndice A – Exemplo

Exemplo de demonstração das mutações do patrimônio líquido com evidenciação dos outros resultados abrangentes e da demonstração do resultado abrangente (O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento Técnico)

O exemplo a seguir é ilustrativo de como poderia ser apresentada a demonstração de resultados abrangentes do período, introduzida por este Pronunciamento Técnico, utilizando-se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que já é usualmente elaborada no Brasil. O exemplo a seguir não teve por objetivo disciplinar a forma de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Note-se que foi adicionada a coluna de Participação dos Não Controladores no Patrimônio Líquido das Controladas, já que essa participação (também conhecida por Participação da Minoria ou dos Minoritários) passa, a partir da adoção deste Pronunciamento, a ser apresentada dentro do Patrimônio Líquido como um todo, após a identificação do Patrimônio Líquido dos Sócios da Entidade Controladora.

Deve também ser notado que, conforme a definição dada no início do Pronunciamento:

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Ou seja, todas as mutações patrimoniais, que não as transações de capital com os sócios, integram a Demonstração do Resultado Abrangente; ou seja, a mutação do patrimônio líquido é formada por apenas dois conjuntos de valores: transações de capital com os sócios (na sua qualidade de proprietários) e resultado abrangente total. É o resultado abrangente total é formado, por sua vez, de três componentes: o resultado líquido do período, os outros resultados abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado do período. Veja-se como isso está evidenciado no exemplo.

Finalmente, o Pronunciamento exige que tanto o resultado líquido do período quanto os outros resultados abrangentes sejam evidenciados com relação a quanto pertence aos sócios da entidade controladora e quanto aos sócios não controladores nas controladas. No exemplo a seguir, esses valores ficam automaticamente divulgados.

Obs: Lembrar que agora é vedada a apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Exemplo:



	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora	Participação dos Não Controladores no Pat. Liq. das Controladas	Patrimônio Líquido Consolidado
Saldos Iniciais	1.000.000	80.000	300.000	0	270.000	1.650.000	158.000	1.808.000
Aumento de Capital	500.000	-50.000	-100.000			350.000	32.000	382.000
Gastos com Emissão de Ações		-7.000				-7.000		-7.000
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000		30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas		-20.000				-20.000		-20.000
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000
Dividendos				-162.000		-162.000	-13.200	-175.200
Transações de Capital com os Sócios						251.000	18.800	269.800
Lucro Líquido do Período				250.000		250.000	22.000	272.000
Ajustes Instrumentos Financeiros					-60.000	-60.000		-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros					20.000	20.000		20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas					24.000	24.000	6.000	30.000
Ajustes de Conversão do Período					260.000	260.000		260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período					-90.000	-90.000		-90.000
Outros Resultados Abrangentes						154.000	6.000	160.000
Reclassific. p/ Resultado – Aj. Instrum. Financ.					10.600	10.600		10.600
Resultado Abrangente Total						414.600	28.000	442.600
Constituição de Reservas			140.000	-140.000				
Realização da Reserva Reavaliação				78.800	-78.800			
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação				-26.800	26.800			
Saldos Finais	1.500.000	93.000	340.000	0	382.600	2.315.600	204.800	2.520.400

Observações:

a) O patrimônio líquido consolidado (última coluna) evoluiu de \$ 1.808.000 para \$ 2.520.400 em função de apenas dois conjuntos de fatores: as transações de capital com os sócios (\$ 269.800) e o resultado abrangente (\$ 442.600). E o resultado abrangente é formado de três componentes: resultado líquido do período (\$ 272.000), outros resultados abrangentes (\$ 160.000) e mais o efeito de reclassificação (\$ 10.600). É interessante notar que as reclassificações para o resultado do período não alteram, na verdade, o patrimônio líquido total da entidade, mas, por aumentarem



ou diminuïrem o resultado líquido, precisam ter a contrapartida evidenciada. No exemplo dado, há a transferência de \$ 10.600 de prejuízo que constava como outros resultados abrangentes para o resultado do período. Imediatamente antes da transferência, o resultado líquido era de \$ 260.600 que, diminuído do prejuízo de \$ 10.600 agora reconhecido no resultado, passou a \$ 250.000; e o saldo dos outros resultados abrangentes, que estava em \$ 404.000, passou para \$ 414.600. Assim, a transferência do prejuízo de \$ 10.600 dos outros resultados abrangentes para o resultado do período não muda, efetivamente, o total do patrimônio líquido, mas como o resultado líquido é mostrado pelo valor diminuído dessa importância, é necessário recolocá-la na mutação do patrimônio líquido.

b) Na demonstração do resultado do período, a última linha será mostrada por \$ 272.000, porque, a partir desse Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o lucro líquido consolidado do período é o global, incluindo a parte pertencente aos não controladores no resultado das controladas, mas é obrigatória a evidenciação de ambos os valores: o pertencente aos sócios da controladora e o pertencente aos que são sócios apenas nas controladas, como se vê na mutação acima (\$ 250.000 e \$ 22.000, respectivamente nas antepenúltima e penúltima colunas).

c) O Pronunciamento exige a mesma evidenciação quanto ao **resultado abrangente** total, o que está evidenciado também no exemplo acima: \$ 414.600 é a parte dos sócios da controladora e \$ 28.000 a parte dos sócios não controladores nas controladas, totalizando \$ 442.600 para o período.

d) As mutações que aparecem após o resultado abrangente total correspondem a mutações internas do patrimônio líquido, que não alteram, efetivamente, seu total. Poderia inclusive esse conjunto ser intitulado “mutações internas do patrimônio líquido” ou semelhante, ou ficar sem título como está no próprio exemplo.

e) Os saldos das contas que compõem a segunda, a terceira e a quinta colunas devem ser evidenciados em quadro à parte ou em nota adicional; no caso de nota, pode ser assim divulgada:

“(1) Saldos finais (iniciais): Reserva Excedente de Capital, \$ 80.000; Gastos com Emissão de Ações, (\$ 7.000); Reserva de Subvenção de Investimentos, \$ 10.000; Ações em Tesouraria, (\$ 50.000) e Opções Outorgadas Reconhecidas, \$ 60.000. Total, \$ 93.000.

(2) Saldos finais: Reserva Legal, \$ 88.000; Reserva de Incentivos Fiscais, \$ 52.000 e Reserva de Retenção de Lucros (art. 196 da Lei 6.404/76), \$ 200.000. Total, \$ 340.000.

(3) Saldos finais: Reservas de Reavaliação, \$ 234.600; Ajustes de Avaliação Patrimonial, \$ 68.000 e Ajustes de Conversão Acumulados, (\$ 80.000). Total, \$ 382.600.”

f) Os saldos de que trata a letra d) podem, alternativamente, ser evidenciados em quadros, com suas mutações analiticamente evidenciadas:

Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reserva de Excedente de Capital	Gastos com Emissão de Ações	Reserva de Subvenção de Investimentos	Ações em Tesouraria	Opções Outorgadas Reconhecidas	Contas do Grupo (1)
Saldos Iniciais	50.000	-5.000	100.000	-70.000	5.000	80.000
Aumento de Capital	-35.000		-15.000			-50.000



Gastos com Emissão de Ações	-7.000					-7.000
Opções Outorgadas Reconhecidas					30.000	30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas				-20.000		-20.000
Ações em Tesouraria Vendidas				60.000		60.000
Saldos Finais	15.000	-12.000	85.000	-30.000	35.000	93.000

Reservas de Lucros (2)	Reserva Legal	Reserva p/ Expansão	Reserva de Incentivos Fiscais	Contas do Grupo (2)
Saldos Iniciais	110.000	90.000	100.000	300.000
Aumento de Capital			-100.000	-100.000
Constituição de Reservas	12.500	108.500	19.000	140.000
Saldos Finais	122.500	198.500	19.000	340.000

Outros Resultados Abrangentes (3)	Reservas de Reavaliação	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Ajustes de Conversão Acumulados	Contas do Grupo (3)
Saldos Iniciais	195.000	125.000	-50.000	270.000
Ajustes Instrumentos Financeiros		-60.000		-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros		20.000		20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas		24.000		24.000
Ajustes de Conversão do Período			260.000	260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período			-90.000	-90.000
Reclassif. p/ Resultado - Aj. Instrum. Financ.		10.600		10.600
Realização da Reserva Reavaliação	-78.800			-78.800
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação	26.800			26.800
Saldos Finais	143.000	119.600	120.000	382.600

g) O exemplo acima é sucinto e não contém, apenas por simplicidade, muitas das demais informações obrigatórias na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, como dividendo por classe e espécie de ação, informações comparativas, etc.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2019

Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a sua equivalente internacional Conceptual Framework do IASB:

NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO

Sumário	Item
SITUAÇÃO E FINALIDADE DA ESTRUTURA CONCEITUAL	SP1.1 – SP1.5
CAPÍTULO 1 – OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS	
INTRODUÇÃO	1.1
OBJETIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS	1.2 – 1.11
INFORMAÇÕES SOBRE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE QUE REPORTA, REIVINDICAÇÕES CONTRA A ENTIDADE E ALTERAÇÕES EM RECURSOS E REIVINDICAÇÕES	1.12
Recursos econômicos e reivindicações	1.13 – 1.14
Alterações em recursos econômicos e reivindicações	1.15 – 1.16
Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência	1.17 – 1.19
Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados	1.20
Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do desempenho financeiro	1.21
INFORMAÇÕES SOBRE O USO DE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE	1.22 – 1.23
CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS	
INTRODUÇÃO	2.1 – 2.3
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS	2.4 – 2.38
Características qualitativas fundamentais	2.5 – 2.22
Características qualitativas de melhoria	2.23 – 2.38
RESTRICÇÕES DO CUSTO SOBRE RELATÓRIOS FINANCEIROS ÚTEIS	2.39 – 2.43
CAPÍTULO 3 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E A ENTIDADE QUE REPORTA	
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	3.1 – 3.9
Objetivo e alcance das demonstrações contábeis	3.2 – 3.3
Período de relatório	3.4 – 3.7

Perspectiva adotada nas demonstrações contábeis	3.8
Premissa de continuidade operacional	3.9
ENTIDADE QUE REPORTA	3.10 – 3.18
Demonstrações contábeis consolidadas e não consolidadas	3.15 – 3.18
CAPÍTULO 4 – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	
INTRODUÇÃO	4.1 – 4.2
DEFINIÇÃO DE ATIVO	4.3 – 4.25
Direito	4.6 – 4.13
Potencial de produzir benefícios econômicos	4.14 – 4.18
Controle	4.19 – 4.25
DEFINIÇÃO DE PASSIVO	4.26 – 4.47
Obrigação	4.28 – 4.35
Transferência de recurso econômico	4.36 – 4.41
Obrigação presente como resultado de eventos passados	4.42 – 4.47
ATIVO E PASSIVO	4.48 – 4.62
Unidade de conta	4.48 – 4.55
Contrato executório	4.56 – 4.58
Essência de direito contratual e obrigação contratual	4.59 – 4.62
DEFINIÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.63 – 4.67
DEFINIÇÃO DE RECEITA E DESPESA	4.68 – 4.72
CAPÍTULO 5 – RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO	
PROCESSO DE RECONHECIMENTO	5.1 – 5.5
CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO	5.6 – 5.25
Relevância	5.12 – 5.17
Representação fidedigna	5.18 – 5.25
DESRECONHECIMENTO	5.26 – 5.33
CAPÍTULO 6 – MENSURAÇÃO	
INTRODUÇÃO	6.1 – 6.3
BASES DE MENSURAÇÃO	6.4 – 6.22
Custo histórico	6.4 – 6.9
Valor atual	6.10 – 6.22
INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR BASES DE MENSURAÇÃO ESPECÍFICAS	6.23 – 6.42
Custo histórico	6.24 – 6.31
Valor atual	6.32 – 6.42
FATORES A SEREM CONSIDERADOS AO SELECIONAR A BASE DE MENSURAÇÃO	6.43 – 6.86
Relevância	6.49 – 6.57
Representação fidedigna	6.58 – 6.62

Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo	6.63 – 6.76
Fatores específicos para mensuração inicial	6.77 – 6.82
Mais de uma base de mensuração	6.83 – 6.86
MENSURAÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO	6.87 – 6.90
TÉCNICAS DE MENSURAÇÃO BASEADAS EM FLUXO DE CAIXA	6.91 – 6.95
CAPÍTULO 7 – APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO COMO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO	7.1 – 7.3
OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	7.4 – 7.6
CLASSIFICAÇÃO	7.7 – 7.19
Classificação de ativos e passivos	7.9 – 7.11
Classificação de patrimônio líquido	7.12 – 7.13
Classificação de receitas e despesas	7.14 – 7.19
AGREGAÇÃO	7.20 – 7.22
CAPÍTULO 8 – CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL	
CONCEITO DE CAPITAL	8.1 – 8.2
CONCEITOS DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL E DETERMINAÇÃO DO LUCRO	8.3 – 8.9
AJUSTES PARA MANUTENÇÃO DE CAPITAL	8.10
VIGÊNCIA	
APÊNDICE – DEFINIÇÕES DE TERMOS	

SITUAÇÃO E FINALIDADE DA ESTRUTURA CONCEITUAL

SP1.1 A Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (Estrutura Conceitual) descreve o objetivo do, e os conceitos para, relatório financeiro para fins gerais.

A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

- (a) auxiliar o desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) para que tenham base em conceitos consistentes;
- (b) auxiliar os responsáveis pela elaboração (preparadores) dos relatórios financeiros a desenvolver políticas contábeis consistentes quando nenhuma norma se aplica à determinada transação ou outro evento, ou quando a norma permite uma escolha de política contábil; e
- (c) auxiliar todas as partes a entender e interpretar as normas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), considerando o seu objetivo de promover e manter a plena convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) emitidas pelo IASB, decidiu desde 2008, adotar a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro emitida pelo IASB no desenvolvimento de suas normas.

A presente Estrutura Conceitual revisada foi emitida pelo IASB em março de 2018.

SP1.2 Esta Estrutura Conceitual não é uma norma propriamente dita. Nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer norma ou qualquer requisito em norma.

- SP1.3 Para atingir o objetivo de relatório financeiro, para fins gerais, o lasb pode algumas vezes especificar requisitos que divergem de aspectos desta Estrutura Conceitual. Se isso for feito, ele explicará a divergência na Base para Conclusões em tal norma.
- SP1.4 Esta Estrutura Conceitual pode ser revisada de tempos a tempos com base na experiência com a sua utilização. As revisões desta Estrutura Conceitual não levarão automaticamente a mudanças nas normas. Qualquer decisão de alterar uma norma exige que seja conduzido o devido processo para acrescentar um projeto à sua agenda e desenvolver a alteração a essa norma.
- SP1.5 Esta Estrutura Conceitual contribui para a missão declarada da *IFRS Foundation* e do lasb, que faz parte da *IFRS Foundation*. Essa missão é desenvolver normas que tragam transparência, prestação de contas (*accountability*) e eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo. O trabalho do lasb atende ao interesse público ao promover a confiança, o crescimento e a estabilidade financeira de longo prazo na economia mundial. Esta Estrutura Conceitual estabelece a base para normas que:
- contribuem para a transparência ao melhorar a comparabilidade internacional e a qualidade de informações financeiras, permitindo que os investidores e outros participantes do mercado tomem decisões econômicas fundamentadas;
 - reforçam a prestação de contas, reduzindo a lacuna de informações entre os provedores de capital e as pessoas a quem confiaram o seu dinheiro. As normas baseadas nesta Estrutura Conceitual fornecem informações necessárias para responsabilizar a administração. Como fonte de informações mundialmente comparáveis, essas normas também são de vital importância para os reguladores em todo o mundo;
 - contribuem para a eficiência econômica, ajudando os investidores a identificar oportunidades e riscos em todo o mundo, melhorando assim a alocação de capital. Para os negócios, o uso de uma linguagem de contabilidade única e confiável derivada das normas com base nesta Estrutura Conceitual diminui o custo do capital e reduz os custos de relatórios internacionais.

Sumário	Item
CAPÍTULO 1 – OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS	
INTRODUÇÃO	1.1
OBJETIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS	1.2 – 1.11
INFORMAÇÕES SOBRE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE QUE REPORTA, REIVINDICAÇÕES CONTRA A ENTIDADE E ALTERAÇÕES EM RECURSOS E REIVINDICAÇÕES	1.12
Recursos econômicos e reivindicações	1.13 – 1.14
Alterações em recursos econômicos e reivindicações	1.15 – 1.16
Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência	1.17 – 1.19
Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados	1.20
Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do	1.21

desempenho financeiro	
INFORMAÇÕES SOBRE O USO DE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE	1.22 – 1.23

Introdução

- 1.1 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais forma a base desta Estrutura Conceitual. Outros aspectos desta Estrutura Conceitual – as características qualitativas de informações financeiras úteis e a restrição de custo sobre tais informações, o conceito de entidade que reporta, elementos das demonstrações contábeis, reconhecimento e desconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação – decorrem logicamente do objetivo.

Objetivo, utilidade e limitações do relatório financeiro para fins gerais

- 1.2 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais¹ é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade.² Essas decisões envolvem decisões sobre:
- (a) comprar, vender ou manter instrumento de patrimônio e de dívida;
 - (b) conceder ou liquidar empréstimos ou outras formas de crédito; ou
 - (c) exercer direitos de votar ou de outro modo influenciar os atos da administração que afetam o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 1.3 As decisões descritas no item 1.2 dependem dos retornos que os existentes e potenciais investidores, credores por empréstimos e outros credores esperam, por exemplo, dividendos, pagamentos de principal e juros ou aumentos no preço de mercado. As expectativas dos investidores, credores por empréstimos e outros credores quanto aos retornos dependem de sua avaliação do valor, da época e da incerteza (perspectivas) de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade e de sua avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, precisam de informações para ajudá-los a fazer essas avaliações.
- 1.4 Para fazer as avaliações descritas no item 1.3, os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, precisam de informações sobre:
- (a) os recursos econômicos da entidade, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos e reivindicações (ver itens de 1.12 a 1.21); e
 - (b) a eficiência e eficácia da administração e do órgão de administração da entidade³ no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade (ver itens 1.22 e 1.23).
- 1.5 Muitos investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, não podem exigir que as entidades que reportam forneçam informações diretamente a eles, devendo se basear em relatórios financeiros para fins gerais para muitas das informações financeiras de que necessitam. Conseqüentemente, eles são os principais usuários aos quais se destinam relatórios financeiros para fins gerais.⁴

¹ Ao longo da Estrutura Conceitual, os termos “relatórios financeiros” (“*financial reports*”) e “relatório financeiro” (“*financial reporting*”) referem-se a relatórios financeiros para fins gerais e relatório financeiro para fins gerais, salvo se especificamente indicado de outro modo.

² Ao longo da Estrutura Conceitual, o termo “entidade” refere-se à entidade que reporta, salvo se especificamente indicado de outro modo.

³ Ao longo da Estrutura Conceitual, o termo “administração” refere-se à administração e ao órgão de administração da entidade, salvo se especificamente indicado de outro modo.

⁴ Ao longo da Estrutura Conceitual, os termos “principais usuários” e “usuários” referem-se a esses investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, que devem se basear em relatórios financeiros para fins gerais para muitas das informações financeiras de que necessitam.

- 1.6 Contudo, relatórios financeiros para fins gerais não fornecem nem podem fornecer todas as informações de que necessitam investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais. Esses usuários precisam considerar informações pertinentes de outras fontes, como, por exemplo, condições e expectativas econômicas gerais, eventos políticos e ambiente político e perspectivas do setor e da empresa.
- 1.7 Relatórios financeiros para fins gerais não se destinam a apresentar o valor da entidade que reporta, mas fornecem informações para auxiliar investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, a estimar o valor da entidade que reporta.
- 1.8 Usuários primários individuais têm necessidades e desejos de informação diferentes e possivelmente conflitantes. Ao desenvolver as normas, busca-se fornecer um conjunto de informações que atenda às necessidades do maior número de principais usuários. Contudo, concentrar-se em necessidades de informação ordinárias não impede que a entidade que reporta inclua informações adicionais que sejam mais úteis para um subconjunto específico de principais usuários.
- 1.9 A administração da entidade que reporta também está interessada em informações financeiras sobre a entidade. Contudo, a administração não precisa se basear em relatórios financeiros para fins gerais, pois ela pode obter internamente as informações financeiras de que precisa.
- 1.10 Outras partes, como reguladores e o público em geral, que não investidores, credores por empréstimos e outros credores, podem também considerar relatórios financeiros para fins gerais úteis. Contudo, esses relatórios não são direcionados essencialmente a esses outros grupos.
- 1.11 Em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos e, não, em representações exatas. Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos subjacentes a essas estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos são a meta que os responsáveis pela elaboração (preparadores) de relatórios financeiros se esforçam por atingir. Como na maioria das metas, a visão desta Estrutura Conceitual de relatório financeiro ideal é improvável de ser atingida integralmente, ao menos não em curto prazo, pois leva tempo para compreender, aceitar e implementar novas formas de analisar transações e outros eventos. Contudo, estabelecer uma meta a ser atingida é essencial para que o relatório financeiro evolua de modo a melhorar a sua utilidade.

Informações sobre recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade e alterações em recursos e reivindicações

- 1.12 Relatórios financeiros, para fins gerais, fornecem informações sobre a posição financeira da entidade que reporta, as quais consistem em informações sobre os recursos econômicos da entidade e as reivindicações contra a entidade que reporta. Os relatórios financeiros fornecem ainda informações sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta. Ambos os tipos de informações fornecem dados úteis para decisões referentes à oferta de recursos à entidade.

Recursos econômicos e reivindicações

- 1.13 Informações sobre a natureza e os valores dos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta podem auxiliar os usuários a identificar os pontos fortes e fracos financeiros da entidade que reporta. Essas informações podem auxiliar os usuários a avaliar a liquidez e solvência da entidade que reporta, suas necessidades de financiamento adicional e a sua probabilidade de êxito na obtenção desse financiamento. Essas informações também podem auxiliar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Informações sobre prioridades e exigências de pagamento de reivindicações existentes auxiliam os usuários a prever como

futuros fluxos de caixa serão distribuídos entre aqueles que tiverem reivindicações contra a entidade que reporta.

- 1.14 Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação, por usuário, das perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade que reporta. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, tais como contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam da utilização de vários recursos em conjunto para produzir e comercializar produtos ou serviços a clientes. Embora esses fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos (ou reivindicações) individuais, os usuários de relatórios financeiros precisam conhecer a natureza e o valor dos recursos disponíveis para uso nas operações da entidade que reporta.

Alterações em recursos econômicos e reivindicações

- 1.15 Alterações nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta resultam do desempenho financeiro dessa entidade (ver itens de 1.17 a 1.20) e de outros eventos ou transações, como a emissão de instrumentos de dívida ou de instrumentos patrimoniais (ver item 1.21). Para avaliar adequadamente tanto as perspectivas de fluxos de entrada de caixa futuros para a entidade que reporta quanto à gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade, os usuários precisam ser capazes de identificar esses dois tipos de mudanças.
- 1.16 Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta ajudam os usuários a compreender o retorno produzido pela entidade sobre seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno produzido pela entidade podem ajudar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Informações sobre a variação e os componentes desse retorno também são importantes, especialmente na avaliação da incerteza dos fluxos de caixa futuros. Informações sobre o desempenho financeiro passado da entidade que reporta e sobre como a sua administração cumpriu suas responsabilidades de gestão de recursos são normalmente úteis para prever os retornos futuros da entidade sobre seus recursos econômicos.

Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência

- 1.17 O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.
- 1.18 Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período, refletidas por mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, exceto aquelas resultantes da obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores (ver item 1.21), são úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos. Essas informações indicam em que medida a entidade que reporta aumentou seus recursos econômicos disponíveis e, assim, a sua capacidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos por meio de suas operações e, não, pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores. Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período também podem ajudar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade.
- 1.19 Informações sobre o desempenho financeiro da entidade que reporta durante o período podem indicar também em que medida eventos como alterações nos preços de mercado ou

nas taxas de juros aumentaram ou diminuíram os recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando assim a capacidade da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos.

Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados

- 1.20 Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta durante o período também auxiliam os usuários a avaliar a capacidade da entidade de gerar futuros fluxos de entrada de caixa líquidos e avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Essas informações indicam como a entidade que reporta obtém e despende caixa, incluindo informações sobre contratação e amortização de dívida, dividendos em dinheiro ou outras distribuições de caixa a investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez ou solvência da entidade. Informações sobre fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta, avaliar suas atividades de financiamento e investimento, avaliar sua liquidez ou solvência e interpretar outras informações sobre o desempenho financeiro.

Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do desempenho financeiro

- 1.21 Os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta podem sofrer alterações também por outras razões além do desempenho financeiro, como, por exemplo, a emissão de instrumentos de dívida ou de instrumentos patrimoniais. Informações sobre este tipo de alteração são necessárias para propiciar aos usuários pleno entendimento do motivo para as alterações nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e das implicações dessas alterações em seu desempenho financeiro futuro.

Informações sobre o uso de recursos econômicos da entidade

- 1.22 Informações sobre a eficiência e a eficácia da administração da entidade que reporta no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade ajudam os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre esses recursos. Essas informações também são úteis para prever quão eficiente e eficazmente a administração usará os recursos econômicos da entidade em períodos futuros. Portanto, podem ser úteis para avaliar as perspectivas da entidade de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos.
- 1.23 Exemplos de responsabilidades da administração sobre o uso dos recursos econômicos da entidade incluem proteger esses recursos contra efeitos desfavoráveis de fatores econômicos, como mudanças de preços e tecnológicas, e garantir que a entidade cumpra as leis, regulamentos e disposições contratuais aplicáveis.

Sumário	Item
CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS	
INTRODUÇÃO	2.1 – 2.3
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS	2.4 – 2.38
Características qualitativas fundamentais	2.5 – 2.22
Relevância	2.6 – 2.10
Materialidade	2.11
Representação fidedigna	2.12 – 2.19

Aplicação das características qualitativas fundamentais	2.20 – 2.22
Características qualitativas de melhoria	2.23 – 2.38
Comparabilidade	2.24 – 2.29
Capacidade de verificação	2.30 – 2.32
Tempestividade	2.33
Compreensibilidade	2.34 – 2.36
Aplicação das características qualitativas de melhoria	2.37 – 2.38
RESTRITÕES DO CUSTO SOBRE RELATÓRIOS FINANCEIROS ÚTEIS	2.39 – 2.43

Introdução

- 2.1 As características qualitativas de informações financeiras úteis discutidas neste Capítulo identificam os tipos de informações que tendem a ser mais úteis a investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, para que tomem decisões sobre a entidade que reporta com base nas informações contidas em seu relatório financeiro (informações financeiras).
- 2.2 Relatórios financeiros fornecem informações sobre os recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade que reporta e os efeitos de transações e outros eventos e condições que alteram esses recursos e reivindicações. (Essas informações são referidas nesta Estrutura Conceitual como informações sobre os fenômenos econômicos.) Alguns relatórios financeiros incluem também material explicativo sobre as expectativas e estratégias da administração para a entidade que reporta e outros tipos de informações prospectivas.
- 2.3 As características qualitativas de informações financeiras úteis⁵ se aplicam a informações financeiras fornecidas nas demonstrações contábeis, bem como a informações financeiras fornecidas de outras formas. O custo, que é uma restrição generalizada sobre a capacidade da entidade que reporta de fornecer informações financeiras úteis, se aplica de forma similar. Contudo, as considerações, ao se aplicarem as características qualitativas e a restrição de custo, podem ser diferentes para tipos diferentes de informações. Por exemplo, aplicá-las a informações prospectivas pode ser diferente de aplicá-las a informações sobre recursos econômicos e reivindicações existentes e a alterações nesses recursos e reivindicações.

Características qualitativas de informações financeiras úteis

- 2.4 Se informações financeiras devem ser úteis, elas devem ser relevantes e representar fidedignamente aquilo que pretendem representar. A utilidade das informações financeiras é aumentada se forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis.

Características qualitativas fundamentais

- 2.5 As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

Relevância

- 2.6 Informações financeiras relevantes são capazes de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários. Informações podem ser capazes de fazer diferença em uma decisão ainda

⁵ Ao longo da Estrutura Conceitual, os termos “características qualitativas” e “restrição de custo” referem-se às características qualitativas de informações financeiras úteis e às restrições de custo sobre essas informações.

que alguns usuários optem por não tirar vantagem delas ou já tenham conhecimento delas a partir de outras fontes.

- 2.7 Informações financeiras são capazes de fazer diferença em decisões se tiverem valor preditivo ou valor confirmatório, ou ambos.
- 2.8 Informações financeiras têm valor preditivo se podem ser utilizadas como informações em processos empregados pelos usuários para prever resultados futuros. Informações financeiras não precisam ser previsões ou prognósticos para ter valor preditivo. Informações financeiras com valor preditivo são empregadas por usuários ao fazer suas próprias previsões.
- 2.9 Informações financeiras têm valor confirmatório se fornecem *feedback* sobre (confirmam ou alteram) avaliações anteriores.
- 2.10 Os valores preditivo e confirmatório das informações financeiras estão inter-relacionados. Informações que possuem valor preditivo frequentemente possuem também valor confirmatório. Por exemplo, informações sobre receitas para o ano corrente, que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem ajudar o usuário a corrigir e a melhorar os processos que foram utilizados para fazer essas previsões anteriores.

Materialidade

- 2.11 A informação é material se a sua omissão, distorção ou obscuridade puder influenciar, razoavelmente, as decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais (ver item 1.5) tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre entidade específica que reporta. Em outras palavras, materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade com base na natureza ou magnitude, ou ambas, dos itens aos quais as informações se referem no contexto do relatório financeiro da entidade individual. Consequentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que pode ser material em uma situação específica.

Representação fidedigna

- 2.12 Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62).
- 2.13 Para ser representação perfeitamente fidedigna, a representação tem três características. Ela é completa, neutra e isenta de erros. Obviamente, a perfeição nunca ou raramente é atingida. O objetivo é maximizar essas qualidades tanto quanto possível.
- 2.14 A representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, a representação completa de grupo de ativos inclui, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos do grupo, a representação numérica de todos os ativos do grupo e a descrição daquilo que a representação numérica retrata (por exemplo, custo histórico ou valor justo). Para alguns itens, uma representação completa pode envolver também explicações de fatos significativos sobre a qualidade e natureza do

item, fatores e circunstâncias que podem afetar sua qualidade e natureza e o processo utilizado para determinar a representação numérica.

- 2.15 A representação neutra não é tendenciosa na seleção ou na apresentação de informações financeiras. A representação neutra não possui inclinações, não é parcial, não é enfatizada ou deixa de ser enfatizada, nem é, de outro modo, manipulada para aumentar a probabilidade de que as informações financeiras serão recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários. Informações neutras não significam informações sem nenhum propósito ou sem nenhuma influência sobre o comportamento. Ao contrário, informações financeiras relevantes são, por definição, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários.
- 2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados.⁶ Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas divulgações distorcidas podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros.
- 2.17 O exercício de prudência não implica necessidade de assimetria, por exemplo, a necessidade sistemática de evidência mais convincente para dar suporte ao reconhecimento de ativos ou receitas do que ao reconhecimento de passivos ou despesas. Essa assimetria não é característica qualitativa de informações financeiras úteis. Não obstante, determinadas normas podem conter requisitos assimétricos se isso for consequência de decisões que se destinam a selecionar as informações mais relevantes que representam fidedignamente o que pretendem representar.
- 2.18 Representação fidedigna não significa representação precisa em todos os aspectos. Livre de erros significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e que o processo utilizado para produzir as informações apresentadas foi selecionado e aplicado sem erros no processo. Nesse contexto, livre de erros não significa perfeitamente precisa em todos os aspectos. Por exemplo, a estimativa de preço ou valor não observável não pode ser determinada como precisa ou imprecisa. Contudo, a representação dessa estimativa pode ser fidedigna se o valor for descrito de forma clara e precisa como sendo a estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro tiver sido cometido na escolha e na aplicação do processo apropriado para o desenvolvimento da estimativa.
- 2.19 Quando valores monetários em relatórios financeiros não puderem ser observados diretamente e, em vez disso, devem ser estimados, surge incerteza na mensuração. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de informações financeiras e não prejudica a utilidade das informações se as estimativas são descritas e explicadas de forma clara e precisa. Mesmo um elevado nível de incerteza na mensuração não impede necessariamente essa estimativa de fornecer informações úteis (ver item 2.22).

Aplicação das características qualitativas fundamentais

- 2.20 As informações devem tanto ser relevantes como fornecer representação fidedigna do que pretendem representar para serem úteis. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante nem a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomar boas decisões.
- 2.21 O processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais é, normalmente, o seguinte (observados os efeitos de características de melhoria e a

⁶ Ativos, passivos, receitas e despesas estão definidos na Tabela 4.1. Eles são elementos das demonstrações contábeis.

restrição de custo, os quais não são considerados neste exemplo). Em primeiro lugar, identificar o fenômeno econômico, informações sobre o que é capaz de ser útil para os usuários das informações financeiras da entidade que reporta. Em segundo lugar, identificar o tipo de informação sobre esse fenômeno que é mais relevante. Em terceiro lugar, determinar se essas informações estão disponíveis e se podem fornecer representação fidedigna do fenômeno econômico. Em caso afirmativo, o processo para satisfazer às características qualitativas fundamentais se encerra nesse ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o próximo tipo de informação mais relevante.

- 2.22 Em alguns casos, o ponto de equilíbrio (*trade-off*) entre as características qualitativas fundamentais pode precisar ser encontrado para atingir o objetivo do relatório financeiro, que é fornecer informações úteis sobre fenômenos econômicos. Por exemplo, as informações mais relevantes sobre um fenômeno podem ser uma estimativa altamente incerta. Em alguns casos, o nível de incerteza na mensuração envolvido na realização dessa estimativa pode ser tão alto que pode ser questionável se a estimativa forneceria representação suficientemente fidedigna desse fenômeno. Em alguns desses casos, a informação mais útil pode ser a estimativa altamente incerta, acompanhada pela descrição da estimativa e da explicação das incertezas que a afetam. Em outros casos, se essa informação não fornece representação suficientemente fidedigna desse fenômeno, a informação mais útil pode incluir uma estimativa de outro tipo que é ligeiramente menos relevante, mas que está sujeita a uma menor incerteza na mensuração. Em circunstâncias limitadas, pode não haver estimativa que forneça informações úteis. Nessas circunstâncias limitadas, pode ser necessário fornecer informações que não se baseiam em estimativa.

Características qualitativas de melhoria

- 2.23 Comparabilidade, capacidade de verificação, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade de informações que sejam tanto relevantes como forneçam representação fidedigna do que pretendem representar. As características qualitativas de melhoria podem também ajudar a determinar qual de duas formas deve ser utilizada para representar o fenômeno caso se considere que ambas fornecem informações igualmente relevantes e representação igualmente fidedigna desse fenômeno.

Comparabilidade

- 2.24 As decisões dos usuários envolvem escolher entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter o investimento, ou investir em uma ou outra entidade que reporta. Consequentemente, informações sobre a entidade que reporta são mais úteis se puderem ser comparadas a informações similares sobre outras entidades e a informações similares sobre a mesma entidade referentes a outro período ou a outra data.
- 2.25 Comparabilidade é a característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças entre itens. Diferentemente das outras características qualitativas, a comparabilidade não se refere a um único item. A comparação exige, no mínimo, dois itens.
- 2.26 Consistência, embora relacionada à comparabilidade, não é a mesma coisa. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, seja de período a período na entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Comparabilidade é a meta; a consistência ajuda a atingir essa meta.
- 2.27 Comparabilidade não é uniformidade. Para que informações sejam comparáveis, coisas similares devem parecer similares e coisas diferentes devem parecer diferentes. A comparabilidade de informações financeiras não é aumentada fazendo-se que coisas diferentes pareçam similares, tanto quanto se fazendo que coisas similares pareçam diferentes.

- 2.28 É provável que se atinja certo grau de comparabilidade ao se satisfazer às características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de um fenômeno econômico relevante deve naturalmente possuir certo grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar por outra entidade que reporta.
- 2.29 Embora um único fenômeno econômico possa ser representado de forma fidedigna de diversas formas, permitir métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

Capacidade de verificação

- 2.30 A capacidade de verificação ajuda a garantir aos usuários que as informações representem de forma fidedigna os fenômenos econômicos que pretendem representar. Capacidade de verificação significa que diferentes observadores bem informados e independentes podem chegar ao consenso, embora não a acordo necessariamente completo, de que a representação específica é representação fidedigna. Informações quantificadas não precisam ser uma estimativa de valor único para que sejam verificáveis. Uma faixa de valores possíveis e as respectivas probabilidades também podem ser verificadas.
- 2.31 A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar o valor ou outra representação por meio de observação direta, por exemplo, contando-se dinheiro. Verificação indireta significa verificar os dados de entrada de modelo, fórmula ou outra técnica e recalculando os dados de saída utilizando a mesma metodologia. Um exemplo é verificar o valor contábil do estoque, checando as informações (quantidades e custos) e recalculando o estoque final, utilizando a mesma premissa de fluxo de custo (por exemplo, utilizando o método primeiro a entrar, primeiro a sair).
- 2.32 Verificar algumas explicações e informações financeiras prospectivas pode ser possível somente em período futuro, ou pode mesmo não ser possível. Para auxiliar os usuários a decidir se desejam utilizar essas informações, normalmente seria necessário divulgar as premissas subjacentes, os métodos de compilação das informações e outros fatores e circunstâncias que sustentam as informações.

Tempestividade

- 2.33 Tempestividade significa disponibilizar informações aos tomadores de decisões a tempo para que sejam capazes de influenciar suas decisões. De modo geral, quanto mais antiga a informação, menos útil ela é. Contudo, algumas informações podem continuar a ser tempestivas por muito tempo após o final do período de relatório porque, por exemplo, alguns usuários podem precisar identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade

- 2.34 Classificar, caracterizar e apresentar informações de modo claro e conciso as torna compreensíveis.
- 2.35 Alguns fenômenos são inerentemente complexos e pode não ser possível tornar a sua compreensão fácil. Excluir informações sobre esses fenômenos dos relatórios financeiros pode tornar mais fácil a compreensão das informações contidas nesses relatórios financeiros. Contudo, esses relatórios seriam incompletos e, portanto, possivelmente distorcidos.
- 2.36 Relatórios financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável das atividades comerciais e econômicas e que revisam e analisam as informações de modo diligente. Algumas vezes, mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar

buscar o auxílio de consultor para compreender informações sobre fenômenos econômicos complexos.

Aplicação das características qualitativas de melhoria

- 2.37 As características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas tanto quanto possível. Contudo, as características qualitativas de melhoria, seja individualmente ou como grupo, não podem tornar informações úteis se essas informações forem irrelevantes ou não fornecerem representação fidedigna do que pretendem representar.
- 2.38 A aplicação das características qualitativas de melhoria é um processo iterativo que não segue uma ordem prescrita. Algumas vezes, a característica qualitativa de melhoria pode ter de ser diminuída para maximizar outra característica qualitativa de melhoria. Por exemplo, a redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de nova norma pode ser vantajosa para aumentar a relevância ou a representação fidedigna em longo prazo. Divulgações apropriadas podem compensar parcialmente a não comparabilidade.

Restrições do custo sobre relatórios financeiros úteis

- 2.39 O custo é uma restrição generalizada sobre as informações que podem ser fornecidas pelo relatório financeiro. O relatório de informações financeiras impõe custos, e é importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios de apresentar essas informações. Há vários tipos de custos e benefícios a serem considerados.
- 2.40 Os fornecedores de informações financeiras gastam a maior parte dos esforços envolvidos na coleta, processamento, verificação e disseminação de informações financeiras, mas, em última instância, os usuários arcam com esses custos na forma de retornos reduzidos. Os usuários de informações financeiras podem também incorrer em custos de análise e interpretação das informações fornecidas. Se as informações necessárias não são fornecidas, os usuários incorrem em custos adicionais para obter essas informações em qualquer outra parte ou para estimá-las.
- 2.41 A apresentação de informações financeiras que sejam relevantes e representem de forma fidedigna aquilo que pretendem representar ajuda os usuários a tomar decisões com mais confiança. Isso resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e no menor custo de capital para a economia como um todo. O investidor, mutuante ou outro credor individual recebe também os benefícios ao tomar decisões mais informadas. Contudo, não é possível aos relatórios financeiros para fins gerais fornecer todas as informações que cada usuário acredita serem relevantes.
- 2.42 Ao aplicar a restrição de custo, deve-se avaliar se é provável que os benefícios do relatório de informações específicas justificam os custos incorridos para fornecer e utilizar essas informações. Ao aplicar a restrição de custo no desenvolvimento da norma proposta, buscam-se informações de fornecedores de informações financeiras, usuários, auditores, acadêmicos e outros sobre a natureza e a quantidade esperada dos benefícios e custos dessa norma. Na maior parte das situações, as avaliações se baseiam na combinação de informações quantitativas e qualitativas.
- 2.43 Devido à subjetividade inerente, as avaliações de diferentes indivíduos sobre os custos e benefícios da apresentação de itens específicos de informações financeiras variam. Portanto, procura-se considerar custos e benefícios em relação ao relatório financeiro, de modo geral, e, não apenas, em relação a entidades individuais que reportam. Isto não significa que as avaliações de custos e benefícios sempre justificam os mesmos requisitos de relatório para todas as entidades. Diferenças podem ser apropriadas por conta dos diferentes portes das entidades, diferentes formas de obtenção de capital (pública ou privada), diferentes necessidades dos usuários ou outros fatores.

Sumário	Item
CAPÍTULO 3 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E A ENTIDADE QUE REPORTA	
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	3.1 – 3.9
Objetivo e alcance das demonstrações contábeis	3.2 – 3.3
Período de relatório	3.4 – 3.7
Perspectiva adotada nas demonstrações contábeis	3.8
Premissa de continuidade operacional	3.9
ENTIDADE QUE REPORTA	3.10 – 3.18
Demonstrações contábeis consolidadas e não consolidadas	3.15 – 3.18

Demonstrações contábeis

3.1 Os Capítulos 1 e 2 discutem as informações fornecidas em relatórios financeiros para fins gerais e os Capítulos 3 a 8 discutem as informações fornecidas nas demonstrações contábeis para fins gerais, que são uma forma específica de relatórios financeiros para fins gerais. As demonstrações contábeis⁷ fornecem informações sobre recursos econômicos da entidade que reporta; reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos; e reivindicações que atendem às definições dos elementos das demonstrações contábeis (ver Tabela 4.1).

Objetivo e alcance das demonstrações contábeis

3.2 O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta⁸ que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade (ver item 1.3).

3.3 Essas informações são fornecidas:

- (a) no balanço patrimonial, ao reconhecer ativos, passivos e patrimônio líquido;
- (b) na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente,⁹ ao reconhecer receitas e despesas; e
- (c) em outras demonstrações e notas explicativas, ao apresentar e divulgar informações sobre:
 - (i) ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas reconhecidos (ver item 5.1), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes desses ativos e passivos reconhecidos;
 - (ii) ativos e passivos que não foram reconhecidos (ver item 5.6), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes deles;
 - (iii) fluxos de caixa;
 - (iv) contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles; e

⁷ Ao longo da Estrutura Conceitual, o termo “demonstrações contábeis” refere-se a demonstrações contábeis para fins gerais.

⁸ Ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas estão definidos na Tabela 4.1. Eles são elementos das demonstrações contábeis.

⁹ A Estrutura Conceitual não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações.

- (v) os métodos, premissas e julgamentos utilizados na estimativa dos valores apresentados ou divulgados, e mudanças nesses métodos, premissas e julgamentos.

Período de relatório

- 3.4 As demonstrações contábeis são elaboradas para um período de tempo específico (período de relatório) e fornecem informações sobre:
 - (a) ativos e passivos – incluindo ativos e passivos não reconhecidos – e patrimônio líquido que existiam no final do período de relatório, ou durante o período de relatório; e
 - (b) receitas e despesas para o período de relatório.
- 3.5 Para ajudar os usuários das demonstrações contábeis a identificarem e avaliarem mudanças e tendências, as demonstrações contábeis também fornecem informações comparativas de, pelo menos, um período de relatório anterior.
- 3.6 As informações sobre possíveis transações futuras e outros possíveis eventos futuros (informações prospectivas) são incluídas nas demonstrações contábeis se:
 - (a) referirem-se a ativos ou passivos da entidade – incluindo ativos ou passivos não reconhecidos – ou patrimônio líquido que existiam no final do período de relatório, ou durante o período de relatório, ou a receitas ou a despesas do período de relatório; e
 - (b) forem úteis aos usuários das demonstrações contábeis.Por exemplo, se o ativo ou passivo é mensurado estimando os fluxos de caixa futuros, as informações sobre esses fluxos de caixa futuros estimados podem ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreenderem as mensurações apresentadas. As demonstrações contábeis normalmente não fornecem outros tipos de informações prospectivas, por exemplo, material explicativo sobre as expectativas e estratégias da administração para o período de relatório.
- 3.7 As demonstrações contábeis incluem informações sobre transações e outros eventos que ocorreram após o final do período de relatório se o fornecimento dessas informações for necessário para alcançar o objetivo das demonstrações contábeis (ver item 3.2).

Perspectiva adotada nas demonstrações contábeis

- 3.8 As demonstrações contábeis fornecem informações sobre transações e outros eventos observados do ponto de vista da entidade que reporta como um todo e, não, do ponto de vista de qualquer grupo específico de investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes ou potenciais, da entidade.

Premissa de continuidade operacional

- 3.9 As demonstrações contábeis são normalmente elaboradas com base na suposição de que a entidade que reporta está em continuidade operacional e continuará em operação no futuro previsível. Assim, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação ou deixar de negociar. Se existe essa intenção ou necessidade, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em base diferente. Em caso afirmativo, as demonstrações contábeis descrevem a base utilizada.

Entidade que reporta

- 3.10 A entidade que reporta é a entidade que é obrigada a, ou decide, elaborar demonstrações contábeis. A entidade que reporta pode ser uma única entidade ou parte da entidade ou pode compreender mais de uma entidade. Uma entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal.

- 3.11 Às vezes, a entidade (controladora) tem o controle sobre outra entidade (controlada). Se a entidade que reporta compreende tanto a controladora como suas controladas, as demonstrações contábeis da entidade que reporta são denominadas “demonstrações contábeis consolidadas” (ver itens 3.15 e 3.16). Se a entidade que reporta é apenas a controladora, as demonstrações contábeis da entidade que reporta são denominadas “demonstrações contábeis não consolidadas” (ver itens 3.17 e 3.18).
- 3.12 Se a entidade que reporta compreende duas ou mais entidades que não são todas vinculadas pelo relacionamento controladora-controlada, as demonstrações contábeis da entidade que reporta são denominadas “demonstrações contábeis combinadas”.
- 3.13 Determinar o limite apropriado da entidade que reporta pode ser difícil se a entidade que reporta:
- (a) não é entidade legal; e
 - (b) não compreende somente entidades legais vinculadas pelo relacionamento controladora-controlada.
- 3.14 Nesses casos, a determinação do limite da entidade que reporta é orientada pelas necessidades de informações dos principais usuários das demonstrações contábeis da entidade que reporta. Esses usuários precisam de informações relevantes que representem fidedignamente o que pretendem representar. A representação fidedigna exige que:
- (a) o limite da entidade que reporta não contenha conjunto arbitrário ou incompleto de atividades econômicas;
 - (b) incluir esse conjunto de atividades econômicas dentro do limite da entidade que reporta resulte em informações neutras; e
 - (c) seja fornecida uma descrição de como o limite da entidade que reporta foi determinado e no que consiste a entidade que reporta.

Demonstrações contábeis consolidadas e não consolidadas

- 3.15 As demonstrações contábeis consolidadas fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas tanto da controladora como de suas controladas como uma única entidade que reporta. Essas informações são úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, da controladora em sua avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a controladora. Isso porque os fluxos de entrada de caixa líquidos para a controladora incluem distribuições para a controladora de suas controladas, e essas distribuições dependem de fluxos de entrada de caixa líquidos para as controladas.
- 3.16 Demonstrações contábeis consolidadas não se destinam a fornecer informações separadas sobre ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas de qualquer controlada específica. As demonstrações contábeis próprias da controlada destinam-se a fornecer essas informações.
- 3.17 Demonstrações contábeis não consolidadas destinam-se a fornecer informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da controladora e, não, sobre aquelas de suas controladas. Essas informações podem ser úteis a investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, da controladora, porque:
- (a) a reivindicação contra a controladora normalmente não dá ao titular dessa reivindicação uma reivindicação contra as controladas; e
 - (b) em algumas jurisdições, os valores que podem ser legalmente distribuídos aos detentores de direitos sobre o patrimônio contra a controladora dependem das reservas distribuíveis da controladora.
- Outra forma de fornecer informações sobre parte ou a totalidade dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas apenas da controladora é nas demonstrações contábeis consolidadas, nas notas explicativas.

3.18 As informações fornecidas nas demonstrações contábeis não consolidadas normalmente não são suficientes para atender às necessidades de informações de investidores, mutuante e outros credores, existentes e potenciais, da controladora. Conseqüentemente, quando demonstrações contábeis consolidadas são requeridas, demonstrações contábeis não consolidadas não podem substituir demonstrações contábeis consolidadas. Não obstante, a controladora pode ser obrigada a, ou escolher, elaborar demonstrações contábeis não consolidadas adicionalmente às demonstrações contábeis consolidadas.

Sumário	Item
CAPÍTULO 4 – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	
INTRODUÇÃO	4.1 – 4.2
DEFINIÇÃO DE ATIVO	4.3 – 4.25
Direito	4.6 – 4.13
Potencial de produzir benefícios econômicos	4.14 – 4.18
Controle	4.19 – 4.25
DEFINIÇÃO DE PASSIVO	4.26 – 4.47
Obrigação	4.28 – 4.35
Transferência de recurso econômico	4.36 – 4.41
Obrigação presente como resultado de eventos passados	4.42 – 4.47
ATIVO E PASSIVO	4.48 – 4.62
Unidade de conta	4.48 – 4.55
Contrato executório	4.56 – 4.58
Essência de direito contratual e obrigação contratual	4.59 – 4.62
DEFINIÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.63 – 4.67
DEFINIÇÃO DE RECEITA E DESPESA	4.68 – 4.72

Introdução

- 4.1 Os elementos das demonstrações contábeis definidos nesta Estrutura Conceitual são:
- (a) ativos, passivos e patrimônio líquido, que se referem à posição financeira da entidade que reporta; e
 - (b) receitas e despesas, que se referem ao desempenho financeiro da entidade que reporta.
- 4.2 Esses elementos estão vinculados aos recursos econômicos, reivindicações e mudanças em recursos econômicos e reivindicações discutidos no Capítulo 1 e são definidos na Tabela 4.1.

Tabela 4.1 – Elementos das demonstrações contábeis

Item discutido no Capítulo 1	Elemento	Definição ou descrição
Recurso econômico	Ativo	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.
Reivindicação	Passivo	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.
	Patrimônio líquido	Participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro	Receitas	Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
	Despesas	Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
Outras alterações em recursos econômicos e reivindicações	–	Contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles.
	–	Troca de ativos ou passivos que não resultam em aumentos ou reduções no patrimônio líquido.

Definição de ativo

- 4.3 Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.
- 4.4 Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.
- 4.5 Esta seção discute três aspectos dessas definições:
- direito (ver itens de 4.6 a 4.13);
 - potencial de produzir benefícios econômicos (ver itens de 4.14 a 4.18); e
 - controle (ver itens de 4.19 a 4.25).

Direito

- 4.6 Direitos que têm o potencial de produzir benefícios econômicos assumem muitas formas, incluindo:
- direitos que correspondem à obrigação de outra parte (ver item 4.39), por exemplo:
 - direitos de receber caixa;
 - direitos de receber produtos ou serviços;
 - direitos de trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis. Esses direitos incluem, por exemplo, contrato a termo para comprar um recurso econômico em condições que são atualmente favoráveis ou a opção de comprar um recurso econômico;
 - direitos de beneficiar-se de obrigação de outra parte para transferir um recurso econômico se ocorrer evento futuro incerto especificado (ver item 4.37);
 - direitos que não correspondem à obrigação de outra parte, por exemplo:

- (i) direitos sobre bens corpóreos, tais como imobilizado ou estoques. Exemplos desses direitos são direito de utilizar bens corpóreos ou direito de beneficiar-se do valor residual de objeto arrendado;
 - (ii) direitos de utilizar propriedade intelectual.
- 4.7 Muitos direitos são estabelecidos por contrato, legislação ou meios similares. Por exemplo, a entidade pode obter direitos de deter ou arrendar bem corpóreo, de deter instrumento de dívida ou instrumento patrimonial, ou de deter patente registrada. Contudo, a entidade também pode obter direitos de outras formas, por exemplo:
 - (a) adquirindo ou criando *know-how* que não seja de domínio público (ver item 4.22); ou
 - (b) por meio do surgimento de obrigação de outra parte devido a essa outra parte não ter capacidade prática para agir de maneira inconsistente com suas práticas usuais, políticas publicadas ou declarações específicas (ver item 4.31).
- 4.8 Alguns produtos e serviços – por exemplo, serviços de empregados – são recebidos e consumidos imediatamente. O direito da entidade de obter os benefícios econômicos produzidos por esses produtos ou serviços existe momentaneamente até que a entidade consuma os produtos ou serviços.
- 4.9 Nem todos os direitos da entidade são ativos dessa entidade – para serem ativos da entidade, os direitos devem ter tanto o potencial de produzir para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes (ver itens de 4.14 a 4.18) como serem controlados pela entidade (ver itens de 4.19 a 4.25). Por exemplo, direitos disponíveis para todas as partes sem custo significativo – como direitos de acesso a bens públicos, tais como direitos públicos de passagem, ou *know-how* que seja de domínio público – normalmente não são ativos para as entidades que os detêm.
- 4.10 A entidade não pode ter direito de obter benefícios econômicos de si mesma. Portanto:
 - (a) instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais emitidos pela entidade e recomprados e detidos por ela – por exemplo, ações em tesouraria – não são recursos econômicos dessa entidade; e
 - (b) se a entidade que reporta consiste em mais de entidade legal, instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais emitidos por uma dessas entidades legais e mantidos por outra dessas entidades legais não são recursos econômicos da entidade que reporta.
- 4.11 A princípio, cada um dos direitos da entidade é ativo separado. Contudo, para fins contábeis, direitos relacionados geralmente são tratados como uma única unidade de conta que é um único ativo (ver itens de 4.48 a 4.55). Por exemplo, a propriedade legal de bem corpóreo pode resultar em diversos direitos, incluindo:
 - (a) o direito de usar o objeto;
 - (b) o direito de vender direitos sobre o objeto;
 - (c) o direito de empenhar direitos sobre o objeto; e
 - (d) outros direitos não listados nas alíneas de (a) a (c).
- 4.12 Em muitos casos, o conjunto de direitos decorrentes da propriedade legal de bem corpóreo é contabilizado como um único ativo. Conceitualmente, o recurso econômico é o conjunto de direitos e, não, o bem corpóreo. Não obstante, descrever o conjunto de direitos como o bem corpóreo geralmente fornece representação fidedigna desses direitos de forma mais concisa e compreensível.
- 4.13 Em alguns casos, é incerto se existe o direito. Por exemplo, a entidade e outra parte podem disputar se a entidade tem direito de receber recurso econômico dessa outra parte. Até que essa incerteza de existência seja resolvida – por exemplo, por decisão de tribunal – é incerto se a entidade tem direito e, conseqüentemente, se existe ativo. (O item 5.14 discute o reconhecimento de ativos cuja existência é incerta).

Potencial de produzir benefícios econômicos

- 4.14 Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos. Para que esse potencial exista, não precisa ser certo, ou mesmo provável, que esse direito produzirá benefícios econômicos. É necessário somente que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.
- 4.15 Um direito pode atender à definição de recurso econômico e, portanto, pode ser um ativo, mesmo se a probabilidade de que produzirá benefícios econômicos for baixa. Não obstante, essa baixa probabilidade pode afetar decisões sobre quais informações fornecer sobre o ativo e como fornecer essas informações, incluindo decisões sobre se o ativo é reconhecido (ver itens de 5.15 a 5.17) e como é mensurado.
- 4.16 Um recurso econômico pode produzir benefícios econômicos para a entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, por exemplo, um ou mais dos seguintes atos:
- (a) receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico;
 - (b) trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis;
 - (c) produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída de caixa, por exemplo:
 - (i) utilizando o recurso econômico individualmente ou em combinação com outros recursos econômicos para produzir produtos ou prestar serviços;
 - (ii) utilizando o recurso econômico para melhorar o valor de outros recursos econômicos; ou
 - (iii) arrendando o recurso econômico a outra parte;
 - (d) receber caixa ou outros recursos econômicos por meio da venda do recurso econômico; ou
 - (e) extinguir passivos por meio da transferência do recurso econômico.
- 4.17 Embora o valor do recurso econômico decorra do seu potencial atual de produzir benefícios econômicos futuros, o recurso econômico é o direito presente que contém esse potencial e, não, os benefícios econômicos futuros que o direito pode produzir. Por exemplo, o valor da opção comprada decorre de seu potencial de produzir benefícios econômicos por meio do exercício da opção em data futura. Contudo, o recurso econômico é o direito presente – o direito de exercer a opção em data futura. O recurso econômico não é o benefício econômico futuro que o titular receberá se a opção for exercida.
- 4.18 Há uma associação próxima entre incorrer em gastos e adquirir ativos, mas os dois não coincidem necessariamente. Assim, quando a entidade incorre em gastos, isso pode fornecer evidência de que a entidade buscou benefícios econômicos futuros, mas não fornece prova conclusiva que a entidade obteve um ativo. Similarmente, a ausência de gasto relacionado não impede que o item atenda à definição de ativo. Ativos podem incluir, por exemplo, direitos que o governo outorgou à entidade gratuitamente ou que outra parte dou à entidade.

Controle

- 4.19 Controle vincula um recurso econômico à entidade. Avaliar se existe controle ajuda a identificar o recurso econômico que a entidade contabiliza. Por exemplo, a entidade pode controlar parcela proporcional na propriedade sem controlar os direitos decorrentes da posse de toda a propriedade. Nesses casos, o ativo da entidade é a parcela na propriedade que ela controla e, não, os direitos decorrentes da posse de toda a propriedade, que ela não controla.
- 4.20 A entidade controla um recurso econômico se ela tem a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Controle inclui a capacidade presente de impedir outras partes de direcionar o uso do recurso

econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Ocorre que, se uma parte controla um recurso econômico, nenhuma outra parte controla esse recurso.

- 4.21 A entidade tem a capacidade presente de direcionar o uso de recurso econômico se tiver o direito de empregar esse recurso econômico em suas atividades, ou de permitir que outra parte empregue o recurso econômico nas atividades dessa outra parte.
- 4.22 O controle de recurso econômico geralmente resulta da capacidade de fazer cumprir os direitos legais. Contudo, também pode haver controle se a entidade possui outros meios de assegurar que ela, e nenhuma outra parte, possui a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios que possam fluir dele. Por exemplo, a entidade pode controlar o direito de utilizar *know-how* que não seja de domínio público se a entidade tiver acesso ao *know-how* e a capacidade presente de manter o *know-how* em sigilo, mesmo se esse *know-how* não estiver protegido por patente registrada.
- 4.23 Para a entidade controlar um recurso econômico, os benefícios econômicos futuros desse recurso devem fluir para a entidade direta ou indiretamente e, não, para outra entidade. Esse aspecto de controle não implica que a entidade pode assegurar que o recurso produzirá benefícios econômicos em todas as circunstâncias. Em vez disso, significa que se o recurso produz benefícios econômicos, a entidade é a parte que os obterá direta ou indiretamente.
- 4.24 Ficar exposto a variações significativas no valor dos benefícios econômicos produzidos pelo recurso econômico pode indicar que a entidade controla o recurso. Contudo, isso é apenas um fator a ser considerado na avaliação geral sobre se existe controle.
- 4.25 Às vezes, parte (principal) contrata outra parte (agente) para atuar em nome e benefício do principal. Por exemplo, o principal pode contratar um agente para providenciar vendas de produtos controlados pelo principal. Se o agente tem a custódia do recurso econômico controlado pelo principal, esse recurso econômico não é ativo do agente. Além disso, se o agente tem obrigação de transferir a terceiro o recurso econômico controlado pelo principal, essa obrigação não é passivo do agente, porque o recurso econômico que será transferido é o recurso econômico do principal e, não, do agente.

Definição de passivo

- 4.26 Passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.
- 4.27 Para que exista passivo, três critérios devem ser satisfeitos:
 - (a) a entidade tem uma obrigação (ver de 4.28 a 4.35);
 - (b) a obrigação é de transferir um recurso econômico (ver itens de 4.36 a 4.41); e
 - (c) a obrigação é uma obrigação presente que existe como resultado de eventos passados (ver itens de 4.42 a 4.47).

Obrigação

- 4.28 O primeiro critério para o passivo é que a entidade tenha a obrigação.
- 4.29 A obrigação é o dever ou responsabilidade que a entidade não tem a capacidade prática de evitar. A obrigação é sempre devida à outra parte (ou partes). A outra parte (ou partes) pode ser uma pessoa ou outra entidade, grupo de pessoas ou outras entidades, ou a sociedade em geral. Não é necessário conhecer a identidade da parte (ou partes) para quem a obrigação é devida.
- 4.30 Se a parte tem obrigação de transferir um recurso econômico, ocorre que outra parte (ou partes) tem o direito de receber esse recurso econômico. Contudo, um requisito para uma

parte reconhecer o passivo e mensurá-lo a um valor específico não implica que outra parte (ou partes) deve reconhecer um ativo ou mensurá-lo pelo mesmo valor. Por exemplo, determinadas normas podem conter diferentes critérios de reconhecimento ou requisitos de mensuração para o passivo de uma parte e o ativo correspondente da outra parte (ou partes) se esses critérios ou requisitos diferentes são consequência de decisões destinadas a selecionar as informações mais relevantes que representam fidedignamente o que pretendem representar.

- 4.31 Muitas obrigações são estabelecidas por contrato, legislação ou meios similares e são legalmente exigíveis pela parte (ou partes) para quem são devidas. Obrigações também podem resultar, contudo, de práticas usuais, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se a entidade não tem capacidade prática de agir de modo inconsistente com essas práticas, políticas ou declarações. A obrigação que surge nessas situações é denominada, às vezes, “obrigação presumida”.
- 4.32 Em algumas situações, o dever ou responsabilidade da entidade de transferir um recurso econômico depende de determinada ação futura que a própria entidade pode praticar. Essas ações podem incluir operar determinado negócio ou operar em determinado mercado em data futura especificada, ou exercer determinadas opções em contrato. Nessas situações, a entidade tem uma obrigação se não tiver capacidade prática de evitar a prática dessa ação.
- 4.33 A conclusão de que é apropriado elaborar as demonstrações contábeis da entidade em regime de continuidade operacional também implica a conclusão de que a entidade não tem capacidade prática de evitar a transferência que poderia ser evitada somente liquidando a entidade ou deixando de negociar.
- 4.34 Os fatores utilizados para avaliar se a entidade tem a capacidade prática de evitar a transferência de recurso econômico pode depender da natureza do dever ou da responsabilidade da entidade. Por exemplo, em alguns casos, a entidade pode não ter a capacidade prática de evitar a transferência se qualquer ação que possa praticar para evitar a transferência tenha consequências econômicas significativamente mais adversas do que a transferência em si. Contudo, nem a intenção de fazer a transferência, nem elevada probabilidade de transferência são motivos suficientes para concluir que a entidade não tem capacidade prática de evitar a transferência.
- 4.35 Em alguns casos, é incerto se existe uma obrigação. Por exemplo, se outra parte está buscando compensação devido a uma suposta irregularidade da entidade, pode ser incerto se a irregularidade ocorreu, se a entidade a cometeu ou como a lei se aplica. Até que essa incerteza de existência seja resolvida – por exemplo, por uma decisão de tribunal –, é incerto se a entidade tem obrigação perante a parte que está buscando compensação e, conseqüentemente, se existe passivo. (O item 5.14 discute o reconhecimento de passivos cuja existência é incerta).

Transferência de recurso econômico

- 4.36 O segundo critério para um passivo é que a obrigação seja de transferir um recurso econômico.
- 4.37 Para satisfazer a esse critério, a obrigação deve ter o potencial de exigir que a entidade transfira um recurso econômico para outra parte (ou partes). Para que esse potencial exista, não é necessário que seja certo, ou mesmo provável, que a entidade será obrigada a transferir um recurso econômico – a transferência pode, por exemplo, ser obrigada somente se ocorrer evento futuro incerto especificado. É necessário somente que a obrigação já exista e que, em pelo menos uma circunstância, exigirá que a entidade transfira um recurso econômico.

- 4.38 A obrigação pode atender à definição de passivo, mesmo se a probabilidade de transferência de recurso econômico for baixa. Não obstante, essa baixa probabilidade pode afetar decisões sobre quais informações fornecer sobre o passivo e como fornecer essas informações, incluindo decisões sobre se o passivo é reconhecido (ver itens de 5.15 a 5.17) e como é mensurado.
- 4.39 Obrigações de transferir um recurso econômico incluem, por exemplo:
- (a) obrigações de pagar o valor à vista;
 - (b) obrigações de entregar produtos ou prestar serviços;
 - (c) obrigações de trocar recursos econômicos com outra parte em condições desfavoráveis. Essas obrigações incluem, por exemplo, contrato a termo para vender um recurso econômico em condições que são atualmente desfavoráveis ou a opção que dá direito à outra entidade de comprar um recurso econômico da entidade;
 - (d) obrigações de transferir um recurso econômico se ocorrer evento futuro incerto específico;
 - (e) obrigações de emitir instrumento financeiro se esse instrumento financeiro obrigar a entidade a transferir um recurso econômico.
- 4.40 Em vez de satisfazer a obrigação de transferir um recurso econômico para a parte que tem o direito de receber esse recurso, as entidades, às vezes, decidem, por exemplo:
- (a) liquidar a obrigação negociando a dispensa da obrigação;
 - (b) transferir a obrigação a terceiro; ou
 - (c) substituir essa obrigação de transferir um recurso econômico por outra obrigação celebrando nova transação.
- 4.41 Nas situações descritas no item 4.40, a entidade tem a obrigação de transferir um recurso econômico até que tenha liquidado, transferido ou substituído essa obrigação.

Obrigação presente como resultado de eventos passados

- 4.42 O terceiro critério para um passivo é que a obrigação seja uma obrigação presente que exista como resultado de eventos passados.
- 4.43 A obrigação presente existe como resultado de eventos passados somente se:
- (a) a entidade já tiver obtido benefícios econômicos ou tomado uma ação; e
 - (b) como consequência, a entidade terá ou poderá ter que transferir um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir.
- 4.44 Os benefícios econômicos obtidos podem incluir, por exemplo, produtos ou serviços. A ação tomada pode incluir, por exemplo, operar determinado negócio ou operar em determinado mercado. Se forem obtidos benefícios econômicos, ou a ação for tomada, ao longo do tempo, a obrigação presente resultante pode acumular-se ao longo desse tempo.
- 4.45 Se nova legislação é promulgada, surge uma obrigação presente somente quando, como consequência da obtenção de benefícios econômicos ou tomada de ação à qual essa legislação se aplica, a entidade tiver ou puder ter que transferir um recurso econômico que, de outro modo, não teria que transferir. A promulgação de legislação não é, em si, suficiente para atribuir à entidade uma obrigação presente. De modo similar, a prática usual, política publicada ou declaração específica da entidade do tipo mencionado no item 4.31 resulta na obrigação presente somente quando, como consequência da obtenção de benefícios econômicos, ou tomada de ação, à qual essa prática, política ou declaração se aplica, a entidade tiver ou puder ter que transferir um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir.
- 4.46 A obrigação presente pode existir mesmo se a transferência de recursos econômicos não puder ser executada até algum momento no futuro. Por exemplo, passivo contratual de pagar o valor à vista pode existir atualmente mesmo se o contrato não exigir o pagamento

até uma data futura. De modo similar, a obrigação contratual para a entidade realizar um trabalho em data futura pode existir atualmente mesmo se a contraparte não puder exigir que a entidade realize o trabalho até essa data futura.

- 4.47 A entidade ainda não tem a obrigação presente de transferir um recurso econômico se ainda não tiver satisfeito os critérios no item 4.43, ou seja, se ainda não tiver obtido benefícios econômicos, ou tomado uma ação, que exija ou possa exigir que a entidade transfira um recurso econômico que, de outro modo, não teria que transferir. Por exemplo, se a entidade celebrou um contrato para pagar ao empregado um salário em troca dos serviços do empregado, a entidade não tem a obrigação presente de pagar o salário até que tenha recebido os serviços do empregado. Antes disso, o contrato é executório – a entidade tem combinados o direito e a obrigação de trocar o salário futuro por serviços futuros do empregado (ver itens de 4.56 a 4.58).

Ativo e passivo

Unidade de conta

- 4.48 A unidade de conta é o direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações, aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração.
- 4.49 Uma unidade de conta é selecionada para um ativo ou passivo ao considerar como os critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração se aplicam a esse ativo ou passivo e às respectivas receitas e despesas. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado selecionar uma unidade de conta para reconhecimento e uma unidade de conta diferente para mensuração. Por exemplo, contratos podem, às vezes, ser reconhecidos individualmente, mas mensurados como parte de uma carteira de contratos. Para apresentação e divulgação, ativos, passivos, receitas e despesas podem precisar ser agregados ou separados em componentes.
- 4.50 Se a entidade transfere parte de ativo ou parte de passivo, a unidade pode mudar nessa ocasião, de modo que o componente transferido e o componente mantido tornam-se unidades de conta separadas (ver itens de 5.26 a 5.33).
- 4.51 Uma unidade de conta é selecionada para fornecer informações úteis, o que implica que:
- (a) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas e despesas relacionadas devem ser relevantes. Tratar um grupo de direitos e obrigações como uma única unidade de conta pode fornecer informações mais relevantes do que tratar cada direito ou obrigação como unidade de conta separada se, por exemplo, esses direitos e obrigações:
 - (i) não puderem ser ou provavelmente não sejam o objeto de transações separadas;
 - (ii) não puderem vencer ou provavelmente não vencerem em diferentes normas;
 - (iii) tiverem características e riscos econômicos similares e, assim, provavelmente tiverem implicações similares para as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade ou fluxos de saída de caixa líquidos da entidade; ou
 - (iv) forem utilizados em conjunto nas atividades do negócio conduzidas pela entidade para produzir fluxos de caixa e forem mensurados por referência a estimativas de seus fluxos de caixa futuros interdependentes;
 - (b) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas e despesas relacionadas devem representar fidedignamente a essência da transação ou outro evento do qual resultaram. Portanto, pode ser necessário tratar direitos ou obrigações provenientes de diferentes fontes como uma única unidade de conta, ou separar os direitos ou obrigações provenientes de uma única fonte (ver item 4.62). Da mesma forma, para fornecer representação fidedigna de direitos e obrigações não relacionados pode ser necessário reconhecê-los e mensurá-los separadamente.

- 4.52 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe a seleção de unidade de conta. Portanto, ao selecionar uma unidade de conta, é importante considerar se é provável que os benefícios das informações fornecidas a usuários das demonstrações contábeis ao selecionar essa unidade de conta justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações. Em geral, os custos associados ao reconhecimento e à mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas aumentam conforme o tamanho da unidade de conta diminui. Assim, de modo geral, os direitos e obrigações decorrentes da mesma origem são separados somente se as informações resultantes são mais úteis e os benefícios superam os custos.
- 4.53 Às vezes, tanto direitos como obrigações decorrem da mesma origem. Por exemplo, alguns contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes. Se esses direitos e obrigações são interdependentes e não podem ser separados, eles constituem um único ativo ou passivo inseparável e, assim, formam uma única unidade de conta. Por exemplo, esse é o caso de contratos executórios (ver item 4.57). Por outro lado, se os direitos são separáveis das obrigações, às vezes pode ser apropriado agrupar os direitos separadamente das obrigações, resultando na identificação de um ou mais ativos e passivos separados. Em outros casos, pode ser mais apropriado agrupar direitos e obrigações separáveis em uma única unidade de conta, tratando-as como um único ativo ou um único passivo.
- 4.54 Tratar um conjunto de direitos e obrigações como uma única unidade de conta difere de compensar ativos e passivos (ver item 7.10).
- 4.55 As possíveis unidades de conta incluem:
- (a) direito individual ou obrigação individual;
 - (b) todos os direitos, todas as obrigações, ou todos os direitos e todas as obrigações, decorrentes de uma única origem, por exemplo, contrato;
 - (c) subgrupo desses direitos e/ou obrigações – por exemplo, subgrupo de direitos sobre um item do imobilizado para o qual a vida útil e o padrão de consumo diferem daqueles dos outros direitos sobre esse item;
 - (d) grupo de direitos e/ou obrigações decorrentes de carteira de itens similares;
 - (e) grupo de direitos e/ou obrigações decorrentes de carteira de itens diferentes – por exemplo, carteira de ativos e passivos a ser alienada em uma única transação; e
 - (f) exposição a risco dentro de carteira de itens – se a carteira de itens estiver sujeita a risco comum, alguns aspectos da contabilização dessa carteira poderiam focar na exposição agregada a esse risco dentro da carteira.

Contrato executório

- 4.56 Contrato executório é o contrato, ou parte de contrato, que é igualmente não cumprido – nenhuma das partes cumpriu qualquer de suas obrigações, ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações em igual extensão.
- 4.57 O contrato executório estabelece o direito combinado com a obrigação de trocar recursos econômicos. O direito e a obrigação são interdependentes e não podem ser separados. Assim, o direito e a obrigação combinados constituem um único ativo ou passivo. A entidade tem um ativo se os termos da troca são atualmente favoráveis; tem um passivo se os termos da troca são atualmente desfavoráveis. A inclusão desse ativo ou passivo nas demonstrações contábeis depende tanto dos critérios de reconhecimento (ver Capítulo 5) como da base de mensuração (ver Capítulo 6) selecionados para o ativo ou passivo, incluindo, se aplicável, qualquer teste para determinar se o contrato é oneroso.
- 4.58 Na medida em que qualquer das partes cumpre suas obrigações previstas no contrato, o contrato não é mais executório. Se a entidade que reporta efetua o cumprimento primeiro de acordo com o contrato, esse cumprimento é o evento que altera o direito e a obrigação da entidade que reporta de trocar recursos econômicos pelo direito de receber um recurso

econômico. Esse direito é um ativo. Se a outra parte efetua o cumprimento primeiro, esse cumprimento é o evento que altera o direito e a obrigação da entidade que reporta de trocar recursos econômicos pela obrigação de transferir um recurso econômico. Essa obrigação é um passivo.

Essência de direito contratual e obrigação contratual

- 4.59 Os termos de contrato criam direitos e obrigações para a entidade que seja parte desse contrato. Para representar fidedignamente esses direitos e obrigações, as demonstrações contábeis informam sua essência (ver item 2.12). Em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara com base na forma legal do contrato. Em outros casos, os termos do contrato, grupo ou série de contratos exigem análise para identificar a essência dos direitos e obrigações.
- 4.60 Todos os termos do contrato – sejam implícitos ou explícitos – devem ser considerados, salvo se não tiverem substância. Os termos implícitos podem incluir, por exemplo, obrigações impostas por lei, tais como obrigações de garantia legais impostas sobre entidades que celebram contratos para vender produtos a clientes.
- 4.61 Os termos que não têm substância são desconsiderados. O termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato. Os termos que não têm substância podem incluir, por exemplo:
- (a) termos que não vinculam nenhuma das partes; ou
 - (b) direitos, incluindo opções, que o titular não terá a capacidade prática de exercer em quaisquer circunstâncias.
- 4.62 Um grupo ou série de contratos pode obter, ou ser destinado a obter, efeito comercial geral. Para informar a substância desses contratos, pode ser necessário tratar os direitos e obrigações decorrentes desse grupo ou série de contratos como uma única unidade de conta. Por exemplo, se os direitos ou obrigações no contrato simplesmente invalidam todos os direitos ou obrigações em outro contrato celebrado ao mesmo tempo com a mesma contraparte, o efeito combinado é que dois contratos não criam direitos ou obrigações. Por outro lado, se um único contrato cria dois ou mais conjuntos de direitos ou obrigações que podem ter sido criados por meio de dois ou mais contratos separados, a entidade pode precisar contabilizar cada conjunto como se resultasse de contratos separados a fim de representar fidedignamente os direitos e obrigações (ver itens de 4.48 a 4.55).

Definição de patrimônio líquido

- 4.63 Patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
- 4.64 Direitos sobre o patrimônio líquido são direitos sobre a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. Em outras palavras, são reivindicações contra a entidade que não atendem à definição de passivo. Essas reivindicações podem ser estabelecidas por contrato, legislação ou meios similares, e incluem, na medida em que não atendem à definição de passivo:
- (a) ações de diversos tipos emitidas pela entidade; e
 - (b) algumas obrigações da entidade de emitir outro direito sobre o patrimônio líquido.
- 4.65 Diferentes classes de direitos sobre o patrimônio líquido, tais como ações ordinárias e ações preferenciais, podem conferir a seus titulares diferentes direitos, por exemplo, direitos de receber a totalidade ou parte dos seguintes itens do patrimônio líquido:
- (a) dividendos, se a entidade decide pagar dividendos aos titulares elegíveis;
 - (b) proventos pelo cumprimento dos direitos sobre o patrimônio líquido, seja integralmente na liquidação, ou parcialmente em outras ocasiões; ou
 - (c) outros direitos sobre o patrimônio líquido.

- 4.66 Algumas vezes, requisitos legais, regulatórios ou outros requisitos afetam determinados componentes do patrimônio líquido, tais como capital acionário ou lucros acumulados. Por exemplo, alguns desses requisitos permitem que a entidade faça distribuições aos titulares de direitos sobre o patrimônio líquido somente se a entidade tiver reservas suficientes que esses requisitos especificam como sendo distribuíveis.
- 4.67 As atividades de negócios são frequentemente executadas por entidades, tais como firmas individuais, sociedades de pessoas, instituições fiduciárias ou vários tipos de entidades governamentais. As estruturas legais e regulatórias dessas entidades são frequentemente diferentes daquelas aplicáveis a pessoas jurídicas. Por exemplo, pode haver poucas, se houver, restrições sobre a distribuição aos titulares de direitos sobre o patrimônio líquido contra essas entidades. Não obstante, a definição de patrimônio líquido no item 4.63 desta Estrutura *Conceitual* aplica-se a todas as entidades que reportam.

Definição de receita e despesa

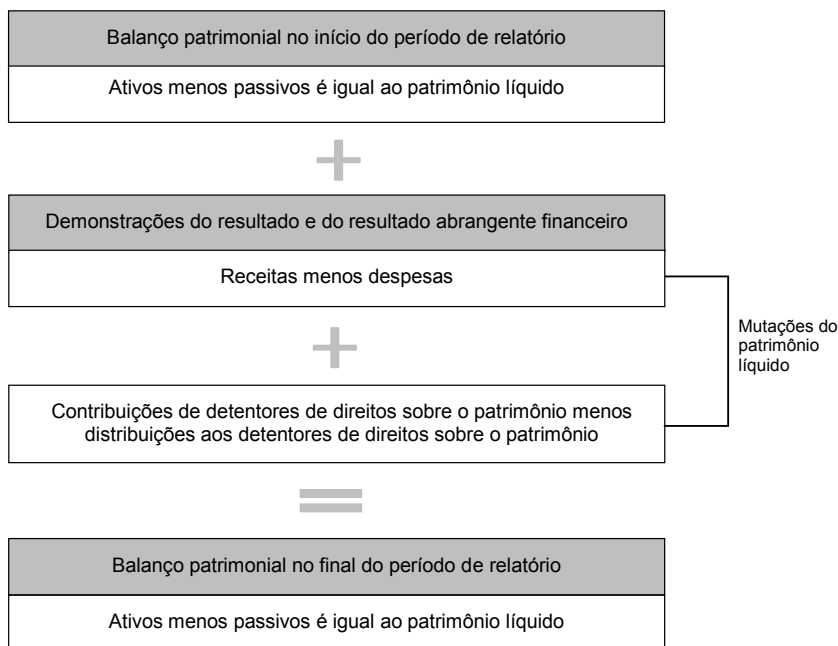
- 4.68 Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas.
- 4.71 Receitas e despesas são os elementos das demonstrações contábeis que se referem ao desempenho financeiro da entidade. Os usuários das demonstrações contábeis precisam de informações tanto sobre a posição financeira da entidade como de seu desempenho financeiro. Assim, embora receitas e despesas sejam definidas em termos de mudanças em ativos e passivos, informações sobre receitas e despesas são tão importantes como informações sobre ativos e passivos.
- 4.72 Transações diferentes e outros eventos geram receitas e despesas com diferentes características. Fornecer informações separadamente sobre receitas e despesas com diferentes características pode ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreenderem o desempenho financeiro da entidade (ver itens de 7.14 a 7.19).

Sumário	Item
CAPÍTULO 5 – RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO	
PROCESSO DE RECONHECIMENTO	5.1 – 5.5
CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO	5.6 – 5.25
Relevância	5.12 – 5.17
Incerteza de existência	5.14
Baixa probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos	5.15 – 5.17
Representação fidedigna	5.18 – 5.25
Incerteza na mensuração	5.19 – 5.23
Outros fatores	5.24 – 5.25

Processo de reconhecimento

- 5.1 Reconhecimento é o processo de captação para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente de item que atenda à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e por meio do valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração. O valor pelo qual ativo, passivo ou patrimônio líquido é reconhecido no balanço patrimonial é referido como o seu “valor contábil”.
- 5.2 O balanço patrimonial, demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente refletem o ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas reconhecidos da entidade em sumários estruturados que se destinam a tornar as informações financeiras comparáveis e compreensíveis. Uma característica importante das estruturas desses sumários é que os valores reconhecidos em uma demonstração estão incluídos nos totais e, se aplicável, nos subtotais que vinculam os itens reconhecidos na demonstração.
- 5.3 O reconhecimento vincula os elementos, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente, conforme abaixo (ver Diagrama 5.1):
- (a) no balanço patrimonial no início e no final do período de relatório, total do ativo menos total do passivo equivale ao total do patrimônio líquido; e
 - (b) alterações reconhecidas no patrimônio líquido durante o período de relatório compreendem:
 - (i) receitas menos despesas reconhecidas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente; mais
 - (ii) contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio, menos distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 5.4 As demonstrações estão vinculadas porque o reconhecimento de item (ou mudança em seu valor contábil) exige o reconhecimento ou desreconhecimento de um ou mais outros itens (ou mudanças no valor contábil de um ou mais outros itens). Por exemplo:
- (a) o reconhecimento de receita ocorre ao mesmo tempo que:
 - (i) o reconhecimento inicial do ativo, ou aumento no valor contábil do ativo; ou
 - (ii) o desreconhecimento do passivo, ou diminuição no valor contábil do passivo;
 - (b) o reconhecimento de despesa ocorre ao mesmo tempo que:
 - (i) o reconhecimento inicial do passivo, ou aumento no valor contábil do passivo; ou
 - (ii) o desreconhecimento do ativo, ou diminuição no valor contábil do ativo.

Diagrama 5.1: Como o reconhecimento vincula os elementos das demonstrações contábeis



- 5.5 O reconhecimento inicial de ativos ou passivos decorrentes de transações ou outros eventos pode resultar no reconhecimento simultâneo tanto de receitas como das respectivas despesas. Por exemplo, a venda de produtos à vista resulta no reconhecimento de receita (do reconhecimento do ativo – caixa) e da despesa (do desconhecimento de outro ativo – produtos vendidos). O reconhecimento simultâneo das receitas e das respectivas despesas, às vezes, é referido como a confrontação entre custos e receitas. A aplicação dos conceitos nesta Estrutura Conceitual leva a essa confrontação quando resulta do reconhecimento de mudanças nos ativos e nos passivos. Contudo, a confrontação entre custos e receitas não é objetivo desta Estrutura Conceitual. Esta Estrutura Conceitual não permite o reconhecimento no balanço patrimonial de itens que não atendam à definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido.

Critérios de reconhecimento

- 5.6 Somente itens que atendem à definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido devem ser reconhecidos no balanço patrimonial. Similarmente, somente itens que atendem à definição de receitas ou despesas devem ser reconhecidos na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. Contudo, nem todos os itens que atendem à definição de um desses elementos devem ser reconhecidos.
- 5.7 Não reconhecer um item que atenda à definição de um dos elementos torna o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente menos completos e pode excluir informações úteis das demonstrações contábeis. Por outro lado, em algumas circunstâncias, reconhecer alguns itens que atendem à definição de um dos elementos não forneceria informações úteis. O ativo ou passivo é reconhecido somente se o reconhecimento desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes fornece aos usuários das demonstrações contábeis informações que são úteis, ou seja:
- (a) informações relevantes sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes (ver itens de 5.12 a 5.17); e
 - (b) representação fidedigna do ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes (ver itens de 5.18 a 5.25).
- 5.8 Assim como o custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe decisões de reconhecimento. Há um custo para reconhecer um ativo ou passivo. Os responsáveis (preparadores) pela elaboração das demonstrações contábeis incorrem em

custos na obtenção da mensuração relevante de ativo ou passivo. Os usuários das demonstrações contábeis também incorrem em custos de análise e interpretação das informações fornecidas. O ativo ou passivo deve ser reconhecido se é provável que os benefícios das informações fornecidas aos usuários das demonstrações contábeis pelo reconhecimento justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações. Em alguns casos, os custos do reconhecimento podem superar seus benefícios.

- 5.9 Não é possível definir precisamente quando o reconhecimento de um ativo ou passivo fornece informações úteis aos usuários das demonstrações contábeis, a um custo que não supere seus benefícios. O que é útil aos usuários depende do item e dos fatos e circunstâncias. Conseqüentemente, é necessário julgamento ao decidir se deve reconhecer um item, e assim os requisitos de reconhecimento podem precisar variar entre as normas e dentro destas.
- 5.10 Ao tomar decisões sobre reconhecimento, é importante considerar as informações que seriam dadas se o ativo ou passivo não fosse reconhecido. Por exemplo, se nenhum ativo é reconhecido quando se incorre em gasto, a despesa deve ser reconhecida. Ao longo do tempo, o reconhecimento da despesa pode, em alguns casos, fornecer informações úteis, por exemplo, informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis identificarem tendências.
- 5.11 Mesmo se o item que atende à definição de ativo ou passivo não seja reconhecido, a entidade pode precisar fornecer informações sobre esse item nas notas explicativas. É importante considerar como tornar essas informações suficientemente visíveis para compensar a ausência do item do sumário estruturado fornecido pelo balanço patrimonial e, se aplicável, pela demonstração do resultado e pela demonstração do resultado abrangente.

Relevância

- 5.12 As informações sobre ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas são relevantes para os usuários das demonstrações contábeis. Contudo, o reconhecimento de ativo ou passivo específico e quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes nem sempre podem fornecer informações relevantes. Esse pode ser o caso se, por exemplo:
- (a) é incerto se existe ativo ou passivo (ver item 5.14); ou
 - (b) existe ativo ou passivo, mas a probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos é baixa (ver itens de 5.15 a 5.17).
- 5.13 A presença de um ou ambos os fatores descritos no item 5.12 não leva automaticamente à conclusão de que as informações fornecidas pelo reconhecimento carecem de relevância. Ademais, fatores que não sejam aqueles descritos no item 5.12 também podem afetar a conclusão. Pode ser uma combinação de fatores e, não, qualquer fator único que determina se o reconhecimento fornece informações relevantes.

Incerteza de existência

- 5.14 Os itens 4.13 e 4.35 discutem casos em que é incerto se existe ativo ou passivo. Em alguns casos, essa incerteza, possivelmente combinada com a baixa probabilidade de entradas ou saídas de benefícios econômicos e um intervalo excepcionalmente amplo de possíveis resultados, pode significar que o reconhecimento do ativo ou passivo, necessariamente mensurado em um único valor, não forneceria informações relevantes. Seja o ativo ou o passivo reconhecido, ou não, informações explicativas sobre as incertezas associadas a ele podem precisar ser fornecidas nas demonstrações contábeis.

Baixa probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos

- 5.15 O ativo ou passivo pode existir mesmo se a probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa (ver itens 4.15 e 4.38).
- 5.16 Se a probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa, as informações mais relevantes sobre o ativo ou passivo podem ser informações sobre a magnitude das possíveis entradas ou saídas, sua época possível e os fatores que afetam a probabilidade de sua ocorrência. A localização típica dessas informações é nas notas explicativas.
- 5.17 Mesmo se a probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa, o reconhecimento do ativo ou passivo pode fornecer informações relevantes além das informações descritas no item 5.16. Se esse for o caso, pode depender de uma variedade de fatores. Por exemplo:
- (a) se o ativo é adquirido ou o passivo é incorrido em transação de troca em termos de mercado, seu custo geralmente reflete a probabilidade de entrada ou saída de benefícios econômicos. Assim, esse custo pode ser informação relevante, e geralmente está imediatamente disponível. Além do mais, não reconhecer o ativo ou passivo resultaria no reconhecimento de despesas ou receitas no momento da troca, o que poderia não ser a representação fidedigna da transação (ver item 5.25(a));
 - (b) se o ativo ou passivo resulta de evento que não seja a transação de troca, o reconhecimento do ativo ou passivo normalmente resulta no reconhecimento de receitas ou despesas. Se existe apenas baixa probabilidade de que o ativo ou passivo resultará em entrada ou saída de benefícios econômicos, os usuários das demonstrações contábeis poderiam não considerar que o reconhecimento do ativo e da receita, ou do passivo e da despesa, forneça informações relevantes.

Representação fidedigna

- 5.18 O reconhecimento de ativo ou passivo específico é apropriado se fornecer não apenas informações relevantes, mas também representação fidedigna desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. A possibilidade de representação fidedigna ser fornecida pode ser afetada pelo nível de incerteza na mensuração associado ao ativo ou passivo ou por outros fatores.

Incerteza na mensuração

- 5.19 Para que o ativo ou passivo seja reconhecido, ele deve ser mensurado. Em muitos casos, essas mensurações devem ser estimadas e, portanto, estão sujeitas a incerteza na mensuração. Conforme observado no item 2.19, o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de informações financeiras e não prejudica a utilidade das informações se as estimativas são descritas e explicadas de forma clara e precisa. Mesmo o elevado nível de incerteza na mensuração não impede, necessariamente, essa estimativa de fornecer informações úteis.
- 5.20 Em alguns casos, o nível de incerteza envolvido ao estimar a mensuração de ativo ou passivo pode ser tão alto que pode ser questionável se a estimativa forneceria representação suficientemente fidedigna desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. O nível de incerteza na mensuração pode ser muito alto se, por exemplo, a única forma de estimar essa mensuração do ativo ou passivo seja utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa e, além disso, houver uma ou mais das seguintes circunstâncias:
- (a) o intervalo de possíveis resultados é excepcionalmente amplo e a probabilidade de cada resultado é excepcionalmente difícil de estimar;
 - (b) a mensuração é excepcionalmente sensível a pequenas alterações em estimativas da probabilidade de diferentes resultados – por exemplo, se a probabilidade de futuros fluxos de entrada ou fluxos de saída de caixa é excepcionalmente baixa, mas a magnitude desses fluxos de entrada ou fluxos de saída de caixa será excepcionalmente alta caso ocorram;

(c) mensurar o ativo ou passivo requer alocações excepcionalmente difíceis ou excepcionalmente subjetivas de fluxos de caixa que não se relacionam exclusivamente com o ativo ou passivo que está sendo mensurado.

- 5.21 Em alguns dos casos descritos no item 5.20, a informação mais útil pode ser a mensuração que se baseia na estimativa altamente incerta, acompanhada pela descrição da estimativa e a explicação das incertezas que a afetam. É mais provável que isso aconteça se essa mensuração for a mais relevante do ativo ou passivo. Em outros casos, se essa informação não fornece uma representação suficientemente fidedigna do ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes, as informações mais úteis podem ser uma mensuração diferente (acompanhada por quaisquer descrições e explicações necessárias) que é ligeiramente menos relevante, mas está sujeita à menor incerteza na mensuração.
- 5.22 Em circunstâncias limitadas, todas as mensurações relevantes de ativo ou passivo que estão disponíveis (ou podem ser obtidas) podem estar sujeitas a essa alta incerteza na mensuração de que ninguém forneceria informações úteis sobre o ativo ou passivo (e quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes), mesmo se a mensuração estivesse acompanhada de uma descrição das estimativas feitas ao realizá-la e uma explicação das incertezas que afetam essas estimativas. Nessas circunstâncias limitadas, o ativo ou passivo não deve ser reconhecido.
- 5.23 Seja o ativo ou passivo reconhecido ou não, a representação fidedigna do ativo ou passivo pode precisar incluir informações explicativas sobre as incertezas associadas à existência ou mensuração do ativo ou passivo, ou ao seu resultado – o valor ou época de qualquer entrada ou saída de benefícios econômicos que resultarão dele (ver itens de 6.60 a 6.62).

Outros fatores

- 5.24 A representação fidedigna de ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas ou despesas reconhecidas envolve não somente o reconhecimento desse item, mas também sua mensuração, bem como a apresentação e a divulgação das informações sobre ele (ver Capítulos 6 e 7).
- 5.25 Assim, ao avaliar se o reconhecimento de ativo ou passivo pode fornecer representação fidedigna do ativo ou passivo, é necessário considerar não apenas sua descrição e mensuração no balanço patrimonial, mas também:
- (a) a representação das receitas, despesas e mutações do patrimônio líquido resultantes. Por exemplo, se a entidade adquire um ativo em troca de contraprestação, não reconhecer o ativo resultaria em reconhecer despesas e reduziria o lucro e o patrimônio líquido da entidade. Em alguns casos, por exemplo, se a entidade não consome o ativo imediatamente, esse resultado poderia fornecer uma representação enganosa de que a posição financeira da entidade deteriorou-se;
 - (b) se os respectivos ativos e passivos são reconhecidos. Se não forem reconhecidos, o reconhecimento pode criar inconsistência de reconhecimento (descasamento contábil). Isso pode não fornecer representação fidedigna ou compreensível do efeito geral da transação ou outro evento que resulte no ativo ou passivo, mesmo se informações explicativas forem fornecidas nas notas explicativas;
 - (c) a apresentação e divulgação de informações sobre o ativo ou passivo, e as receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. A representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário das demonstrações contábeis compreenda o fenômeno econômico retratado, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. Assim, a apresentação e a divulgação de informações relacionadas podem permitir que o valor reconhecido faça parte da representação fidedigna do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas ou despesas.

Desreconhecimento

- 5.26 Desreconhecimento é a retirada de parte ou da totalidade de ativo ou passivo reconhecido do balanço patrimonial da entidade. O desreconhecimento normalmente ocorre quando esse item não atende mais à definição de ativo ou passivo:
- (a) para o ativo, o desreconhecimento normalmente ocorre quando a entidade perde o controle da totalidade ou de parte do ativo reconhecido; e
 - (b) para o passivo, o desreconhecimento normalmente ocorre quando a entidade não possui mais uma obrigação presente pela totalidade ou parte do passivo reconhecido.
- 5.27 Os requisitos de contabilização para o desreconhecimento visam a representar fidedignamente tanto:
- (a) quaisquer ativos e passivos retidos após a transação ou outro evento que levou ao desreconhecimento (incluindo qualquer ativo ou passivo adquirido, incorrido ou criado como parte da transação ou de outro evento); como
 - (b) a mudança nos ativos e passivos da entidade como resultado dessa transação ou outro evento.
- 5.28 Os objetivos descritos no item 5.27 normalmente são alcançados:
- (a) desreconhecendo quaisquer ativos ou passivos que expiraram ou foram consumidos, recebidos, executados ou transferidos, e reconhecendo quaisquer receitas ou despesas resultantes. No restante deste Capítulo, o termo “componente transferido” refere-se a todos esses ativos e passivos;
 - (b) continuando a reconhecer os ativos ou passivos retidos, denominados “componente retido”, se houver. Esse componente retido torna-se uma unidade de conta separada do componente transferido. Dessa forma, nenhuma receita ou despesa deve ser reconhecida no componente retido como resultado do desreconhecimento do componente transferido, salvo se o reconhecimento resulta na mudança nos requisitos de mensuração aplicáveis ao componente retido; e
 - (c) aplicando um ou mais dos seguintes procedimentos, se isso for necessário para alcançar um ou ambos os objetivos descritos no item 5.27:
 - (i) apresentar qualquer componente retido separadamente no balanço patrimonial;
 - (ii) apresentar separadamente na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente quaisquer receitas ou despesas reconhecidas como resultado do desreconhecimento do componente transferido; ou
 - (iii) fornecer informações explicativas.
- 5.29 Em alguns casos, a entidade pode parecer transferir o ativo ou passivo, mas esse ativo ou passivo, não obstante, pode permanecer sendo ativo ou passivo da entidade. Por exemplo:
- (a) se a entidade aparentemente tiver transferido o ativo, mas mantém exposição a significativas variações positivas ou negativas no valor dos benefícios econômicos que podem ser produzidos pelo ativo, isso algumas vezes indica que a entidade pode continuar controlando esse ativo (ver item 4.24); ou
 - (b) se a entidade tiver transferido o ativo a outra parte que detém o ativo como um agente da entidade, o transferente ainda controla o ativo (ver item 4.25).
- 5.30 Nos casos descritos no item 5.29, o desreconhecimento desse ativo ou passivo não é apropriado porque não alcançaria nenhum dos dois objetivos descritos no item 5.27.
- 5.31 Quando a entidade não possui mais o componente transferido, o desreconhecimento do componente transferido representa fidedignamente esse fato. Contudo, em alguns casos, o desreconhecimento pode não representar fidedignamente quanto à transação ou outro evento mudou o ativo ou passivo da entidade, mesmo quando apoiada por um ou mais dos procedimentos descritos no item 5.28(c). Nesses casos, o desreconhecimento do componente transferido pode implicar que a posição financeira da entidade mudou mais significativamente do que o indicado. Isso pode ocorrer, por exemplo:

- (a) se a entidade tiver transferido o ativo e, ao mesmo tempo, celebrado outra transação que resulta em direito presente ou obrigação presente de readquirir o ativo. Esses direitos presentes ou obrigações presentes podem resultar, por exemplo, de contrato a termo, opção de venda lançada, ou opção de compra comprada;
- (b) se a entidade tiver mantido exposição a variações positivas ou negativas significativas no valor dos benefícios econômicos que podem ser produzidos por componente transferido que a entidade não controla mais.

5.32 Se o desreconhecimento não é suficiente para alcançar os dois objetivos descritos no item 5.27, mesmo quando suportada por um ou mais dos procedimentos descritos no item 5.28(c), esses dois objetivos podem às vezes ser alcançados continuando-se a reconhecer o componente transferido. Isso tem as seguintes consequências:

- (a) nenhuma receita ou despesa deve ser reconhecida no componente retido ou no componente transferido como resultado da transação ou outro evento;
- (b) os proventos recebidos (ou pagos) mediante transferência do ativo (ou passivo) devem ser tratados como empréstimo recebido (ou concedido); e
- (c) a apresentação separada do componente transferido no balanço patrimonial, ou fornecimento de informação explicativa, é necessária para refletir o fato de que a entidade não possui mais quaisquer direitos ou obrigações decorrentes do componente transferido. Similarmente, pode ser necessário fornecer informações sobre receitas ou despesas decorrentes do componente transferido após a transferência.

5.33 Um caso em que as questões sobre desreconhecimento surgem é quando o contrato é modificado de tal forma que reduz ou elimina direitos ou obrigações existentes. Ao decidir como contabilizar modificações de contrato, é necessário considerar que unidade de conta fornece aos usuários das demonstrações contábeis informações mais úteis sobre os ativos e passivos mantidos após a modificação, e sobre como a modificação alterou os ativos e passivos da entidade:

- (a) se a modificação do contrato somente elimina direitos ou obrigações existentes, a discussão nos itens de 5.26 a 5.32 é considerada ao decidir se esses direitos ou obrigações devem ser desreconhecidos;
- (b) se a modificação do contrato somente acrescenta novos direitos ou obrigações, é necessário decidir se os direitos ou obrigações acrescentados devem ser tratados como ativo ou passivo separado, ou como parte da mesma unidade de conta dos direitos e obrigações existentes (ver itens de 4.48 a 4.55); e
- (c) se a modificação de contrato tanto elimina direitos ou obrigações existentes como acrescenta novos direitos ou obrigações, é necessário considerar tanto o efeito separado como o efeito combinado dessas modificações. Em alguns desses casos, o contrato foi modificado de tal forma que, em essência, a modificação substitui o antigo ativo ou passivo por um novo ativo ou passivo. Nos casos dessa modificação extensa, a entidade pode precisar desreconhecer o ativo ou passivo original e reconhecer o novo ativo ou passivo.

Sumário	Item
CAPÍTULO 6 – MENSURAÇÃO	
INTRODUÇÃO	6.1 – 6.3
BASES DE MENSURAÇÃO	6.4 – 6.22
Custo histórico	6.4 – 6.9
Valor atual	6.10 – 6.22
Valor justo	6.12 – 6.16
Valor em uso e valor de cumprimento	6.17 – 6.20

Custo corrente	6.21 – 6.22
INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR BASES DE MENSURAÇÃO ESPECÍFICAS	6.23 – 6.42
Custo histórico	6.24 – 6.31
Valor atual	6.32 – 6.42
Valor justo	6.32 – 6.36
Valor em uso e valor de cumprimento	6.37 – 6.39
Custo corrente	6.40 – 6.42
FATORES A SEREM CONSIDERADOS AO SELECIONAR A BASE DE MENSURAÇÃO	6.43 – 6.86
Relevância	6.49 – 6.57
Características do ativo ou passivo	6.50 – 6.53
Contribuição a fluxos de caixa futuros	6.54 – 6.57
Representação fidedigna	6.58 – 6.62
Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo	6.63 – 6.76
Custo histórico	6.69 – 6.71
Valor atual	6.72 – 6.76
Fatores específicos para mensuração inicial	6.77 – 6.82
Mais de uma base de mensuração	6.83 – 6.86
MENSURAÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO	6.87 – 6.90
TÉCNICAS DE MENSURAÇÃO BASEADAS EM FLUXO DE CAIXA	6.91 – 6.95

Introdução

- 6.1 Os elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis são quantificados em termos monetários. Isso exige a seleção de uma base de mensuração. A base de mensuração é uma característica identificada – por exemplo, custo histórico, valor justo ou valor de cumprimento – de item sendo mensurado. Aplicar a base de mensuração a ativo ou passivo cria uma mensuração para esse ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas.
- 6.2 É provável que a consideração das características qualitativas de informações financeiras úteis e da restrição de custo resulte na seleção de diferentes bases de mensuração para diferentes ativos, passivos, receitas e despesas.
- 6.3 Uma norma pode precisar descrever como implantar a base de mensuração selecionada nesta Estrutura Conceitual. Essa descrição pode incluir:
- especificar técnicas que podem ou devem ser usadas para estimar a mensuração, aplicando uma base de mensuração específica;
 - especificar uma abordagem de mensuração simplificada que provavelmente forneça informações similares às fornecidas pela base de mensuração preferida; ou
 - explicar como modificar a base de mensuração, por exemplo, excluindo do valor de cumprimento de passivo o efeito da possibilidade que a entidade pode deixar de cumprir esse passivo (risco de crédito próprio).

Bases de mensuração

Custo histórico

- 6.4 A mensuração ao custo histórico fornece informações monetárias sobre ativos, passivos e respectivas receitas e despesas, utilizando informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem a eles. Diferentemente do valor atual, o custo histórico não reflete as mudanças nos valores, exceto na medida em que essas mudanças se referirem à redução ao valor recuperável de ativo ou passivo que se torna onerosa (ver itens 6.7(c) e 6.8(b)).
- 6.5 O custo histórico de ativo quando é adquirido ou criado é o valor dos custos incorridos na aquisição ou criação do ativo, compreendendo a contraprestação paga para adquirir ou criar o ativo mais custos de transação. O custo histórico de passivo quando é incorrido ou assumido é o valor da contraprestação recebida para incorrer ou assumir o passivo menos custos de transação.
- 6.6 Quando o ativo é adquirido ou criado, ou o passivo é incorrido ou assumido, como resultado de um evento que não seja uma transação em termos de mercado (ver item 6.80), pode não ser possível identificar o custo, ou o custo pode não fornecer informações relevantes sobre o ativo ou passivo. Em alguns desses casos, o valor atual do ativo ou passivo é utilizado como custo atribuído no reconhecimento inicial, e esse custo atribuído é então utilizado como ponto de partida para mensuração subsequente ao custo histórico.
- 6.7 O custo histórico de ativo é atualizado ao longo do tempo para refletir, se aplicável:
- (a) o consumo da totalidade ou parte do recurso econômico que constitui o ativo (depreciação ou amortização);
 - (b) pagamentos recebidos que extinguem a totalidade ou parte do ativo;
 - (c) o efeito de eventos que fazem com que a totalidade ou parte do custo histórico do ativo não seja mais recuperável (redução ao valor recuperável); e
 - (d) provisão de juros para refletir qualquer componente de financiamento do ativo.
- 6.8 O custo histórico de passivo é atualizado ao longo do tempo para refletir, se aplicável:
- (a) o cumprimento da totalidade ou parte do passivo, por exemplo, efetuando pagamentos que extinguem a totalidade ou parte do passivo ou satisfazendo a obrigação de entregar produtos;
 - (b) o efeito de eventos que aumentam o valor da obrigação de transferir os recursos econômicos necessários para cumprir a obrigação em tal medida que o passivo se torna oneroso. O passivo é oneroso se o custo histórico não é mais suficiente para refletir a obrigação de satisfazer o passivo; e
 - (c) provisão de juros para refletir qualquer componente de financiamento do passivo.
- 6.9 Uma forma de aplicar a base de mensuração ao custo histórico a ativos financeiros e passivos financeiros é mensurá-los ao custo amortizado. O custo amortizado de um ativo financeiro ou passivo financeiro reflete estimativas de fluxos de caixa futuros, descontados a uma taxa determinada no reconhecimento inicial. Para instrumentos de taxa variável, a taxa de desconto é atualizada para refletir mudanças na taxa variável. O custo amortizado de um ativo financeiro ou passivo financeiro é atualizado ao longo do tempo para refletir mudanças subsequentes, tais como provisão de juros, redução ao valor recuperável de ativo financeiro e recebimentos ou pagamentos.

Valor atual

- 6.10 As mensurações ao valor atual fornecem informações monetárias sobre ativos, passivos e respectivas receitas e despesas, utilizando informações atualizadas para refletir condições na data de mensuração. Devido à atualização, os valores atuais de ativos e passivos

refletem as mudanças, desde a data de mensuração anterior, em estimativas de fluxos de caixa e outros fatores refletidos nesses valores atuais (ver itens 6.14, 6.15 e 6.20). Diferentemente do custo histórico, o valor atual de ativo ou passivo não resulta, mesmo em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou passivo.

6.11 As bases de mensuração do valor atual incluem:

- (a) valor justo (ver itens de 6.12 a 6.16);
- (b) valor em uso de ativos e valor de cumprimento de passivos (ver itens de 6.17 a 6.20); e
- (c) custo corrente (ver itens 6.21 e 6.22).

Valor justo

6.12 Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de ativo ou que seria pago pela transferência de passivo em transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração.

6.13 O valor justo reflete a perspectiva dos participantes do mercado – participantes em mercado ao qual a entidade tem acesso. O ativo ou passivo é mensurado utilizando as mesmas premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou passivo se esses participantes do mercado agirem em seu melhor interesse econômico.

6.14 Em alguns casos, o valor justo pode ser determinado diretamente, observando-se os preços em mercado ativo. Em outros casos, o valor justo é determinado indiretamente utilizando técnicas de mensuração, por exemplo, baseadas em fluxo de caixa (ver itens de 6.91 a 6.95), refletindo todos os seguintes fatores:

- (a) estimativas de fluxos de caixa futuros;
- (b) possíveis variações no valor estimado ou época dos fluxos de caixa futuros do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, causadas pela incerteza inerente aos fluxos de caixa;
- (c) o valor do dinheiro no tempo;
- (d) o preço para suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa (prêmio de risco ou desconto de risco). O preço para suportar essa incerteza depende da medida dessa incerteza. Também reflete o fato de que investidores geralmente pagariam menos pelo ativo (e geralmente exigem mais para assumir um passivo) que possui fluxos de caixa incertos do que pelo ativo (ou passivo) cujos fluxos de caixa são certos;
- (e) outros fatores, por exemplo, liquidez, se os participantes do mercado levariam esses fatores em consideração nas circunstâncias.

6.15 Os fatores mencionados no item 6.14(b) e (d) incluem a possibilidade de a contraparte poder descumprir sua obrigação perante a entidade (risco de crédito), ou que a entidade pode descumprir sua obrigação (risco de crédito próprio).

6.16 Como o valor justo não é derivado, mesmo em parte, do preço da transação ou de outro evento que deu origem ao ativo ou passivo, o valor justo não é aumentado pelos custos de transação incorridos ao adquirir o ativo e não é diminuído pelos custos de transação incorridos quando o passivo é incorrido ou assumido. Além disso, o valor justo não reflete os custos de transação que seriam incorridos na alienação final do ativo ou na transferência ou liquidação do passivo.

Valor em uso e valor de cumprimento

6.17 Valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa, ou outros benefícios econômicos, que a entidade espera obter do uso de ativo e de sua alienação final. Valor de cumprimento é o valor presente do caixa, ou de outros recursos econômicos, que a entidade espera ser obrigada a transferir para cumprir a obrigação. Esses valores de caixa ou outros recursos econômicos incluem não somente os valores a serem transferidos à contraparte do passivo,

mas também os valores que a entidade espera ser obrigada a transferir a outras partes de modo a permitir que ela cumpra a obrigação.

- 6.18 Como o valor em uso e o valor de cumprimento baseiam-se em fluxos de caixa futuros, eles não incluem custos de transação incorridos ao adquirir o ativo ou assumir o passivo. Entretanto, o valor em uso e o valor de cumprimento incluem o valor presente de quaisquer custos de transação que a entidade espera incorrer na alienação final do ativo ou no cumprimento do passivo.
- 6.19 O valor em uso e o valor de cumprimento refletem premissas específicas da entidade em vez de premissas de participantes do mercado. Na prática, às vezes pode haver pouca diferença entre as premissas que os participantes do mercado utilizariam e aquelas que a própria entidade utiliza.
- 6.20 O valor em uso e o valor de cumprimento não podem ser observados diretamente e são determinados utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxos de caixa (ver itens de 6.91 a 6.95). O valor em uso e o valor de cumprimento refletem os mesmos fatores descritos para valor justo no item 6.14, mas da perspectiva específica da entidade e, não, da perspectiva de participantes do mercado.

Custo corrente

- 6.21 O custo corrente de ativo é o custo de ativo equivalente na data de mensuração, compreendendo a contraprestação que seria paga na data de mensuração mais os custos de transação que seriam incorridos nessa data. O custo corrente de passivo é a contraprestação que seria recebida pelo passivo equivalente na data de mensuração menos os custos de transação que seriam incorridos nessa data. Custo corrente, como custo histórico, é o valor de entrada: reflete preços no mercado em que a entidade adquiriria o ativo ou incorreria no passivo. Assim, é diferente do valor justo, valor em uso e valor de cumprimento, que são valores de saída. Contudo, diferentemente de custo histórico, custo corrente reflete condições na data de mensuração.
- 6.22 Em alguns casos, custo corrente não pode ser determinado diretamente observando preços em mercado ativo e deve ser determinado indiretamente por outros meios. Por exemplo, se os preços estão disponíveis somente para novos ativos, o custo corrente de ativo usado pode precisar ser estimado, ajustando o preço corrente de novo ativo para refletir a idade atual e condição do ativo mantido pela entidade.

Informações fornecidas por bases de mensuração específicas

- 6.23 Ao selecionar uma base de mensuração, é importante considerar a natureza das informações que a base de mensuração produzirá tanto no balanço patrimonial como na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. A Tabela 6.1 resume essas informações e os itens de 6.24 a 6.42 fornecem discussão adicional.

Custo histórico

- 6.24 As informações fornecidas mensurando o ativo ou passivo ao custo histórico podem ser relevantes para os usuários das demonstrações contábeis, pois o custo histórico utiliza informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou passivo.
- 6.25 Normalmente, se a entidade adquiriu o ativo em transação recente em termos de mercado, a entidade espera que o ativo forneça benefícios econômicos suficientes para que a entidade pelo menos recupere o custo do ativo. Similarmente, se o passivo foi incorrido ou assumido como resultado de transação recente em termos de mercado, a entidade espera que o valor da obrigação de transferir recursos econômicos para satisfazer à obrigação

normalmente não será maior do que o valor da contraprestação recebida menos os custos de transação. Assim, mensurar o ativo ou passivo ao custo histórico nesses casos fornece informações relevantes tanto sobre o ativo ou passivo como sobre o preço da transação que deu origem a esse ativo ou passivo.

- 6.26 Como o custo histórico é reduzido para refletir o consumo do ativo e sua redução ao valor recuperável, o valor que se espera que seja recuperado do ativo mensurado ao custo histórico é, pelo menos, tão grande quanto o seu valor contábil. Similarmente, como o custo histórico do passivo é aumentado quando se torna oneroso, o valor da obrigação de transferir os recursos econômicos necessários para satisfazer à obrigação não é maior do que o valor contábil do passivo.
- 6.27 Se o ativo que não seja ativo financeiro é mensurado ao custo histórico, o consumo ou venda do ativo, ou de parte do ativo, dá origem a uma despesa mensurada ao custo histórico do ativo, ou de parte do ativo, consumido ou vendido.
- 6.28 A despesa resultante da venda de ativo deve ser reconhecida ao mesmo tempo em que a contraprestação por essa venda deve ser reconhecida como receita. A diferença entre a receita e a despesa é a margem resultante da venda. As despesas decorrentes do consumo do ativo podem ser comparadas à receita correspondente para fornecer informações sobre margens.
- 6.29 Similarmente, se o passivo que não seja passivo financeiro foi incorrido ou assumido em troca de contraprestação e é mensurado ao custo histórico, o cumprimento da totalidade ou parte do passivo dá origem à receita mensurada ao valor da contraprestação recebida pela parte cumprida. A diferença entre essa receita e as despesas incorridas no cumprimento da obrigação é a margem resultante do cumprimento.
- 6.30 As informações sobre o custo de ativos vendidos ou consumidos, incluindo produtos e serviços consumidos imediatamente (ver item 4.8), e sobre a contraprestação recebida, pode ter valor preditivo. Essas informações podem ser utilizadas como dado para prever futuras margens provenientes da venda futura de produtos (incluindo produtos atualmente não mantidos pela entidade) e serviços e, assim, avaliar as perspectivas da entidade de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos. Para avaliar as perspectivas da entidade de fluxos de caixa futuros, os usuários das demonstrações contábeis frequentemente concentram-se nas perspectivas da entidade de gerar margens futuras ao longo de muitos períodos, não apenas em suas perspectivas de gerar margens de produtos já mantidos. As receitas e despesas mensuradas ao custo histórico também podem ter valor confirmatório porque podem fornecer *feedback* aos usuários das demonstrações contábeis sobre suas previsões anteriores de fluxos de caixa ou margens. As informações sobre o custo de ativos vendidos ou consumidos também pode ajudar na avaliação da eficiência e eficácia da administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 6.31 Por motivos similares, as informações sobre juros auferidos em ativos e juros incorridos em passivos, mensurados ao custo amortizado, podem ter valor preditivo e confirmatório.

Valor atual

Valor justo

- 6.32 As informações fornecidas mensurando ativos e passivos ao valor justo podem ter valor preditivo porque o valor justo reflete as atuais expectativas dos participantes do mercado sobre o valor, época e incerteza de fluxos de caixa futuros. Essas expectativas são precificadas de modo que reflitam as atuais preferências de risco dos participantes do mercado. Essas informações também podem ter valor confirmatório, fornecendo *feedback* sobre expectativas anteriores.

- 6.33 Receitas e despesas que refletem as atuais expectativas dos participantes do mercado podem ter algum valor preditivo, pois essas receitas e despesas podem ser usadas como dado para prever futuras receitas e despesas. Essas receitas e despesas também podem ajudar na avaliação da eficiência e eficácia da administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 6.34 A mudança no valor justo de ativo ou passivo pode resultar de vários fatores identificados no item 6.14. Quando esses fatores possuem diferentes características, identificar separadamente receitas e despesas que resultam desses fatores pode fornecer informações úteis aos usuários das demonstrações contábeis (ver item 7.14(b)).
- 6.35 Se a entidade adquiriu o ativo em mercado e determina o valor justo utilizando preços de mercado diferente (mercado em que a entidade venderia o ativo), qualquer diferença entre os preços nesses dois mercados é reconhecida como receita quando esse valor justo é inicialmente determinado.
- 6.36 A venda de ativo ou a transferência de passivo normalmente é pela contraprestação de valor similar ao seu valor justo, se a transação tivesse ocorrido no mercado que foi a fonte dos preços utilizados ao mensurar esse valor justo. Nesses casos, se o ativo ou passivo é mensurado ao valor justo, as receitas ou despesas líquidas resultantes no momento da venda ou transferência normalmente são pequenas, salvo se o efeito dos custos de transação for significativo.

Valor em uso e valor de cumprimento

- 6.37 O valor em uso fornece informações sobre o valor presente dos fluxos de caixa estimados do uso de ativo e de sua alienação final. Essas informações podem ter valor preditivo porque podem ser utilizadas ao avaliar as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos.
- 6.38 O valor de cumprimento fornece informações sobre o valor presente dos fluxos de caixa estimados necessários para satisfazer o passivo. Assim, o valor de cumprimento pode ter valor preditivo, particularmente se a obrigação for cumprida, em vez de transferida ou liquidada por negociação.
- 6.39 As estimativas atualizadas de valor em uso ou valor de cumprimento, combinadas com informações sobre estimativas do valor, época e incerteza de fluxos de caixa futuros, também podem ter valor confirmatório porque fornecem *feedback* sobre as estimativas anteriores de valor em uso ou valor de cumprimento.

Custo corrente

- 6.40 As informações sobre ativos e passivos mensurados ao custo corrente podem ser relevantes porque o custo corrente reflete o custo pelo qual ativo equivalente poderia ser adquirido ou criado na data de mensuração ou a contraprestação que seria recebida por incorrer ou assumir passivo equivalente.
- 6.41 Assim como o custo histórico, o custo corrente fornece informações sobre o custo de ativo consumido ou sobre receita do cumprimento de passivos. Essas informações podem ser utilizadas para obter as margens correntes e podem ser utilizadas como dado para prever margens futuras. Diferentemente do custo histórico, o custo corrente reflete os preços vigentes no momento do consumo ou cumprimento. Quando as mudanças de preço são significativas, as margens baseadas em custo corrente podem ser mais úteis para prever margens futuras do que as margens baseadas em custo histórico.

6.42 Para informar o custo corrente de consumo (ou receita corrente do cumprimento), é necessário separar a mudança no valor contábil no período de relatório em custo corrente de consumo (ou receita corrente do cumprimento) e o efeito de mudanças nos preços. O efeito de mudança nos preços às vezes é denominado “ganho de manutenção” ou “perda de manutenção”.

Tabela 6.1 – Resumo de informações fornecidas por bases de mensuração específicas

Ativos

Balço patrimonial				
	Custo histrico	Valor justo (premissas de participantes do mercado)	Valor em uso (premissas específicas da entidade)^(a)	Custo corrente
Valor contábil	Custo histrico (incluindo custos de transação), na medida do não consumido ou não cobrado, e recuperável. (Inclui juros provisionados sobre qualquer componente de financiamento.)	Preço que seria recebido para vender o ativo (sem deduzir custos de transação na alienação).	Valor presente de fluxos de caixa futuros do uso do ativo e de sua alienação final (após deduzir o valor presente de custos de transação na alienação).	Custo corrente (incluindo custos de transação), na medida do não consumido ou não cobrado, e recuperável.
Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente				
Evento	Custo histrico	Valor justo (premissas de participantes do mercado)	Valor em uso (premissas específicas da entidade)	Custo corrente
Reconhecimento inicial^(b)	—	Diferença entre a contraprestação paga e o valor justo do ativo adquirido. ^(c) Custos de transação na aquisição do ativo.	Diferença entre a contraprestação paga e o valor em uso do ativo adquirido. Custos de transação na aquisição do ativo.	—
Venda ou consumo do ativo^{(d), (e)}	Despesas equivalentes ao custo histrico do ativo vendido ou consumido.	Despesas equivalentes ao valor justo do ativo vendido ou consumido.	Despesas equivalentes ao valor em uso do ativo vendido ou consumido.	Despesas equivalentes ao custo corrente do ativo vendido ou consumido.

	<p>Receita recebida.</p> <p>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)</p> <p>Despesas por custos de transação na venda do ativo.</p>	<p>Receita recebida.</p> <p>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)</p> <p>Despesas por custos de transação na venda do ativo.</p>	<p>Receita recebida.</p> <p>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)</p>	<p>Receita recebida.</p> <p>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)</p> <p>Despesas por custos de transação na venda do ativo.</p>
Receita de juros	<p>Receita de juros, a taxas históricas, atualizada se o ativo estiver sujeito à incidência de juros variáveis.</p>	<p>Refletido em receitas e despesas de mudanças no valor justo.</p> <p>(Pode ser identificada separadamente.)</p>	<p>Refletido em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.</p> <p>(Pode ser identificada separadamente.)</p>	<p>Receita de juros, a taxas correntes.</p>
Redução ao valor recuperável	<p>Despesas incorridas devido ao custo histórico não ser mais recuperável.</p>	<p>Refletida em receitas e despesas de mudanças no valor justo.</p> <p>(Pode ser identificada separadamente.)</p>	<p>Refletida em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.</p> <p>(Pode ser identificada separadamente.)</p>	<p>Despesas incorridas devido ao custo corrente não ser mais recuperável.</p>
Mudanças no valor	<p>Não reconhecidas, exceto para refletir a redução ao valor recuperável.</p> <p>Para ativos financeiros – receitas e despesas de mudanças nos fluxos de caixa estimados.</p>	<p>Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.</p>	<p>Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.</p>	<p>Receitas e despesas refletindo o efeito das mudanças nos preços (ganhos de manutenção e perdas de manutenção).</p>

- (a) Esta coluna resume as informações fornecidas se o valor em uso é utilizado como base de mensuração. Contudo, conforme observado no item 6.75, valor em uso pode não ser base de mensuração prática para remensurações regulares.
- (b) Receitas ou despesas podem surgir no reconhecimento inicial de ativo não adquirido em termos de mercado.
- (c) Receitas ou despesas podem surgir se o mercado em que o ativo é adquirido for diferente do mercado que é a origem dos preços utilizados ao mensurar o valor justo do ativo.
- (d) O consumo do ativo normalmente é informado por meio do custo de vendas, depreciação ou amortização.
- (e) A receita recebida geralmente é igual à contraprestação recebida, mas depende da base de mensuração utilizada para qualquer passivo correspondente.

Passivos

Balço patrimonial				
	Custo histrico	Valor justo (premissas de participantes do mercado)	Valor de cumprimento (premissas especficas da entidade)	Custo corrente
Valor contbil	A contraprestação recebida (líquida de custos de transação) por assumir a parte não cumprida do passivo, acrescida pelo excedente de fluxos de saída de caixa estimados sobre a contraprestação recebida. (Inclui juros provisionados sobre qualquer componente de financiamento.)	Preço que seria pago para transferir a parte não cumprida do passivo (não incluindo custos de transação que seriam incorridos na transferência).	Valor presente de fluxos de caixa futuros que surgirá no cumprimento da parte não cumprida do passivo (incluindo valor presente de custos de transação a serem incorridos no cumprimento ou transferência).	A contraprestação (líquida de custos de transação) que seria atualmente recebida por assumir a parte não cumprida do passivo, acrescida pelo excedente de fluxos de saída de caixa estimados sobre essa contraprestação.
Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente				
Evento	Custo histrico	Valor justo (premissas de participantes do mercado)	Valor de cumprimento (premissas especficas da entidade)	Custo corrente
Reconhecimento inicial^(a)	—	Diferença entre a contraprestação recebida e o valor justo do passivo. ^(b)	Diferença entre a contraprestação recebida e o valor de cumprimento do passivo.	—

		Custos de transação ao incorrer ou assumir o passivo.	Custos de transação ao incorrer ou assumir o passivo.	
Cumprimento do passivo	<p>Receita igual ao custo histórico do passivo cumprido (reflete a contraprestação histórica).</p> <p>Despesas por custos incorridos no cumprimento do passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)</p>	<p>Receita igual ao valor justo do passivo cumprido.</p> <p>Despesas por custos incorridos no cumprimento do passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)</p>	<p>Receita igual ao valor de cumprimento do passivo cumprido.</p> <p>Despesas por custos incorridos no cumprimento do passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)</p>	<p>Receita igual ao custo corrente do passivo cumprido (reflete a contraprestação corrente).</p> <p>Despesas por custos incorridos no cumprimento do passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)</p>
Transferência do passivo	<p>Receita igual ao custo histórico do passivo transferido (reflete a contraprestação histórica).</p> <p>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)</p>	<p>Receita igual ao valor justo do passivo transferido.</p> <p>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)</p>	<p>Receita igual ao valor de cumprimento do passivo transferido.</p> <p>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)</p>	<p>Receita igual ao custo corrente do passivo transferido (reflete a contraprestação corrente).</p> <p>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.</p> <p>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)</p>

Despesas de juros	Despesas de juros, a taxas históricas, atualizadas se o passivo estiver sujeito à incidência de juros variáveis.	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo. (Podem ser identificadas separadamente.)	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de cumprimento. (Podem ser identificadas separadamente.)	Despesas de juros, a taxas correntes.
Efeito de eventos que fazem com que o passivo se torne oneroso	Despesas iguais ao excedente dos fluxos de saída de caixa estimados sobre o custo histórico do passivo, ou a mudança subsequente nesse excedente.	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo. (Podem ser identificadas separadamente.)	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de cumprimento. (Podem ser identificadas separadamente.)	Despesas iguais ao excedente dos fluxos de saída de caixa estimados sobre o custo corrente do passivo, ou a mudança subsequente nesse excedente.
Mudanças no valor	Não reconhecidas, exceto na medida em que o passivo é oneroso. Para passivos financeiros – receitas e despesas de mudanças nos fluxos de caixa estimados.	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.	Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de cumprimento.	Receitas e despesas refletindo o efeito das mudanças nos preços (ganhos de manutenção e perdas de manutenção).

(a) Receitas ou despesas podem surgir no reconhecimento inicial de passivo incorrido ou assumido não em termos de mercado.

(b) Receitas ou despesas podem surgir se o mercado em que o passivo é incorrido ou assumido for diferente do mercado que é a origem dos preços utilizados ao mensurar o valor justo do passivo.

Fatores a serem considerados ao selecionar a base de mensuração

6.43 Ao escolher a base de mensuração para ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas, é necessário considerar a natureza das informações que a base de mensuração produzirá tanto no balanço patrimonial como na demonstração do resultado e na

demonstração do resultado abrangente (ver itens de 6.23 a 6.42 e Tabela 6.1), bem como outros fatores (ver itens de 6.44 a 6.86).

- 6.44 Na maioria dos casos, nenhum fator único determina qual base de mensuração deve ser escolhida. A importância relativa de cada fator depende de fatos e circunstâncias.
- 6.45 As informações fornecidas pela base de mensuração devem ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis. Para alcançar isso, as informações devem ser relevantes e devem representar, fidedignamente, o que pretendem representar. Além disso, as informações fornecidas devem ser, tanto quanto possível, comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis.
- 6.46 Conforme explicado no item 2.21, o processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais geralmente seria identificar as informações mais relevantes sobre o fenômeno econômico. Se essas informações não estão disponíveis ou não podem ser fornecidas de forma que represente fidedignamente o fenômeno econômico, considera-se o tipo mais relevante seguinte de informações. Os itens de 6.49 a 6.76 fornecem discussão adicional sobre o papel desempenhado pelas características qualitativas na escolha da base de mensuração.
- 6.47 A discussão nos itens de 6.49 a 6.76 foca nos fatores a serem considerados ao selecionar a base de mensuração para ativos reconhecidos e passivos reconhecidos. Parte dessa discussão também pode se aplicar na escolha da base de mensuração para informações fornecidas nas notas explicativas, para itens reconhecidos ou não reconhecidos.
- 6.48 Os itens de 6.77 a 6.82 discutem fatores adicionais a serem considerados ao escolher a base de mensuração no reconhecimento inicial. Se a base de mensuração inicial for inconsistente com a base de mensuração subsequente, as receitas e despesas podem ser reconhecidas no momento da primeira mensuração subsequente unicamente devido à mudança na base de mensuração. Reconhecer essas receitas e despesas pode parecer refletir a transação ou outro evento quando, na verdade, nenhuma transação ou evento ocorreu. Consequentemente, a escolha da base de mensuração para ativo ou passivo, e para as respectivas receitas e despesas, é determinada considerando-se tanto a mensuração inicial como a mensuração subsequente.

Relevância

- 6.49 A relevância das informações fornecidas pela base de mensuração para ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas é afetada:
- (a) pelas características do ativo ou passivo (ver itens de 6.50 a 6.53); e
 - (b) pela forma como o ativo ou passivo contribui para fluxos de caixa futuros (ver itens de 6.54 a 6.57).

Características do ativo ou passivo

- 6.50 A relevância das informações fornecidas pela base de mensuração depende parcialmente das características do ativo ou passivo, em particular, da variação dos fluxos de caixa e sobre se o valor do ativo ou passivo é sensível a fatores de mercado ou outros riscos.
- 6.51 Se o valor de ativo ou passivo é sensível a fatores de mercado ou outros riscos, seu custo histórico pode diferir, significativamente, de seu valor corrente. Consequentemente, o custo histórico pode não fornecer informações relevantes se as informações sobre mudanças no valor são importantes para os usuários das demonstrações contábeis. Por exemplo, o custo amortizado pode não fornecer informações relevantes sobre ativo financeiro ou passivo financeiro que seja derivativo.

- 6.52 Além do mais, se é utilizado o custo histórico, as mudanças no valor são apresentadas não quando esse valor muda, mas quando ocorre evento como alienação, redução ao valor recuperável ou cumprimento. Isso pode ser incorretamente interpretado de modo a implicar que todas as receitas e despesas reconhecidas na ocasião desse evento então surgiram e, não, ao longo dos períodos durante os quais o ativo ou passivo foi mantido. Ademais, como a mensuração ao custo histórico não fornece informações tempestivas sobre mudanças no valor, as receitas e despesas apresentadas nessa base podem carecer de valor preditivo e valor confirmatório por não refletir o efeito completo da exposição da entidade ao risco decorrente de manter o ativo ou passivo durante o período de relatório.
- 6.53 As mudanças no valor justo de ativo ou passivo refletem as mudanças nas expectativas de participantes do mercado e mudanças em suas preferências de risco. Dependendo das características do ativo ou passivo que está sendo mensurado e da natureza das atividades de negócios da entidade, as informações que refletem essas mudanças nem sempre podem fornecer valor preditivo ou valor confirmatório aos usuários das demonstrações contábeis. Esse pode ser o caso quando as atividades de negócios da entidade não envolvem a venda do ativo ou a transferência do passivo, por exemplo, se a entidade mantém os ativos exclusivamente para uso ou exclusivamente para recebimento de fluxos de caixa contratuais ou se a própria entidade deve cumprir as obrigações.

Contribuição a fluxos de caixa futuros

- 6.54 Conforme observado no item 1.14, alguns recursos econômicos produzem fluxos de caixa diretamente; em outros casos, os recursos econômicos são utilizados em combinação para produzir fluxos de caixa indiretamente. Como os recursos econômicos são utilizados e, portanto, como ativos e passivos produzem fluxos de caixa, depende em parte da natureza das atividades de negócios conduzidas pela entidade.
- 6.55 Quando a atividade de negócio da entidade envolve o uso de diversos recursos econômicos que produzem fluxos de caixa indiretamente, ao serem utilizados em combinação para produzir e comercializar produtos e serviços aos clientes, é provável que o custo histórico ou o custo corrente forneça informações relevantes sobre essa atividade. Por exemplo, o imobilizado geralmente é utilizado em combinação com outros recursos econômicos da entidade. Similarmente, o estoque normalmente não pode ser vendido ao cliente, exceto fazendo uso amplo de outros recursos econômicos da entidade (por exemplo, em atividades de produção e *marketing*). Os itens de 6.24 a 6.31 e de 6.40 a 6.42 explicam como a mensuração desses ativos ao custo histórico ou custo corrente pode fornecer informações relevantes que podem ser utilizadas para obter margens atingidas durante o período.
- 6.56 Para ativos e passivos que produzem fluxos de caixa indiretamente, tais como ativos que podem ser vendidos independentemente e sem penalidade econômica significativa (por exemplo, sem interrupção significativa do negócio), é provável que a base de mensuração que fornece as informações mais relevantes seja o valor corrente que incorpora as estimativas atuais do valor, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros.
- 6.57 Quando a atividade de negócio da entidade envolve administrar ativos financeiros e passivos financeiros com o objetivo de receber fluxos de caixa contratuais, o custo amortizado pode fornecer informações relevantes, que podem ser utilizadas para obter a margem entre os juros auferidos em ativos e os juros incorridos em passivos. Contudo, ao avaliar se o custo amortizado fornece informações úteis, também é necessário considerar as características do ativo financeiro ou passivo financeiro. É improvável que o custo amortizado forneça informações relevantes sobre fluxos de caixa que dependem de fatores que não sejam o principal e juros.

Representação fidedigna

- 6.58 Quando ativos e passivos estão, de algum modo, relacionados, utilizar diferentes bases de mensuração para esses ativos e passivos pode criar inconsistência de mensuração (descasamento contábil). Se demonstrações contábeis contêm inconsistências de mensuração, essas demonstrações contábeis podem não representar fidedignamente alguns aspectos da posição financeira e do desempenho financeiro da entidade. Conseqüentemente, em algumas circunstâncias, utilizar a mesma base de mensuração para ativos e passivos relacionados pode fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações que são mais úteis do que informações que resultariam do uso de diferentes bases de mensuração. Isso pode ser, particularmente, provável quando os fluxos de caixa de ativo ou passivo estão diretamente ligados aos fluxos de caixa de outro ativo ou passivo.
- 6.59 Conforme observado nos itens 2.13 e 2.18, embora representação perfeitamente fidedigna esteja livre de erros, isso não significa que as mensurações devem ser perfeitamente precisas em todos os aspectos.
- 6.60 Quando a mensuração não puder ser determinada diretamente observando os preços em mercado ativo e, em vez disso, deve ser estimada, surge a incerteza de mensuração. O nível de incerteza de mensuração associado à base de mensuração específica pode afetar se as informações fornecidas por essa base de mensuração fornecem representação fidedigna da posição financeira e desempenho financeiro da entidade. O alto nível de incerteza de mensuração não impede, necessariamente, o uso de base de mensuração que forneça informações relevantes. Contudo, em alguns casos, o nível de incerteza de mensuração é tão alto que as informações fornecidas pela base de mensuração podem não fornecer representação suficientemente fidedigna (ver item 2.22). Nesses casos, é apropriado considerar a escolha de base de mensuração diferente que também resulte em informações relevantes.
- 6.61 A incerteza de mensuração é diferente tanto da incerteza de resultado como da incerteza de existência:
- (a) a incerteza de resultado surge quando há incerteza sobre o valor ou época de qualquer fluxo de entrada ou de saída de benefícios econômicos que resultará de ativo ou passivo;
 - (b) a incerteza de existência surge quando é incerto se existe ativo ou passivo. Os itens de 5.12 a 5.14 discutem como a incerteza de existência pode afetar as decisões sobre se a entidade reconhece ativo ou passivo quando é incerto se existe esse ativo ou passivo.
- 6.62 A presença de incerteza de resultado ou incerteza de existência pode, às vezes, contribuir para incerteza de mensuração. Contudo, a incerteza de resultado ou a incerteza de existência não resulta, necessariamente, em incerteza de mensuração. Por exemplo, se o valor justo de um ativo pode ser determinado diretamente observando preços em um mercado ativo, nenhuma incerteza de mensuração está associada à mensuração desse valor justo, mesmo se for incerto quanto caixa o ativo produzirá no final e, conseqüentemente, há incerteza de resultado.

Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo

- 6.63 As características qualitativas de melhoria de comparabilidade, compreensibilidade e verificação, e a restrição de custo, têm implicações para a escolha da base de mensuração. Os itens a seguir discutem essas implicações. Os itens de 6.69 a 6.76 discutem implicações adicionais específicas para determinadas bases de mensuração. A característica qualitativa de melhoria de tempestividade não tem implicações específicas para mensuração.
- 6.64 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe a escolha da base de mensuração. Portanto, ao selecionar a base de mensuração, é importante considerar se é provável que os benefícios das informações fornecidas a usuários das demonstrações contábeis por essa base de mensuração justificam os custos de fornecer e utilizar essas informações.

- 6.65 Utilizar consistentemente as mesmas bases de mensuração para os mesmos itens, seja de período a período na entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades, pode ajudar a tornar as demonstrações contábeis mais comparáveis.
- 6.66 A mudança na base de mensuração pode tornar as demonstrações contábeis menos compreensíveis. Contudo, a mudança pode ser justificada se outros fatores compensarem a redução na compreensibilidade, por exemplo, se a mudança resulta em informações mais relevantes. Se a mudança é feita, os usuários das demonstrações contábeis podem precisar de informações explicativas para permitir que eles compreendam o efeito dessa mudança.
- 6.67 A compreensibilidade depende parcialmente de como muitas bases de mensuração diferentes são utilizadas e se elas mudam ao longo do tempo. Em geral, se mais bases de mensuração são utilizadas em conjunto das demonstrações contábeis, as informações resultantes tornam-se mais complexas e, conseqüentemente, menos compreensíveis e os totais ou subtotais no balanço patrimonial e na demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente tornam-se menos informativos. Contudo, pode ser apropriado utilizar mais bases de mensuração se isso for necessário para fornecer informações úteis.
- 6.68 A verificação é melhorada utilizando bases de mensuração que resultam em mensurações que podem ser independentemente corroboradas diretamente, por exemplo, observando os preços, ou indiretamente, por exemplo, verificando dados de entrada de modelo. Se a mensuração não pode ser verificada, os usuários das demonstrações contábeis podem precisar de informações explicativas para permitir que eles compreendam como a mensuração foi determinada. Em alguns desses casos, pode ser necessário especificar o uso de base de mensuração diferente.

Custo histórico

- 6.69 Em muitas situações, é mais simples e, portanto, menos custoso, mensurar o custo histórico do que mensurar o valor corrente. Além disso, as mensurações determinadas aplicando a base de mensuração de custo histórico geralmente são bem compreendidas e, em muitos casos, verificáveis.
- 6.70 Contudo, estimar consumo e identificar e mensurar perdas por redução ao valor recuperável ou passivos onerosos pode ser subjetivo. Conseqüentemente, o custo histórico de ativo ou passivo pode, às vezes, ser tão difícil de mensurar ou verificar como valor corrente.
- 6.71 Ao utilizar a base de mensuração de custo histórico, ativos idênticos adquiridos, ou passivos incorridos, em diferentes ocasiões podem ser apresentados nas demonstrações contábeis com diferentes valores. Isso pode reduzir a comparabilidade, tanto de período a período para a entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades.

Valor atual

- 6.72 Como o valor justo é determinado da perspectiva dos participantes do mercado e, não, da perspectiva específica da entidade, e é independente de quando o ativo foi adquirido ou o passivo foi incorrido, ativos ou passivos idênticos mensurados ao valor justo são, a princípio, mensurados pelo mesmo valor por entidade que têm acesso aos mesmos mercados. Isso pode melhorar a comparabilidade, tanto de período a período para a entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Por outro lado, como o valor em uso e o valor de cumprimento refletem uma perspectiva específica da entidade, essas mensurações podem diferir para ativos ou passivos idênticos em diferentes entidades. Essas diferenças podem reduzir a comparabilidade, especialmente se os ativos ou passivos contribuem para fluxos de caixa de maneira similar.

- 6.73 Se o valor justo de ativo ou passivo pode ser determinado diretamente observando os preços em mercado ativo, o processo de mensuração ao valor justo é de baixo custo, simples e fácil de entender; e o valor justo pode ser verificado por meio de observação direta.
- 6.74 Técnicas de avaliação, às vezes incluindo o uso de técnicas de mensuração baseadas em fluxos de caixa, podem ser necessárias para estimar o valor justo quando isso não puder ser observado diretamente em mercado ativo e geralmente forem necessárias ao determinar o valor em uso e o valor de cumprimento. Dependendo das técnicas utilizadas:
- (a) estimar dados de entrada para a avaliação e aplicar a técnica de avaliação pode ser custoso e complexo;
 - (b) os dados de entrada do processo podem ser subjetivos e pode ser difícil verificar tanto os dados de entrada como a validade do processo em si. Conseqüentemente, as mensurações de ativos ou passivos idênticos podem diferir. Isso reduz a comparabilidade.
- 6.75 Em muitos casos, o valor em uso não pode ser determinado significativamente para ativo individual usado em combinação com outros ativos. Em vez disso, o valor em uso é determinado para grupo de ativos e o resultado pode então precisar ser alocado a ativos individuais. Esse processo pode ser subjetivo e arbitrário. Além disso, as estimativas de valor em uso para ativo podem inadvertidamente refletir o efeito de sinergias com outros ativos no grupo. Conseqüentemente, determinar o valor em uso de ativo utilizado em combinação com outros ativos pode ser um processo custoso e sua complexidade e subjetividade reduzir a capacidade de verificação. Por esses motivos, o valor em uso pode não ser base de mensuração prática para remensurações regulares desses ativos. Contudo, pode ser útil para remensurações ocasionais de ativos, por exemplo, quando for utilizado em teste de redução ao valor recuperável para determinar se o custo histórico é totalmente recuperável.
- 6.76 Ao utilizar base de mensuração de custo corrente, ativos idênticos adquiridos, ou passivos incorridos, em diferentes ocasiões, são apresentados nas demonstrações contábeis com os mesmos valores. Isso pode melhorar a comparabilidade, tanto de período a período para a entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Contudo, determinar o custo corrente pode ser complexo, subjetivo e custoso. Por exemplo, conforme observado no item 6.22, pode ser necessário estimar o custo corrente de ativo, ajustando o preço corrente de novo ativo para refletir a idade atual e a condição do ativo mantido pela entidade. Além disso, devido às mudanças na tecnologia e às mudanças nas práticas de negócios, muitos ativos não seriam substituídos por ativos idênticos. Desse modo, um ajuste subjetivo adicional no preço corrente de novo ativo seria requerido para estimar o custo corrente de ativo equivalente ao ativo existente. Além disso, separar as mudanças em valores contábeis de custo corrente entre o custo corrente de consumo e o efeito de mudanças nos preços (ver item 6.42) pode ser complexo e exigir suposições arbitrárias. Devido a essas dificuldades, as mensurações do custo corrente podem carecer de capacidade de verificação e compreensibilidade.

Fatores específicos para mensuração inicial

- 6.77 Os itens de 6.43 a 6.76 discutem fatores a serem considerados ao escolher a base de mensuração, seja para reconhecimento inicial ou mensuração subsequente. Os itens de 6.78 a 6.82 discutem alguns fatores adicionais a serem considerados no reconhecimento inicial.
- 6.78 No reconhecimento inicial, o custo de ativo adquirido, ou de passivo incorrido, como resultado de evento que seja uma transação em termos de mercado normalmente é similar ao seu valor justo nessa data, salvo se os custos de transação forem significativos. Não obstante, mesmo se esses dois valores forem similares, é necessário descrever qual base de mensuração é utilizada no reconhecimento inicial. Se o custo histórico for utilizado

subsequentemente, essa base de mensuração normalmente também é apropriada no reconhecimento inicial. Similarmente, se o valor corrente for utilizado subsequentemente, normalmente também é apropriado no reconhecimento inicial. Utilizar a mesma base de mensuração para reconhecimento inicial e mensuração subsequente evita o reconhecimento de receitas ou despesas na ocasião da primeira mensuração subsequente exclusivamente devido à mudança na base de mensuração (ver item 6.48).

- 6.79 Quando a entidade adquire ativo, ou incorre em passivo, em troca da transferência de outro ativo ou passivo como resultado de transação em termos de mercado, a mensuração inicial do ativo adquirido, ou do passivo incorrido, determina se quaisquer receitas ou despesas decorrem da transação. Quando o ativo ou o passivo é mensurado ao custo, nenhuma receita ou despesa surge no reconhecimento inicial, salvo se surgirem receitas ou despesas do desreconhecimento do ativo ou passivo transferido, ou salvo se o ativo apresentar problemas de recuperação ou o passivo for oneroso.
- 6.80 Os ativos podem ser adquiridos, ou os passivos podem ser incorridos, como resultado de evento que não seja transação em termos de mercado. Por exemplo:
- (a) o preço de transação pode ser afetado pelas relações entre as partes, ou por dificuldades financeiras ou outra pressão de uma das partes;
 - (b) o ativo pode ser concedido à entidade gratuitamente por governo ou doado à entidade por outra parte;
 - (c) o passivo pode ser imposto por lei ou regulamento; ou
 - (d) pode surgir a obrigação de pagar compensação ou multa por irregularidade.
- 6.81 Nesses casos, mensurar o ativo adquirido, ou o passivo incorrido, ao seu custo histórico pode não fornecer representação fidedigna dos ativos e passivos da entidade e de quaisquer receitas ou despesas resultantes da transação ou outro evento. Assim, pode ser apropriado mensurar o ativo adquirido, ou o passivo incorrido, ao custo atribuído, conforme descrito no item 6.6. Qualquer diferença entre esse custo atribuído e qualquer contraprestação dada ou recebida será reconhecida como receita ou despesa no reconhecimento inicial.
- 6.82 Quando ativos são adquiridos, ou passivos são incorridos, como resultado de evento que não seja transação em termos de mercado, todos os aspectos relevantes da transação ou de outro evento precisam ser identificados e considerados. Por exemplo, pode ser necessário reconhecer outros ativos, outros passivos, contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio ou distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio para representar fidedignamente a essência do efeito da transação ou outro evento na posição financeira da entidade (ver itens de 4.59 a 4.62) e qualquer efeito relacionado no desempenho financeiro da entidade.

Mais de uma base de mensuração

- 6.83 Às vezes, a consideração dos fatores descritos nos itens de 6.43 a 6.76 pode levar à conclusão de que mais de uma base de mensuração é necessária para ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas a fim de fornecer informações relevantes que representem, fidedignamente, tanto a posição financeira da entidade como seu desempenho financeiro.
- 6.84 Na maioria dos casos, a forma mais compreensível de fornecer essas informações é:
- (a) utilizar uma única base de mensuração tanto para o ativo ou passivo no balanço patrimonial como para as respectivas receitas e despesas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente; e
 - (b) fornecer informações adicionais nas notas explicativas, aplicando base de mensuração diferente.

- 6.85 Contudo, em alguns casos, essas informações são mais relevantes, ou resultam em representação mais fidedigna, tanto da posição financeira da entidade como de seu desempenho financeiro, por meio do uso de:
- (a) base de mensuração do valor corrente para o ativo ou passivo no balanço patrimonial; e
 - (b) base de mensuração diferente das respectivas receitas e despesas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente¹⁰ (ver itens 7.17 e 7.18).
- Ao selecionar essas bases de mensuração, é necessário considerar os fatores discutidos nos itens de 6.43 a 6.76.
- 6.86 Nesses casos, a receita total ou a despesa total decorrente no período da mudança no valor corrente do ativo ou passivo é separada e classificada (ver itens de 7.14 a 7.19) de modo que:
- (a) a demonstração do resultado inclui as receitas ou despesas mensuradas, aplicando a base de mensuração escolhida para essa demonstração; e
 - (b) a demonstração do resultado abrangente inclui todas as receitas ou despesas remanescentes. Como resultado, os outros resultados abrangentes acumulados referentes a esse ativo ou passivo equivalem à diferença entre:
 - (i) o valor contábil do ativo ou passivo no balanço patrimonial; e
 - (ii) o valor contábil que teria sido determinado aplicando a base de mensuração selecionada para a demonstração do resultado.

Mensuração do patrimônio líquido

- 6.87 O valor contábil total do patrimônio líquido (total do patrimônio líquido) não é mensurado diretamente. Equivale ao total dos valores contábeis de todos os ativos reconhecidos menos o total dos valores contábeis de todos os passivos reconhecidos.
- 6.88 Como as demonstrações contábeis para fins gerais não se destinam a apresentar o valor da entidade, o valor contábil total do patrimônio líquido geralmente não equivale:
- (a) ao valor de mercado total de direitos sobre o patrimônio na entidade;
 - (b) ao valor que poderia ser levantado, vendendo a entidade como um todo em regime de continuidade operacional; ou
 - (c) ao valor que poderia ser levantado, vendendo todos os ativos da entidade e liquidando todos os seus passivos.
- 6.89 Embora o patrimônio líquido total não seja mensurado diretamente, pode ser apropriado mensurar diretamente o valor contábil de algumas classes individuais do patrimônio líquido (ver item 4.65) e alguns componentes do patrimônio líquido (ver item 4.66). Não obstante, como o patrimônio líquido total é mensurado como valor residual, pelo menos uma classe do patrimônio líquido não pode ser mensurada diretamente. Similarmente, pelo menos um componente do patrimônio líquido não pode ser mensurado diretamente.
- 6.90 O valor contábil total de uma classe individual de patrimônio líquido ou componente do patrimônio líquido normalmente é positivo, mas pode ser negativo em algumas circunstâncias. Similarmente, o patrimônio líquido total geralmente é positivo, mas pode ser negativo, dependendo de quais ativos e passivos são reconhecidos e como são mensurados.

Técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa

- 6.91 Às vezes, a mensuração não pode ser observada diretamente. Em alguns desses casos, uma forma de estimar a mensuração é utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxos de caixa. Essas técnicas não são bases de mensuração. São técnicas utilizadas na

¹⁰ A Estrutura Conceitual não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações. A Estrutura Conceitual utiliza o termo “demonstração de lucro ou prejuízo” para referir-se tanto a demonstração separada como a seção separada dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro.

aplicação de base de mensuração. Conseqüentemente, ao utilizar tal técnica, é necessário identificar qual base de mensuração é utilizada e até que ponto a técnica reflete os fatores aplicáveis a essa base de mensuração. Por exemplo, se a base de mensuração é valor justo, os fatores aplicáveis são aqueles descritos no item 6.14.

- 6.92 As técnicas de mensuração baseadas em fluxos de caixa podem ser utilizadas na aplicação de base de mensuração modificada, por exemplo, valor de cumprimento modificado para excluir o efeito da possibilidade de que a entidade possa descumprir uma obrigação (risco de crédito próprio). Modificar bases de mensuração às vezes pode resultar em informações que são mais relevantes para os usuários das demonstrações contábeis ou que podem ser menos custosas para produzir ou compreender. Contudo, bases de mensuração modificadas também podem ser mais difíceis para os usuários das demonstrações contábeis compreenderem.
- 6.93 A incerteza de resultado (ver item 6.61(a)) decorre de incertezas sobre o valor ou época dos fluxos de caixa futuros. Essas incertezas são características importantes de ativos e passivos. Ao mensurar ativo ou passivo por referência a estimativas de fluxos de caixa futuros incertos, um fator a ser considerado são as possíveis variações na estimativa do valor ou época desses fluxos de caixa (ver item 6.14(b)). Essas variações são consideradas ao escolher um único valor dentro do intervalo de possíveis fluxos de caixa. O valor escolhido, às vezes, é ele mesmo o valor de possível resultado, mas esse nem sempre é o caso. O valor que fornece as informações mais relevantes geralmente é aquele no centro do intervalo (estimativa central). Diferentes estimativas centrais fornecem diferentes informações. Por exemplo:
- (a) o valor esperado (média ponderada por probabilidade, também conhecida como média estatística) reflete todo o intervalo de resultados e dá mais peso aos resultados que são mais prováveis. O valor esperado não pretende prever o fluxo de entrada ou de saída de caixa definitivo ou outros benefícios econômicos resultantes desse ativo ou passivo;
 - (b) o valor máximo com mais probabilidade de ocorrer (similar à média estatística) indica que a probabilidade de perda subsequente não é superior a 50% e que a probabilidade de ganho subsequente não é superior a 50%;
 - (c) o resultado mais provável (modo estatístico) é o único fluxo de entrada ou saída mais provável resultante de ativo ou passivo.
- 6.94 A estimativa central depende de estimativas de fluxos de caixa futuros e possíveis variações em seus valores ou época. Ela não capta o preço de suportar a incerteza de que o resultado final pode diferir dessa estimativa central (ou seja, o fator descrito no item 6.14(d)).
- 6.95 Nenhuma estimativa central fornece informações completas sobre o intervalo de possíveis resultados. Conseqüentemente, os usuários podem precisar de informações sobre o intervalo de possíveis resultados.

Sumário	Item
CAPÍTULO 7 – APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO COMO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO	7.1 – 7.3
OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	7.4 – 7.6
CLASSIFICAÇÃO	7.7 – 7.19
Classificação de ativos e passivos	7.9 – 7.11
Compensação	7.10 – 7.11
Classificação de patrimônio líquido	7.12 – 7.13
Classificação de receitas e despesas	7.14 – 7.19

Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente	7.15 – 7.19
AGREGAÇÃO	7.20 – 7.22

Apresentação e divulgação como ferramentas de comunicação

- 7.1 A entidade que reporta comunica informações sobre seus ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas apresentando e divulgando informações em suas demonstrações contábeis.
- 7.2 A comunicação efetiva de informações nas demonstrações contábeis torna essas informações mais relevantes e contribui para uma representação fidedigna de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade. Também aprimora a compreensibilidade e comparabilidade das informações nas demonstrações contábeis. A comunicação efetiva de informações nas demonstrações contábeis requer:
- concentrar-se em princípios e objetivos de divulgação e apresentação em vez de concentrar-se em regras;
 - classificar informações de maneira a agrupar itens similares e separar itens diferentes; e
 - agregar informações de tal modo que não sejam obscurecidas por detalhes desnecessários ou por agregação excessiva.
- 7.3 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe decisões sobre apresentação e divulgação. Portanto, ao tomar decisões sobre apresentação e divulgação, é importante considerar se é provável que os benefícios fornecidos aos usuários das demonstrações contábeis ao apresentar ou divulgar informações específicas justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações.

Objetivos e princípios de apresentação e divulgação

- 7.4 Para facilitar a comunicação efetiva de informações nas demonstrações contábeis, ao desenvolver requisitos de apresentação e divulgação nas normas, é necessário um equilíbrio entre:
- dar às entidades a flexibilidade para fornecer informações relevantes que representem fidedignamente os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade; e
 - exigir informações que sejam comparáveis, tanto de período a período para a entidade que reporta como em um único período de relatório para diferentes entidades.
- 7.5 Incluir objetivos de apresentação e divulgação em normas dá suporte à comunicação efetiva nas demonstrações contábeis porque esses objetivos ajudam as entidades a identificar informações úteis e a decidir como comunicar essas informações da forma mais eficiente.
- 7.6 A comunicação efetiva nas demonstrações contábeis também é suportada, considerando-se os seguintes princípios:
- as informações específicas da entidade são mais úteis do que descrições padronizadas, algumas vezes referidas como “padrão”; e
 - duplicação de informações em diferentes partes das demonstrações contábeis geralmente é desnecessária e pode tornar as demonstrações contábeis menos compreensíveis.

Classificação

- 7.7 Classificação é a organização de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas com base em características compartilhadas para fins de divulgação e apresentação. Essas características incluem, entre outras, a natureza do item, seu papel (ou função) dentro das atividades de negócio conduzidas pela entidade e como é mensurado.

- 7.8 Classificar diferentes ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas em conjunto podem obscurecer informações relevantes, reduzir a compreensibilidade e a comparabilidade e pode não fornecer representação fidedigna do que pretendem representar.

Classificação de ativos e passivos

- 7.9 A classificação é aplicada à unidade de conta selecionada para ativo ou passivo (ver itens de 4.48 a 4.55). Contudo, às vezes pode ser apropriado separar o ativo ou passivo em componentes que possuem diferentes características e classificar esses componentes separadamente. Isso é apropriado se classificar esses componentes separadamente melhoraria a utilidade das informações financeiras resultantes. Por exemplo, pode ser apropriado separar ativo ou passivo em componentes circulantes e não circulantes e classificar esses componentes separadamente.

Compensação

- 7.10 Compensação ocorre quando a entidade reconhece e mensura tanto ativo como passivo como unidades de conta separadas, mas as agrupa em um único valor líquido no balanço patrimonial. Compensação classifica diferentes itens em conjunto e, portanto, geralmente não é adequado.
- 7.11 Compensar ativos e passivos é diferente de tratar um conjunto de direitos e obrigações como uma única unidade de conta (ver itens de 4.48 a 4.55).

Classificação de patrimônio líquido

- 7.12 Para fornecer informações úteis, pode ser necessário classificar direitos sobre o patrimônio líquido separadamente se esses direitos sobre o patrimônio líquido tiverem diferentes características (ver item 4.65).
- 7.13 Similarmente, para fornecer informações úteis, pode ser necessário classificar componentes do patrimônio líquido separadamente se alguns desses componentes estiverem sujeitos a determinados requisitos legais, regulatórios ou outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, a entidade tem permissão de realizar distribuições aos titulares de direitos sobre o patrimônio líquido somente se a entidade tiver reservas suficientes especificadas como distribuíveis (ver item 4.66). A apresentação e a divulgação separadas dessas reservas podem fornecer informações úteis.

Classificação de receitas e despesas

- 7.14 A classificação é aplicada a:
- (a) receitas e despesas resultantes da unidade de conta selecionada de ativo ou passivo; ou
 - (b) componentes dessas receitas e despesas se esses componentes tiverem características diferentes e forem identificados separadamente. Por exemplo, a mudança no valor corrente de um ativo pode incluir os efeitos de mudanças de valor e a provisão de juros (ver Tabela 6.1). É apropriado classificar esses componentes separadamente se fazer isso melhora a utilidade das informações financeiras resultantes.

Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

- 7.15 As receitas e despesas são classificadas e incluídas:

- (a) na demonstração do resultado;¹¹ ou
- (b) fora da demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente.

- 7.16 A demonstração do resultado é a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro da entidade para o período de relatório. Essa demonstração contém um total para o resultado (lucro ou prejuízo) que fornece uma representação altamente resumida do desempenho financeiro da entidade para o período. Muitos usuários das demonstrações contábeis incorporam esse total em sua análise como ponto de partida para essa análise ou como o principal indicador do desempenho financeiro da entidade para o período. Não obstante, compreender o desempenho financeiro da entidade para o período requer a análise de todas as receitas e despesas reconhecidas – inclusive as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado abrangente –, bem como a análise de outras informações incluídas nas demonstrações contábeis.
- 7.17 Como a demonstração do resultado é a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro da entidade para o período, todas as receitas e despesas são, a princípio, incluídas nessa demonstração. Contudo, ao desenvolver as normas, pode-se decidir, em circunstâncias excepcionais, que receitas ou despesas resultantes de mudança no valor corrente de ativo ou passivo devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente se isso resultar na demonstração do resultado fornecer informações mais relevantes, ou fornecer representação mais fidedigna do desempenho financeiro da entidade para esse período.
- 7.18 As receitas e despesas que surgem na base de mensuração ao custo histórico (ver Tabela 6.1) são incluídas na demonstração do resultado. Esse também é o caso quando receitas e despesas desse tipo são identificadas separadamente como componente de mudança no valor corrente de ativo ou passivo. Por exemplo, se o ativo financeiro é mensurado ao valor corrente e se a receita de juros é identificada separadamente de outras mudanças no valor, essa receita de juros é incluída na demonstração do resultado.
- 7.19 A princípio, receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado abrangente no período são reclassificadas da demonstração do resultado abrangente para a demonstração do resultado em período futuro se isso resultar na demonstração do resultado fornecer informações mais relevantes, ou fornecer representação mais fidedigna do desempenho financeiro da entidade para esse período futuro. Contudo, se, por exemplo, não existir base clara para identificar o período em que a reclassificação teria esse resultado, ou o valor que deveria ser reclassificado, pode-se, ao desenvolver as normas, decidir que as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado abrangente não devem ser reclassificadas subsequentemente.

Agregação

- 7.20 A agregação é a soma de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas que possuem características compartilhadas e são incluídas na mesma classificação.
- 7.21 A agregação torna as informações mais úteis ao resumir grande quantidade de detalhes. Contudo, a agregação oculta alguns desses detalhes. Portanto, deve-se observar um equilíbrio de modo que as informações relevantes não sejam obscurecidas por grande quantidade de detalhes insignificantes ou por agregação excessiva.

¹¹ A Estrutura Conceitual não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações. A Estrutura Conceitual utiliza o termo “demonstração do resultado” para referir-se a uma demonstração separada e a uma seção separada dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro. Do mesmo modo, ela utiliza o termo “total do resultado” para referir-se tanto a um total para uma demonstração separada como a um subtotal para uma seção dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro.

7.22 Podem ser necessários diferentes níveis de agregação em diferentes partes das demonstrações contábeis. Por exemplo, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente fornecem informações resumidas e informações mais detalhadas são fornecidas nas notas explicativas.

Sumário	Item
CAPÍTULO 8 – CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL	
CONCEITO DE CAPITAL	8.1 – 8.2
CONCEITOS DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL E DETERMINAÇÃO DO LUCRO	8.3 – 8.9
AJUSTES PARA MANUTENÇÃO DE CAPITAL	8.10

O material incluído no Capítulo 8 foi mantido inalterado desta Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro emitida em 2011 (itens de 4.57 a 4.65).

Conceito de capital

- 8.1 O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis. Sob o conceito financeiro de capital, tal como caixa investido ou poder de compra investido, capital é sinônimo de ativos líquidos ou patrimônio líquido da entidade. Sob o conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade com base, por exemplo, nas unidades de produção diária.
- 8.2 A seleção do conceito apropriado de capital pela entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários de suas demonstrações contábeis. Desse modo, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estiverem principalmente preocupados com a manutenção de capital nominal investido ou com o poder de compra do capital investido. Se, contudo, a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, ainda que possa haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro

- 8.3 Os conceitos de capital do item 8.1 originam os seguintes conceitos de manutenção de capital:
- (a) **Manutenção de capital financeiro.** Sob esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no final do período exceder o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no início do período, após excluir quaisquer distribuições para, e contribuições de, sócios durante o período. A manutenção de capital financeiro pode ser mensurada em unidades monetárias nominais ou em unidades de poder aquisitivo constante.
 - (b) **Manutenção de capital físico.** Sob esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade produtiva física (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para alcançar essa capacidade) no final do período exceder a capacidade produtiva física no início do período, após excluir quaisquer distribuições para, e contribuições de, sócios durante o período.
- 8.4 O conceito de manutenção de capital está preocupado em como a entidade define o capital que busca manter. Ele fornece a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece o ponto de referência por meio do qual o lucro é mensurado; ele é pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e seu retorno de capital;

somente os fluxos de entrada de ativos que excedem os valores necessários para a manutenção de capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, lucro é o valor residual que permanece após as despesas (incluindo ajustes para manutenção de capital, quando apropriado) terem sido deduzidas da receita. Se as despesas excederem a receita, o valor residual é uma perda.

- 8.5 O conceito de manutenção de capital físico exige a adoção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção de capital financeiro, contudo, não requer o uso de base de mensuração específica. A seleção da base nesse conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está buscando manter.
- 8.6 A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção de capital é o tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, a entidade terá mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período quanto tinha no início do período. Qualquer valor acima daquele necessário para manter o capital no início do período representa lucro.
- 8.7 Sob o conceito de manutenção de capital financeiro, em que o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento no capital monetário nominal ao longo do período. Desse modo, os aumentos nos preços de ativos mantidos ao longo do período, convencionalmente referidos como ganhos de manutenção são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles podem não ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam alienados em transação de troca. Quando o conceito de manutenção de capital financeiro for definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento no poder aquisitivo investido ao longo do período. Desse modo, apenas essa parte do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como ajuste para manutenção de capital e, portanto, como parte do patrimônio líquido.
- 8.8 Sob o conceito de manutenção de capital físico, quando o capital é definido em termos de capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento desse capital ao longo do período. Todas as mudanças de preços que afetem os ativos e passivos da entidade são vistas como mudanças na mensuração da capacidade produtiva física da entidade, portanto, elas são tratadas como ajustes para manutenção de capital que fazem parte do patrimônio líquido e, não, como lucro.
- 8.9 A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção de capital determinam o modelo contábil usado na elaboração das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a administração deve buscar o equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade. Esta Estrutura Conceitual é aplicável a uma série de modelos contábeis e fornece orientação sobre a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o modelo escolhido. Atualmente, não é intenção prescrever modelo específico, exceto em circunstâncias excepcionais, tais como para aquelas entidades que reportam na moeda de economia hiperinflacionária. Essa intenção, contudo, será revista em vista dos desenvolvimentos mundiais.

Ajustes para manutenção de capital

- 8.10 A reavaliação ou reapresentação de ativos e passivos origina aumentos ou reduções no patrimônio líquido. Embora esses aumentos ou reduções atendam à definição de receitas e despesas, eles não são incluídos na demonstração do resultado sob determinados conceitos de manutenção de capital. Em vez disso, esses itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção de capital ou reservas de reavaliação.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2020, e revoga a NBC TG ESTRUTURA, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.374/2011, publicada no DOU, Seção 1, de 16/12/2011.

Brasília, 21 de novembro de 2019.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente

Ata CFC n.º 1.057.

Apêndice – Definições de termos

Os termos definidos a seguir são extraídos ou obtidos dos itens correspondentes desta Estrutura Conceitual.

Agregação – A soma de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas que possuem características compartilhadas e são incluídas na mesma classificação (EC.7.20).

Ativo – Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados (EC.4.3).

Valor contábil – Valor pelo qual o ativo, o passivo ou o patrimônio líquido é reconhecido no balanço patrimonial. (EC.5.1).

Classificação – Organização de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas com base em características compartilhadas para fins de apresentação e divulgação (EC.7.7).

Demonstrações contábeis combinadas – Demonstrações contábeis da entidade que reporta que compreende duas ou mais entidades que não são todas vinculadas por relacionamento controladora-controlada (EC.3.12).

Demonstrações contábeis consolidadas – Demonstrações contábeis da entidade que reporta que compreende tanto a controladora como suas controladas (EC.3.11).

Controle de recurso econômico – Capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele (EC.4.20).

Desreconhecimento – Retirada de parte ou da totalidade de ativo ou passivo reconhecido do balanço patrimonial da entidade (EC.5.26).

Recurso econômico – Direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos (EC.4.4).

Característica qualitativa de melhoria – Característica qualitativa que torna as informações úteis mais úteis. As características qualitativas de melhoria são comparabilidade, capacidade de verificação, tempestividade e compreensibilidade (EC.2.4 e EC.2.23).

Patrimônio líquido – Participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos (EC.4.63).

Direito sobre o patrimônio líquido – Direito sobre a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos (EC.4.64).

Contrato executório – Contrato, ou parte de contrato, que é igualmente não cumprido – nenhuma das partes cumpriu qualquer de suas obrigações, ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações em igual extensão (EC.4.56).

Incerteza de existência – Incerteza sobre se existe ativo ou passivo (EC.4.13 e EC.4.35).

Despesas – Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio (EC.4.69).

Característica qualitativa – Característica qualitativa que as informações financeiras devem possuir para serem úteis aos principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna (EC.2.4 e EC.2.5).

Relatório financeiro para fins gerais – Relatório que fornece informações financeiras sobre os recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos econômicos e reivindicações que são úteis aos principais usuários na tomada de decisões referentes ao fornecimento de recursos à entidade (EC.1.2 e EC.1.12).

Demonstrações contábeis para fins gerais – Forma específica de relatórios financeiros para fins gerais que fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta (EC.3.2).

Receita – Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio (EC.4.68).

Passivo – Obrigação presente da entidade de transferir recurso econômico como resultado de eventos passados (EC.4.26).

Informação material – A informação é material se sua omissão, distorção ou obscuridade pode influenciar as decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre a entidade específica que reporta (EC.2.11).

Mensuração – Resultado da aplicação de base de mensuração a ativo ou passivo e às correspondentes receitas e despesas (EC.6.1).

Base de mensuração – Característica identificada – por exemplo, custo histórico, valor justo ou valor de cumprimento – de item sendo mensurado (EC.6.1).

Incerteza na mensuração – Incerteza que surge quando valores monetários em relatórios financeiros não podem ser observados diretamente e, em vez disso, devem ser estimados (EC.2.19).

Compensação – Agrupar ativo e passivo que são reconhecidos e mensurados como unidade de conta separada em um único valor líquido no balanço patrimonial (EC.7.10).

Incerteza de resultado – Incerteza sobre o valor ou época de qualquer fluxo de entrada ou de saída de benefícios econômicos que resultará de ativo ou passivo (EC.6.61).

Potencial de produzir benefícios econômicos – Dentro de recurso econômico, a característica que já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes (EC.4.14).

Principais usuários (de relatórios financeiros para fins gerais) – Investidores, credores por empréstimos e outros credores existentes e potenciais (EC.1.2).

Prudência – Exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados. Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas (EC.2.16).

Reconhecimento – Processo de captação para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente de item que atenda à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e por meio de valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração (EC.5.1).

Entidade que reporta – Entidade que é obrigada a, ou decide, elaborar demonstrações contábeis para fins gerais (EC.3.10).

Demonstrações contábeis não consolidadas – Demonstrações contábeis da entidade que reporta que seja somente a controladora (EC.3.11).

Unidade de conta – Direito ou grupo de direitos, obrigação ou grupo de obrigações, ou grupo de direitos e obrigações, aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração (EC.4.48).

Informações financeiras úteis – Informações financeiras que são úteis para os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais na tomada de decisões referentes ao fornecimento de recursos à entidade que reporta. Para serem úteis, as informações financeiras devem ser relevantes e representar fidedignamente o que pretendem representar (EC.1.2 e EC.2.4).

Usuários (de relatórios financeiros para fins gerais) – Ver principais usuários (de relatórios financeiros para fins gerais).

NBC TG 1000 (R1) – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

A letra R mais o número que identifica sua alteração (R1, R2, R3, ...) foram adicionados à sigla da norma para identificarem o número da consolidação e facilitarem a pesquisa no site do CFC. A citação desta norma em outras normas é identificada pela sua sigla sem referência a R1, R2, R3, pois essas referências são sempre da norma em vigor, para que, em cada alteração da norma, não haja necessidade de se ajustarem as citações em outras normas.

Seção	Sumário
	INTRODUÇÃO
Seção 1	PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
Seção 2	CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS
Seção 3	APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 4	BALANÇO PATRIMONIAL
Seção 5	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE
Seção 6	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
Seção 7	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
Seção 8	NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 9	DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E SEPARADAS
Seção 10	POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO
Seção 11	INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS
Seção 12	OUTROS TÓPICOS SOBRE INSTRUMENTOS FINANCEIROS
Seção 13	ESTOQUES
Seção 14	INVESTIMENTO EM CONTROLADA E EM COLIGADA
Seção 15	INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (JOINT VENTURE)
Seção 16	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO
Seção 17	ATIVO IMOBILIZADO
Seção 18	ATIVO INTANGÍVEL EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)
Seção 19	COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)
Seção 20	OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO
Seção 21	PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES
Apêndice	Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão
Seção 22	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Apêndice	Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível
Seção 23	RECEITAS
Apêndice	Exemplos de reconhecimento de receita

Seção 24	SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL
Seção 25	CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS
Seção 26	PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES
Seção 27	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS
Seção 28	BENEFÍCIOS A EMPREGADOS
Seção 29	TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
Seção 30	EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 31	HIPERINFLAÇÃO
Seção 32	EVENTO SUBSEQUENTE
Seção 33	DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS
Seção 34	ATIVIDADES ESPECIALIZADAS
Seção 35	ADOÇÃO INICIAL DESTA NORMA
	GLOSSÁRIO DE TERMOS

Esta Norma é apresentada nas Seções de 1 a 35.

Introdução

- P1 O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emite suas normas, interpretações e comunicados técnicos de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso dessas normas em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios financeiros compreendem informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.
- ~~P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. Elas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.~~
- P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. As normas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- P3 O objetivo da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL é facilitar a formulação consistente e lógica das normas. Ela também fornece uma base para o uso de julgamento na solução de problemas de contabilidade.

Demonstrações contábeis para fins gerais

- P4 As normas, interpretações e comunicados técnicos são elaborados para serem aplicados às demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros de todas as empresas com fins lucrativos. As demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado) e fluxos de caixa da entidade, de modo que seja útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas.
- P5 Demonstrações contábeis para fins gerais são aquelas direcionadas às necessidades de informação financeira gerais de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. As demonstrações contábeis de uso geral incluem aquelas que são apresentadas separadamente ou dentro de outro documento público como um relatório anual ou um prospecto.

Contabilidade para pequenas e médias empresas (PMEs)

- P6 O CFC está emitindo em separado esta Norma para aplicação às demonstrações contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas. Esta Norma é denominada: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs).
- P7 O termo empresas de pequeno e médio porte adotado nesta Norma não inclui (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; (iii) as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. Ver Seção 1.
- P8 As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais.
- P9 As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis. Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta Norma para PMEs sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação de controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com esta Norma e por outros meios.

Aplicabilidade desta Norma para PMEs

- P10 Uma definição clara por parte dos reguladores e autoridades que aprovarem a adoção desta Norma para a classe de empresas para a qual a NBC TG 1000 se destina – como definido na Seção 1 desta Norma – é essencial para que (a) o CFC possa decidir sobre requisitos de contabilidade e divulgação apropriadas para aquela classe de empresas e (b) as autoridades legislativas e regulatórias, preparadores, e empresas que emitem demonstrações contábeis e seus auditores estejam cientes do alcance da aplicabilidade da NBC TG 1000 para PMEs. Uma definição clara também é essencial para que empresas que não são de pequeno e médio porte, e, portanto, não são elegíveis para usar a NBC TG 1000 para PMEs, não afirmem que estão em conformidade com ela (ver item 1.5).

Organização desta Norma

- P11 Esta Norma para PMEs está organizada por tópicos, cada tópico sendo apresentado em seção numerada em separado. Referências cruzadas para itens são identificadas pelo número da seção, seguido do número do item. Os números dos itens estão no formato xx.yy, onde xx é o número da seção e yy é o número sequencial do item dentro daquela seção. Em exemplos que incluem quantias monetárias, a unidade de medida é apresentada como sendo \$.
- P12 Todos os itens na Norma têm igual autoridade. Algumas seções incluem apêndices de orientação para implementação, que não são parte da Norma, mas sim orientação para sua aplicação.

Manutenção do conteúdo da Norma

- P13 ~~O CFC espera fazer uma revisão abrangente da experiência da adoção da Contabilidade para PMEs depois de um período de dois anos de utilização. O CFC espera propor emendas para abordar problemas de implementação identificados nessa revisão. Ele também considera novas normas e emendas às existentes que possam vir a ser adotadas. (Eliminado pela NBC TG 1000 (R1))~~
- P14 ~~Depois da revisão inicial de implementação, o CFC espera propor emendas pela publicação de uma minuta para discussão aproximadamente uma vez a cada três anos. No desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e as emendas às existentes que foram adotadas nos três anos anteriores, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito de possíveis melhorias a esta Norma. A intenção é que esse ciclo de três anos seja um plano probatório, e não um compromisso firme. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema para o qual uma emenda possa precisar ser considerada mais cedo do que no ciclo normal de três anos. Até que esta Norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam à Contabilidade para PMEs.~~
- P14 O CFC espera propor alterações pela publicação de minuta para discussão periodicamente, mas não mais frequentemente do que aproximadamente uma vez a cada três anos. No desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e as alterações aos existentes, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito da aplicação desta norma. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema urgente para o qual uma alteração possa precisar ser considerada fora do processo de revisão periódica. Entretanto, espera-se que essas ocasiões sejam raras. Até que esta norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam à Contabilidade para PMEs. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))
- P15 O CFC considerará que haja um período de, pelo menos, um ano entre o momento em que as alterações à Contabilidade para PMEs venham a ser emitidas e a data efetiva de adoção dessas alterações.
- P16 Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma, enquanto ela não for alterada. Esta norma é um documento individual. Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma antes que essas alterações sejam incorporadas a esta norma, salvo se, na falta de orientação específica nesta norma, a entidade decidir aplicar a orientação das normas completas (full IFRS) e esses princípios não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs)

Seção 1 Pequenas e Médias Empresas

Alcance

- 1.1 Esta Norma se destina à utilização por pequenas e médias empresas (PMEs). Esta seção descreve as características das PMEs.

Descrição de pequenas e médias empresas

- 1.2 Pequenas e médias empresas são empresas que:
- (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e
 - (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

- 1.3 A entidade tem obrigação pública de prestação de contas se:
- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou
 - ~~(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.~~
 - (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. A maioria dos bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras/distribuidoras de títulos e valores mobiliários, fundos mútuos e bancos de investimento se enquadrariam nesse segundo critério.

Portanto, no Brasil as sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas.

- 1.4 Algumas empresas também podem possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de partes externas, em razão de possuir e gerenciar recursos financeiros confiados a eles pelos clientes, consumidores ou membros não envolvidos na administração da empresa. Entretanto, se elas o fazem por razões incidentais a um negócio principal, (como, por exemplo, pode ser o caso de agências de viagens ou corretoras de imóveis, escolas, organizações de caridade, cooperativas que exijam um depósito nominal de participação, e vendedores que recebem pagamento adiantado para entrega futura dos produtos, como empresas de serviços públicos), isso não as faz ter obrigação de prestação pública de contas.
- 1.5 Se a entidade obrigada à prestação pública de contas usar esta Norma, suas demonstrações contábeis não podem ser descritas como se estivessem em conformidade com a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) – mesmo que lei ou regulamentação permita ou exija que esta Norma seja usada por empresas obrigadas à prestação pública de contas.
- 1.6 Uma controlada cuja controladora utiliza as normas do CFC de forma integral, ou que é

parte de grupo econômico que as utiliza, não está proibida de usar esta Norma para PMEs na elaboração das suas próprias demonstrações contábeis se essa controlada não tiver obrigação de prestação pública de contas por si mesma. Se suas demonstrações contábeis forem descritas como estando em conformidade com esta Norma para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as regras desta Norma.

- 1.7 A controladora (incluindo a controladora final ou qualquer controladora intermediária) avalia sua elegibilidade para utilizar esta norma em suas demonstrações contábeis separadas com base em sua própria situação, sem considerar se outras entidades do grupo têm, ou se o grupo como um todo tem, obrigatoriedade de prestação pública de contas. Se a controladora não tem obrigatoriedade de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com esta norma (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas), mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios contábeis, tais como suas normas contábeis nacionais. Quaisquer demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta norma devem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com outros requisitos. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Seção 2

Conceitos e Princípios Gerais

Alcance desta seção

- 2.1 Esta seção descreve o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas (PMEs) e as qualidades que tornam úteis as informações nas demonstrações contábeis. Ela também define os conceitos e princípios básicos que suportam as demonstrações contábeis das PMEs.

Objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas

- 2.2 O objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.
- 2.3 Demonstrações contábeis também mostram os resultados da diligência da administração – a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

Características qualitativas de informação em demonstrações contábeis

Compreensibilidade

- 2.4 A informação apresentada em demonstrações contábeis deve ser apresentada de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência. Entretanto, a necessidade por compreensibilidade não permite que informações relevantes sejam omitidas com a justificativa que possam ser de entendimento difícil demais para alguns usuários.

Relevância

- 2.5 A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando é capaz de influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar

acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Materialidade

2.6 A informação é material – e, portanto, tem relevância – se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Entretanto, é inapropriado fazer, ou deixar sem corrigir, desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado e resultado abrangente) ou fluxos de caixa.

Confiabilidade

2.7 A informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse. Demonstrações contábeis não estão livres de viés (ou seja, não são neutras) se, por meio da seleção ou apresentação da informação, elas são destinadas a influenciar uma decisão ou julgamento para alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

Primazia da essência sobre a forma

2.8 Transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Prudência

2.9 As incertezas que inevitavelmente cercam muitos eventos e circunstâncias são reconhecidas pela divulgação de sua natureza e extensão e pelo exercício da prudência na elaboração das demonstrações contábeis. Prudência é a inclusão de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou a superavaliação deliberada de passivos ou despesas. Ou seja, a prudência não permite viés.

Integralidade

2.10 Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou torná-la enganosa e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

Comparabilidade

2.11 Os usuários devem ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos. Assim, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos e condições devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes. Adicionalmente, os usuários devem ser informados das políticas contábeis empregadas na elaboração das demonstrações

contábeis, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.

Tempestividade

2.12 Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar da necessidade da elaboração dos relatórios em época oportuna, com a necessidade de oferecer informações confiáveis. Ao atingir-se um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, a principal consideração será como melhor satisfazer as necessidades dos usuários ao tomar decisões econômicas.

Equilíbrio entre custo e benefício

2.13 Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

2.14 A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. Entidades, individualmente, também usufruem dos benefícios, incluindo melhor acesso aos mercados de capital, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital. Os benefícios também podem incluir melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.

2.14A. A isenção de custo ou esforço excessivo é aplicada somente para alguns requisitos nesta norma. Essa isenção não deve ser utilizada para outros requisitos nesta norma. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

2.14B. Considerar se a obtenção ou determinação das informações necessárias para cumprir um requisito envolve custo ou esforço excessivo depende das circunstâncias específicas da entidade e do julgamento da administração sobre os custos e benefícios de aplicar esse requisito. Esse julgamento requer consideração sobre como as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis poderiam ser afetadas pela falta dessas informações. Aplicar um requisito envolve custo ou esforço excessivo da entidade se o custo incremental (por exemplo, honorários de avaliadores) ou esforço adicional (por exemplo, esforços de empregados) excede substancialmente os benefícios recebidos por aqueles que se espera que utilizem as demonstrações contábeis por terem as informações. A avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade, de acordo com esta norma, normalmente constitui exigência menor do que a avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade que presta contas publicamente, pois a entidade que adota esta norma não presta contas a partes interessadas (*stakeholders*) públicas. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

2.14C. A avaliação sobre se o requisito envolve custo ou esforço excessivo no reconhecimento inicial nas demonstrações contábeis, por exemplo, na data da transação, deve basear-se em informações sobre os custos e benefícios do requisito no momento do reconhecimento inicial. Se a isenção de custo ou esforço excessivo também se aplica subsequentemente ao reconhecimento inicial, por exemplo, à mensuração subsequente de item, a nova avaliação de custo ou esforço excessivo deveria ser feita em data subsequente, com base nas informações disponíveis nessa data. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

2.14D. Exceto para a isenção de custo ou esforço excessivo no item 19.15, que está coberta pelos requisitos de divulgação do item 19.25, sempre que a isenção de custo ou esforço excessivo é utilizada pela entidade, ela deve divulgar esse fato e o motivo pelo qual aplicar o requisito envolveria custo ou esforço excessivo. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Balanco patrimonial

2.15 O balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e financeira. Eles são definidos da seguinte maneira:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.

Passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.

Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

2.16 Alguns itens que correspondem à definição de ativo ou passivo podem não ser reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial porque não satisfazem os critérios para reconhecimento nos itens 2.27 a 2.32. Em especial, a expectativa que benefícios econômicos futuros fluam de ou para a entidade deve ser suficientemente certa para corresponder aos critérios de probabilidade antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

Ativo

2.17 O benefício econômico futuro do ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

2.18 Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.

~~2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel.~~

2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel. [\(As expressões “arrendamento\(s\) mercantil\(is\)” foram substituídas em toda norma por “arrendamento\(s\)” pela Revisão NBC 04.\)](#)

Passivo

2.20 Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente de agir ou se desempenhar de certa maneira. A obrigação pode ser uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada (também chamada de obrigação construtiva). A obrigação legal tem força legal como consequência de contrato ou exigência estatutária. A obrigação não formalizada (construtiva) é uma obrigação que decorre das ações da entidade quando:

- (a) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras partes, de que cumprirá com essas responsabilidades.

2.21 A liquidação de obrigação presente geralmente envolve pagamento em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra

obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido. A obrigação pode ser extinta, também, por outros meios, como o credor que renuncia a, ou perde seus direitos.

Patrimônio líquido

~~2.22 Patrimônio líquido é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.~~

2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e itens de outros resultados abrangentes como componente separado do patrimônio líquido. Esta norma não determina como, quando ou se podem ser transferidos valores entre os componentes do patrimônio líquido. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Desempenho / Resultado

2.23 Desempenho é a relação entre receitas e despesas da entidade durante um exercício ou período. Esta Norma requer que as entidades apresentem seu desempenho em duas demonstrações: demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente. O resultado e o resultado abrangente são frequentemente usados como medidas de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Receitas e despesas são definidas como se segue:

Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

2.24 O reconhecimento de receitas e despesas resulta, diretamente, do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. Critérios para o reconhecimento de receitas e despesas são discutidos nos itens 2.27 a 2.32.

Receita

2.25 A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas quanto os ganhos.

Receita propriamente dita é um aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, *royalties* e aluguéis.

Ganho é outro item que se enquadra como aumento de patrimônio líquido, mas não é receita propriamente dita. Quando o ganho é reconhecido na demonstração do resultado ou do resultado abrangente, ele é geralmente demonstrado separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

Despesa

2.26 A definição de despesas abrange perdas, assim como, as despesas que se originam no curso das atividades ordinárias da entidade.

Despesa é uma redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Ela geralmente toma a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques, ou bens do ativo imobilizado.

Perda é outro item que se enquadra como redução do patrimônio líquido e que pode se originar no curso das atividades ordinárias da entidade. Quando perdas são reconhecidas na demonstração do resultado ou do resultado abrangente, elas são geralmente demonstradas separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

Reconhecimento de ativo, passivo, receita e despesa

- 2.27 Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar na demonstração contábil um item que atenda a definição de ativo, passivo, receita ou despesa e satisfaz os seguintes critérios:
- (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item flua para ou da entidade; e
 - (b) tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.
- 2.28 A falha no reconhecimento de item que satisfaça esses critérios não é corrigida pela divulgação das políticas contábeis ou por notas ou material explicativo.

Probabilidade de benefícios econômicos futuros

- 2.29 O conceito de probabilidade é usado no primeiro critério de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza que os futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão de ou para a entidade. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são efetuadas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas avaliações são efetuadas individualmente para itens individualmente significativos e para grupo ou população de itens individualmente insignificantes.

Confiabilidade da mensuração

- 2.30 O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Na maioria dos casos, o custo ou valor de um item é conhecido. Em outros casos ele deve ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial na elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido na demonstração contábil.
- 2.31 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode se qualificar para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.
- 2.32 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode, de qualquer modo, merecer divulgação nas notas explicativas ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Mensuração de ativo, passivo, receita e despesa

- 2.33 Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais a entidade mensura ativos, passivos, receitas e despesas em suas demonstrações contábeis. Mensuração envolve a seleção de uma base de avaliação. Esta Norma especifica quais bases de avaliação a entidade deve usar para muitos tipos de ativos, passivos, receitas e despesas.
- 2.34 Duas bases comuns para mensuração são custo histórico e valor justo:
- (a) Para ativos, o custo histórico representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa

paga ou o valor justo do ativo dado para adquirir o ativo quando de sua aquisição. Para passivos, o custo histórico representa a quantidade de recursos obtidos em caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou o valor justo dos ativos não monetários recebidos em troca da obrigação na ocasião em que a obrigação foi incorrida, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda) a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa que se espera sejam pagos para liquidar um passivo no curso normal dos negócios. O custo histórico amortizado é o custo do ativo ou do passivo mais ou menos a parcela de seu custo histórico previamente reconhecido como despesa ou receita.

- (b) Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

Reconhecimento e princípios gerais de mensuração

2.35 As exigências para o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas nesta Norma são baseadas em princípios gerais que derivam da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis. Na ausência de exigência nesta Norma que se aplique especificamente a uma transação ou outro evento ou condição, o item 10.4 fornece orientação e o item 10.5 estabelece uma hierarquia para a entidade seguir quando estiver decidindo sobre a prática contábil apropriada nas circunstâncias. O segundo nível dessa hierarquia exige que a entidade veja as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas e os princípios gerais definidos nesta seção.

Regime de competência

2.36 A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens.

Reconhecimento nas demonstrações contábeis

Ativo

2.37 A entidade deve reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e que seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis. Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, essa transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

2.38 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. Entretanto, quando o fluxo de futuros benefícios econômicos para a entidade é praticamente certo, então o ativo relacionado não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

Passivo

2.39 A entidade deve reconhecer um passivo no balanço patrimonial quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos para a liquidação dessa obrigação; e
- (c) o valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.

2.40 Um passivo contingente tanto é uma obrigação possível mas incerta quanto uma obrigação

atual que não é reconhecida por não atingir uma ou ambas das condições (b) e (c) no item 2.39. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente como passivo, exceto para passivos contingentes de entidade adquirida em combinação de negócios (ver Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)).

Receita

2.41 O reconhecimento de receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma receita na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados a um aumento no ativo ou diminuição no passivo e possa ser avaliado confiavelmente.

Despesa

2.42 O reconhecimento de despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma despesa na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver diminuição nos benefícios econômicos futuros relacionados a uma diminuição no ativo ou aumento no passivo e possa ser avaliada confiavelmente.

Resultado e resultado abrangente

2.43 O resultado abrangente total é a diferença aritmética entre todas as receitas e todas as despesas. Ele não é um elemento separado das demonstrações contábeis, e não é necessário um princípio específico para o seu reconhecimento. O resultado abrangente total é a soma do Resultado com os Outros Resultados Abrangentes.

2.44 O Resultado é a diferença aritmética entre receitas e despesas outras que não as receitas e as despesas que esta Norma classifica como itens de Outros Resultados Abrangentes. Ele não é um elemento separado das demonstrações contábeis, e não é necessário um princípio específico de reconhecimento para ela.

2.45 Esta Norma não permite o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não atendam às definições de ativos ou passivos, independentemente de resultarem da aplicação da noção comumente chamada “confronto entre receitas e despesas” para a mensuração do lucro ou do prejuízo.

Mensuração no reconhecimento inicial

2.46 No reconhecimento inicial, a entidade deve avaliar ativos e passivos ao custo histórico a não ser que esta Norma exija a avaliação inicial sobre outra base, tal como valor justo.

Mensuração subsequente

Ativos financeiros e passivos financeiros

~~2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido na seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais e ações ordinárias não resgatáveis por decisão do portador que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável, que são avaliadas a valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.~~

2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda

por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações preferenciais ou ordinárias não resgatáveis que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo, que são mensuradas ao valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

- 2.48 A entidade geralmente mensura todos os outros ativos financeiros e passivos financeiros a valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, a não ser que esta Norma exija ou permita mensuração sobre outra base, como custo ou custo amortizado.

Ativos não financeiros

- 2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo histórico são, subsequentemente, mensurados sobre outras bases de mensuração. Por exemplo:

~~(a) a entidade avalia o ativo imobilizado pelo menor valor entre o custo depreciado e o seu valor recuperável;~~

(a) a entidade mensura o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for aplicado, se permitido por lei; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(b) a entidade avalia estoques pelo menor valor entre o seu custo e o preço de venda estimado menos despesas para completar a produção e vender;

(c) a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável relacionada a ativos não financeiros que estão em uso ou mantidos para venda.

A mensuração de ativos aos menores valores tem a intenção de garantir que um ativo não é avaliado a um valor maior do que aquele que a entidade espera recuperar pela venda ou uso desse ativo.

- 2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, esta norma permite ou exige mensuração ao valor justo:

(a) investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que a entidade avalia a valor justo (ver itens 14.10 e 15.15 respectivamente);

(b) propriedades para investimento que a entidade avalia a valor justo (ver item 16.7);

(c) ativos agrícolas (ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita) que a entidade avalia pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda (ver item 34.2).

(d) imobilizado que a entidade mensura de acordo com o método de reavaliação, se permitido por lei (ver item 17.15B). (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Passivos não financeiros

- 2.51 A maioria dos passivos que não são passivos financeiros é mensurada pela melhor estimativa da quantia que seria necessária para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis.

Compensação de saldos

- 2.52 A entidade não deve compensar ativos e passivos, ou receitas e despesas, a não ser que seja exigido ou permitido por esta Norma:

(a) mensurar ativos, líquidos de provisões - por exemplo, provisões por obsolescência de estoque e provisões por contas a receber de liquidação duvidosa - não é compensação;

(b) se as atividades normais de operação da entidade não incluírem a compra ou venda de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, então a entidade reporta os ganhos e perdas na baixa desses ativos, deduzindo o valor contábil do ativo

e despesas de venda relacionadas.

Seção 3 **Apresentação das Demonstrações Contábeis**

Alcance desta seção

- 3.1 Esta seção detalha a adequada apresentação das demonstrações contábeis, o que é exigido para que essas demonstrações estejam em conformidade com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e o que é um conjunto completo dessas demonstrações contábeis.

Apresentação

- 3.2 As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas tal como disposto na Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais:
- (a) presume-se que a aplicação desta Norma pelas entidades de pequeno e médio porte, com divulgação adicional quando necessária, resulte na adequada apresentação da posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade;
 - (b) conforme esclarecido no item 1.5, esta Norma “Contabilidade para PMEs” declara que a aplicação desta Norma por entidade que possui responsabilidade pública de prestação de contas não resulta na adequada apresentação. Consequentemente, não deve utilizá-lo, e sim o conjunto completo das demais normas do CFC.

A divulgação adicional referida em (a) é necessária quando a adoção de uma exigência particular desta Norma for insuficiente para permitir que os usuários compreendam os efeitos de transações, outros eventos e condições específicas sobre a posição financeira e desempenho da entidade. No caso da divulgação da demonstração do valor adicionado devem ser observadas as disposições constantes da NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado.

Adequação à norma “Contabilidade para PMEs”

- 3.3 A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com esta Norma deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com esta Norma a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos desta Norma.
- 3.4 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito desta Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis das entidades de pequeno e médio porte, conforme disposto na Seção 2, a entidade não aplica esse requisito conforme disposto no item 3.5, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.
- 3.5 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma de acordo com o item 3.4, ela deve divulgar:
- (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
 - (b) que cumpriu com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma

- apresentação adequada;
- (c) a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas exigiria, e a razão pela qual esse tratamento seria inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis disposto na Seção 2 e o tratamento efetivamente adotado.
- 3.6 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma no período anterior, e essa não aplicação afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis no período corrente, ela deve proceder à divulgação disposta no item 3.5(c).
- 3.7 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito desta Norma é inadequado por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2, mas houver do ponto de vista legal e regulatório proibição à não aplicação do requisito, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados por meio da divulgação das seguintes informações:
- (a) a natureza do requisito desta Norma e a razão pela qual a administração concluiu que o cumprimento desse requisito é inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2;
- (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item, nas demonstrações contábeis, que a administração concluiu serem necessários para se obter uma apresentação adequada.

Continuidade

- 3.8 Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. A entidade está em continuidade a menos que a administração tenha intenção de liquidá-la ou cessar seus negócios, ou ainda não possua alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo, mas não limitado, de doze meses a partir da data de divulgação das demonstrações contábeis.
- 3.9 Quando a administração, ao fazer sua avaliação, tiver conhecimento de incertezas materiais relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

Frequência de divulgação das demonstrações contábeis

- 3.10 A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis (inclusive informação comparativa – ver item 3.14) pelo menos anualmente. Quando a data de encerramento do período de divulgação da entidade for alterada e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
- (a) esse fato;
- (b) a razão para a utilização de período mais longo ou mais curto;
- (c) o fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis (incluindo as notas explicativas) não são inteiramente comparáveis.

Uniformidade de apresentação

- 3.11 A entidade deve manter a uniformidade na apresentação e classificação de itens nas

demonstrações contábeis de um período para outro, salvo se:

- (a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para seleção e aplicação de políticas contábeis da Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou
- (b) esta Norma exija alteração na apresentação.

3.12 Quando a apresentação ou a classificação de itens das demonstrações contábeis for alterada, a entidade deve reclassificar os valores comparativos a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os valores comparativos forem reclassificados, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) a natureza da reclassificação;
- (b) o valor de cada item ou grupo de itens reclassificados;
- (c) a razão para a reclassificação.

3.13 Se a reclassificação dos valores comparativos for impraticável, a entidade deve divulgar a razão da reclassificação não ser praticável.

Informação comparativa

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

Materialidade e agregação

3.15 A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. Os itens de natureza ou função distinta, salvo se imateriais, devem ser apresentados separadamente.

3.16 Omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorreta julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

3.17 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b) demonstração do resultado do período de divulgação;
- (c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- (f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

3.18 Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de

lucro, de correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis, a entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido (ver o item 6.4).

- 3.19 Se a entidade não possui nenhum item de outro resultado abrangente em nenhum dos períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas, ela pode apresentar apenas a demonstração do resultado.
- 3.20 Em razão de o item 3.14 requerer valores comparativos com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as notas explicativas correspondentes.
- 3.21 No conjunto completo de demonstrações contábeis, a entidade deve apresentar cada demonstração com igual destaque.
- 3.22 A entidade pode utilizar títulos diferentes aos utilizados por esta Norma para as demonstrações contábeis, desde que isso não venha a representar uma informação enganosa e desde que obedecida à legislação vigente.

Identificação das demonstrações contábeis

- 3.23 A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e notas explicativas e distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento. Além disso, a entidade deve evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:
- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
 - (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
 - (c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis;
 - (d) a moeda de apresentação, conforme definido na Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;
 - (e) o nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas demonstrações contábeis.
- 3.24 A entidade deve divulgar as seguintes informações nas notas explicativas:
- (a) o domicílio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);
 - (b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.

Apresentação de informação não exigida por esta Norma

- 3.25 Esta Norma não trata da apresentação de informação por segmentos, lucro por ação, ou demonstrações contábeis intermediárias para as entidades de pequeno e médio porte. A entidade que realize essas divulgações deve descrever as bases de elaboração e apresentação da informação.

Seção 4 Balanço Patrimonial

Alcance desta seção

4.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas no balanço patrimonial e como apresentá-las. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica – o final do período contábil.

Informação que deve ser apresentada no balanço patrimonial

- 4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:
- (a) caixa e equivalentes de caixa;
 - (b) contas a receber e outros recebíveis;
 - (c) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (j) e (k));
 - (d) estoques;
 - (e) ativo imobilizado;
 - (ea) propriedade para investimento mensurada ao custo menos depreciação acumulada e perda acumulada por redução ao valor recuperável; [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (f) propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio do resultado;
 - (g) ativos intangíveis;
 - (h) ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização;
 - (i) ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;
 - (j) investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os investimentos em controladas;
 - (k) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;
 - (l) fornecedores e outras contas a pagar;
 - (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) e (p));
 - (n) passivos e ativos relativos a tributos correntes;
 - (o) tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
 - (p) provisões;
 - (q) participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido, mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
 - (r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.
- 4.3 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no balanço patrimonial sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

Distinção entre circulante e não circulante

4.4 A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 4.5 a 4.8, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção se aplicar, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez (ascendente ou descendente), obedecida a legislação vigente.

Ativo circulante

- 4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:
- (a) espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;
 - (b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
 - (c) espera realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
 - (d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das

demonstrações contábeis.

- 4.6 A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

Passivo circulante

- 4.7 A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:
- (a) espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal da entidade;
 - (b) o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;
 - (c) o passivo for exigível no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
 - (d) a entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data de divulgação.
- 4.8 A entidade deve classificar todos os outros passivos como não circulantes.

Ordem e formato dos itens no balanço patrimonial

- 4.9 Esta Norma não prescreve a ordem ou o formato para apresentação dos itens no balanço patrimonial, mas lembra a necessidade do atendimento à legislação vigente. O item 4.2 fornece simplesmente uma lista dos itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para permitir uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:
- (a) as contas do balanço patrimonial devem ser segregadas quando o tamanho, a natureza ou a função de item ou agregação de itens similares, for tal que, sua apresentação separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da entidade; e
 - (b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de prover informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade.
- 4.10 A decisão acerca da apresentação separada de itens adicionais deve ser baseada na avaliação de todas as seguintes informações:
- (a) dos valores, natureza e liquidez dos ativos;
 - (b) da função dos ativos na entidade; e
 - (c) dos valores, natureza e prazo dos passivos.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

- 4.11 A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas:
- (a) ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;
 - (b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por receitas contabilizadas pela competência, mas ainda não faturadas;
 - (c) estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:
 - (i) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
 - (ii) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;
 - (iii) na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços;
 - (d) fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos incorridos;
 - (e) provisões para benefícios a empregados e outras provisões;

- (f) grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, lucros ou prejuízos acumulados e outros itens que, conforme exigido por esta Norma, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido.
- 4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:
- (a) para cada classe de capital representado por ações:
 - (i) quantidade de ações autorizadas;
 - (ii) quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;
 - (iii) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;
 - ~~(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;~~
 - (iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período. Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (v) direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;
 - (vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;
 - (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;
 - (b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.
- 4.13 A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um “truste”, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 4.12(a), evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.
- 4.14 Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
- (a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;
 - (b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;
 - (c) o valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

Seção 5

Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Alcance desta seção

- 5.1 Esta seção exige que a entidade apresente seu resultado para o período contábil de reporte – isto é, seu desempenho financeiro para o período – em duas demonstrações contábeis: a demonstração do resultado do período e a demonstração do resultado abrangente. Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas nessas demonstrações e como apresentá-las.

Apresentação do resultado e do resultado abrangente

- 5.2 A entidade deve apresentar seu resultado abrangente para o período em duas demonstrações - a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado abrangente – sendo que nesse caso a demonstração do resultado do exercício apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por esta Norma.
- 5.3 Eliminado.

Aspectos relativos à apresentação das demonstrações do resultado e do resultado abrangente

- 5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência, devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que esta norma exija de outra forma. Esta norma fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:
- (a) os efeitos de correção de erros e mudanças de políticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado no período em que surgiram (ver Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e
 - ~~(b) três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:~~
 - (b) quatro tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem: [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior (ver Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
 - (ii) alguns ganhos e perdas atuariais (ver Seção 28 – Benefícios a Empregados);
 - (iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge* (ver Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);
 - (iv) mudanças dos ganhos de reavaliação para imobilizado mensuradas de acordo com o método de reavaliação, se permitida por lei (ver Seção 17 – Ativo Imobilizado). [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 5.5 Eliminado.
- 5.6 A entidade deve divulgar separadamente na demonstração do resultado abrangente os seguintes itens, como alocações para o período:
- (a) resultado do período, atribuível:
 - (i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;
 - (ii) aos proprietários da entidade controladora;
 - (b) resultado abrangente total do período, atribuível
 - (i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;
 - (ii) aos proprietários da entidade controladora.

Abordagem de duas demonstrações

- 5.7 Dentro dessa abordagem de duas demonstrações, a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, no mínimo, e obedecendo à legislação vigente, as contas a seguir enunciadas que apresentem valores, com o lucro líquido ou prejuízo como última linha.
- (a) receitas;
 - (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
 - (c) lucro bruto;
 - (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
 - (e) parcela do resultado de investimento em coligadas (ver Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)), contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
 - (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
 - (g) despesas e receitas financeiras;
 - (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
 - (i) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (k) deste item e

- (a) e (b) do item 5.7A (ver item 29.35);
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - ~~(ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;~~
 - (ii) resultado após os tributos atribuíveis à redução ao valor recuperável, ou reversão de redução ao valor recuperável, dos ativos na operação descontinuada (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), tanto na época em que forem classificados como operação descontinuada quanto depois, e à alienação dos ativos líquidos que consistem na operação descontinuada. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (l) resultado líquido do período.

5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

- ~~(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza;~~
- (a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza (excluindo os valores da alínea (k)). Esses itens devem ser agrupados naqueles que, de acordo com esta norma: [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado, ou seja, aqueles no item 5.4(b)(i) e (ii) e (iv); e [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado quando condições específicas forem atendidas, ou seja, aquelas no item 5.4(b)(iii). [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizada pelo método da equivalência patrimonial;
- (c) resultado abrangente total.

Exigências aplicáveis

- 5.8 De acordo com esta Norma, os efeitos de correção de erros e mudanças de práticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado do período em que surgiram (ver Seção 10).
- 5.9 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do exercício, quando essa apresentação for relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.
- 5.10 A entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como “item extraordinário” na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em notas explicativas.

Análise da despesa

- 5.11 A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na natureza dessas despesas, ou na função dessas despesas dentro da entidade, devendo eleger o critério que forneça informações confiáveis e mais relevantes; a legislação brasileira leva à apresentação por função.

Análise de despesa por natureza

- (a) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas com publicidade), e não são realocadas entre as várias funções dentro da entidade.

Análise de despesa por função

- (b) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas de acordo com sua função, como parte do custo dos produtos e serviços vendidos, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade divulga seu custo dos produtos ou serviços vendidos, de acordo com esse método, separadamente de outras despesas.

Seção 6

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Alcance desta seção

- 6.1 Esta seção dispõe sobre as exigências para a apresentação das mutações no patrimônio líquido da entidade para um período tanto na demonstração das mutações do patrimônio líquido quanto, caso condições específicas forem atendidas e a entidade opte, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Objetivo

- ~~6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para um período contábil, os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido no período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período, os valores investidos pelos proprietários e os dividendos e outras distribuições para os proprietários durante o período.~~
- 6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para um período contábil; outros resultados abrangentes para o período; os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período; os valores investidos pelos sócios; e os dividendos e outras distribuições para os sócios na sua capacidade de sócios durante o período. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

- ~~6.3 A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido contendo:~~
- 6.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;
 - (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
 - (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:
 - (i) do resultado do período;
 - ~~(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;~~
 - (ii) de outros resultados abrangentes; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - ~~(iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.~~
 - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos sócios e dividendos e outras distribuições para eles na sua capacidade de sócios, demonstrando separadamente

ações ou quotas emitidas de transações com ações ou quotas em tesouraria; de dividendos e outras distribuições aos sócios; e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

Objetivo

6.4 A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. O item 3.18 permite que a entidade apresente a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no seu patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

Informação a ser apresentada na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

6.5 A entidade deve apresentar, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os seguintes itens, adicionalmente às informações requeridas pela Seção 5 – Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:

- (a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- (b) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- (c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
- (d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
- (e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

Seção 7

Demonstração dos Fluxos de Caixa

Alcance desta seção

7.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa e como apresentá-las. A demonstração dos fluxos de caixa fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

Equivalentes de caixa

7.2 Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de três meses ou menos da data de aquisição. Saldos bancários a descoberto decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes são geralmente considerados como atividades de financiamento similares aos empréstimos. Entretanto, se eles são exigíveis contra apresentação e formam uma parte integral da administração do caixa da entidade, devem ser considerados como componentes do caixa e equivalentes de caixa.

Informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa

- 7.3 A entidade deve apresentar a demonstração dos fluxos de caixa que apresente os fluxos de caixa para o período de divulgação classificados em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento.

Atividades operacionais

- 7.4 Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

- (a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- (b) recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
- (c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- (d) pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia;
- (e) pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento;
- (f) recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do ativo imobilizado por entidade industrial, podem resultar em ganho ou perda que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento.

Atividades de investimento

- 7.5 Atividades de investimento são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de investimento são:

- (a) pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo os ativos imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- (b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- (c) pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
- (d) recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
- (e) adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;
- (f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos a terceiros;
- (g) pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;
- (h) recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*) (ver Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros), a entidade deve classificar os fluxos de caixa do contrato da mesma maneira que os fluxos de caixa do item sendo protegido.

Atividades de financiamento

- 7.6 Atividades de financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de financiamento são:
- (a) caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;
 - (b) pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da entidade;
 - (c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;
 - (d) pagamentos para amortização de empréstimo;
 - (e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento (*leasing*) financeiro.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

- 7.7 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:
- (a) o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento; ou
 - (b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Método indireto

- 7.8 Pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:
- (a) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
 - (b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores; e
 - (c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Método direto

- 7.9 Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa. Tal informação pode ser obtida:
- (a) dos registros contábeis da entidade; ou
 - (b) ajustando-se as vendas, os custos dos produtos e serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:
 - (i) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
 - (ii) outros itens que não envolvem caixa; e
 - (iii) outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de financiamento ou investimento.

- 7.9A É incentivada a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das atividades operacionais.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento

- 7.10 A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

- 7.11 A entidade deve registrar os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira na moeda funcional da entidade, convertendo o montante em moeda estrangeira para a moeda funcional utilizando a taxa cambial na data do fluxo de caixa.
- 7.12 A entidade deve converter os fluxos de caixa da controlada no exterior para sua moeda funcional, utilizando a taxa cambial na data dos fluxos de caixa.
- 7.13 Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Entretanto, para conciliar o caixa e os equivalentes de caixa no início e no fim do período, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa. Portanto, a entidade deve recalcular o caixa e os equivalentes de caixa mantidos durante o período de divulgação (tais como valores em moeda estrangeira mantidos e contas bancárias em moedas estrangeiras) pela taxa de câmbio do final do período. A entidade deve apresentar os ganhos e perdas não realizados resultantes separadamente para os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)

- 7.14 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa referentes a juros e dividendos (ou outra forma de distribuição de lucro) recebidos e pagos separadamente. A entidade deve classificar os fluxos de caixa de maneira consistente, de período a período, como decorrentes das atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.
- 7.15 A entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa operacionais porque eles estão incluídos no resultado. Alternativamente, a entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.
- 7.16 A entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucro pagos como fluxos de caixa de financiamento porque são custos de obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, a entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros pagos como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais porque eles são pagos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

Tributos sobre o lucro

- 7.17 A entidade deve apresentar separadamente os fluxos de caixa derivados dos tributos sobre o lucro e deve classificá-los como fluxos de caixa das atividades operacionais a não ser que eles possam ser especificamente identificados com as atividades de investimento e financiamento. Quando os fluxos de caixa derivados dos tributos forem alocados para mais de uma classe de atividade, a entidade deve evidenciar o valor total de tributos pagos.

Transação que não envolve caixa

- 7.18 A entidade deve excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o

uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa. A entidade deve evidenciar tais transações em outra parte das demonstrações contábeis de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

- 7.19 Muitas atividades de investimento e de financiamento não possuem impacto direto nos fluxos de caixa correntes, embora elas afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão das transações que não envolvem caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem o caixa são:
- (a) aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de arrendamento financeiro (*leasing*);
 - (b) aquisição de entidade por meio de emissão de ações;
 - (c) conversão de dívida em capital.

Componentes de caixa e equivalentes de caixa

- 7.20 A entidade deve apresentar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve, também, apresentar uma conciliação dos valores divulgados na demonstração dos fluxos de caixa com os itens equivalentes apresentados no balanço patrimonial. Entretanto, a entidade não necessita apresentar essa conciliação se os valores de caixa e equivalentes de caixa apresentados na demonstração dos fluxos de caixa forem idênticos aos valores descritos similarmente no balanço patrimonial.

Outras divulgações

- 7.21 A entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles cambiais ou restrições legais.

Seção 8

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Alcance desta seção

- 8.1 Esta seção dispõe sobre os princípios subjacentes às informações que devem ser apresentadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis e como apresentá-las. As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações. Adicionalmente às exigências desta seção, quase todas as outras seções desta Norma exigem divulgações que são normalmente apresentadas nas notas explicativas.

Estrutura das notas explicativas

- 8.2 As notas explicativas devem:
- (a) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 a 8.7;
 - (b) divulgar as informações exigidas por esta Norma que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis; e

- (c) prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.
- 8.3 A entidade deve, tanto quanto seja praticável, apresentar as notas explicativas de forma sistemática. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.
- 8.4 A entidade normalmente apresenta as notas explicativas na seguinte ordem:
- (a) declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com esta Norma (ver item 3.3);
 - (b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);
 - (c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração; e
 - (d) quaisquer outras divulgações.

Divulgação das práticas contábeis

- 8.5 A entidade deve divulgar no resumo das principais práticas contábeis:
- (a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
 - (b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Informação sobre julgamento

- 8.6 A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (ver item 8.7), que a administração utilizou no processo de aplicação das práticas contábeis da entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Informação sobre as principais fontes de incerteza das estimativas

- 8.7 A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre:
- (a) sua natureza; e
 - (b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas

Alcance desta seção

- ~~9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas.~~
- 9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade que aplica esta norma deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações de acordo com esta norma. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas se forem elaboradas de acordo com esta norma. Se a controladora não tem obrigatoriedade

de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com esta norma, mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios contábeis. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Exigência de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas

~~9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelo item 9.3, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas, de acordo com esta Norma. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.~~

9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelos itens 9.3 e 9.3C, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se:~~

~~(a) ambas as condições abaixo forem atendidas:~~

~~(i) a entidade controladora é ela própria uma controlada; e~~

~~(ii) sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis de finalidade geral consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de normas ou com esta Norma; ou~~

~~(b) a entidade não possui controladas, exceto por aquela adquirida com a finalidade de venda ou desinvestimento dentro de um ano. A entidade controladora deve contabilizar tal controlada:~~

~~(i) pelo valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, caso o valor justo das ações possa ser mensurado de maneira confiável; ou~~

~~(ii) caso contrário, pelo custo menos redução ao valor recuperável (ver item 11.14(c)).~~

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se ambas as condições abaixo forem atendidas:

(a) se a entidade controladora é ela própria uma controlada; e

(b) se sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis para fins gerais consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de normas ou com esta norma. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

9.3A De acordo com o item 9.3B, uma controlada não é consolidada se for adquirida e mantida com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição (ou seja, a data em que a adquirente obtém o controle da adquirida). Essa controlada é contabilizada, de acordo com os requisitos da Seção 11, item 11.8(d), como investimento e, não, de acordo com esta seção. A controladora também deve fornecer a divulgação do item 9.23A. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

9.3B Se a controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com o item 9.3A, não for alienada dentro de um ano a contar de sua data de aquisição (ou seja, a controladora ainda tem o controle dessa controlada):

(a) a controladora deve consolidar a controlada a partir da data de aquisição, a menos que cumpra a condição do item 9.3B(b). Conseqüentemente, se a data de aquisição foi em período anterior, os períodos anteriores pertinentes devem ser reapresentados;

(b) se o atraso for causado por eventos ou circunstâncias fora do controle da controladora e houver evidência suficiente na data de relatório de que a controladora continua comprometida com o seu plano de vender ou alienar a controlada, a controladora deve continuar a contabilizar a controlada, de acordo com o item 9.3A. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- 9.3C Se a controladora não possui outras controladas além daquelas que não necessitem ser consolidadas, de acordo com os itens 9.3A e 9.3B, ela não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Entretanto, a controladora deve fornecer a divulgação do item 9.23A. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 9.4 Uma controlada é a entidade que é controlada pela controladora. Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades. Se a entidade criou uma sociedade de propósito específico (SPE) para atingir um objetivo específico e bem definido, a entidade deve consolidar a SPE quando a essência do relacionamento indicar que a SPE é controlada pela entidade (ver itens 9.10 a 9.12).
- 9.5 Supõe-se que o controle existe quando a controladora possui, direta, ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto da entidade. Essa suposição pode ser afastada em circunstâncias excepcionais, caso possa ser demonstrado claramente que tal propriedade não constitui controle. Controle também existe quando a controladora possui metade ou menos do poder de voto da entidade, mas possui:
- (a) poder sobre mais da metade dos direitos de voto em razão de acordo com outros investidores;
 - (b) poder para governar as políticas operacionais e financeiras da entidade conforme estatuto ou acordo;
 - (c) poder para indicar ou remover a maioria dos membros do conselho de administração ou órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou órgão; ou
 - (d) poder para obter a maioria dos votos nas reuniões do conselho de administração ou órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou órgão.
- 9.6 O controle também pode ser alcançado pela titularidade de opções e instrumentos conversíveis que podem ser imediatamente exercidos ou por possuir preposto com competência para direcionar as atividades para o benefício da entidade controladora.
- 9.7 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação simplesmente porque o investidor é uma organização investidora de risco ou entidade similar.
- 9.8 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque suas atividades são distintas das atividades das outras entidades incluídas na consolidação. Informações relevantes são fornecidas por meio da consolidação de tais controladas e divulgação de informações adicionais nas demonstrações contábeis consolidadas acerca das diferentes atividades operacionais das controladas.
- 9.9 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque opera em jurisdição que impõe restrições sobre a transferência de caixa ou outros ativos para fora da sua jurisdição.

Sociedade de propósito específico

- 9.10 A entidade pode ser criada para atingir um propósito específico (tais como efetivar um arrendamento, desenvolver atividades de pesquisa e desenvolvimento ou securitizar ativos financeiros). Tal SPE pode ser criada sob a forma de corporação, "trust", sociedade, ou entidade não incorporada. Geralmente, as SPEs são criadas com acordos legais que impõem exigências rigorosas sobre suas operações.
- 9.11 A entidade deve elaborar demonstrações contábeis consolidadas que incluem quaisquer SPEs que sejam suas controladas. Além das circunstâncias descritas no item 9.5, as seguintes circunstâncias podem indicar que a entidade controla uma SPE (essa não é uma lista exaustiva):
- (a) as atividades da SPE estão sendo conduzidas pela entidade de acordo suas

- necessidades de negócios específicas;
- (b) a entidade detém o poder final na tomada de decisão sobre as atividades da SPE, mesmo que as decisões do dia-dia tenham sido delegadas;
 - (c) a entidade detém os direitos de obter a maioria dos benefícios da SPE e, portanto, pode estar exposta aos riscos decorrentes das atividades da SPE;
 - (d) a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relacionados à SPE ou seus ativos.

9.12 Os itens 9.10 e 9.11 não se aplicam aos planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios a empregados de longo prazo, para os quais se aplicam a Seção 28 – Benefícios a Empregados.

Procedimentos de consolidação

9.13 As demonstrações contábeis consolidadas apresentam informações contábeis sobre o grupo como uma única entidade econômica. Na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve:

- (a) combinar as suas demonstrações contábeis com as das controladas linha a linha, somando itens como ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesa;
- (b) eliminar o valor contabilizado de investimento da controladora em cada controlada e a participação da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;
- (c) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no resultado das controladas consolidadas separadamente da participação dos proprietários da controladora para o período de divulgação; e
- (d) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no patrimônio líquido das controladas consolidadas, separadamente do patrimônio líquido da controladora relativos a eles. A participação dos não controladores no patrimônio líquido da entidade consiste de:
 - (i) o montante dessa participação na data original da combinação, calculada de acordo com a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*); e
 - (ii) a quota de participação nas mudanças no patrimônio líquido desde a data da combinação.

9.14 As proporções do resultado e nas mudanças no patrimônio líquido alocadas para os proprietários da controladora e para a participação dos não controladores são determinadas com base na participação da propriedade existente e não refletem o possível exercício ou conversão de opções ou instrumentos conversíveis.

Transações e saldos dentro do grupo econômico

9.15 Transações e saldos dentro do grupo econômico, incluindo receitas, despesas e distribuições de lucro, são eliminados completamente. Lucros e prejuízos resultantes de transações dentro do grupo econômico que estão reconhecidos como ativos, tais como estoques e ativo imobilizado, são eliminados completamente. Prejuízos dentro do mesmo grupo econômico podem indicar uma desvalorização que exige reconhecimento nas demonstrações contábeis consolidadas (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). A seção 29 – Tributos sobre o Lucro se aplica as diferenças temporárias que surgem da eliminação dos lucros e prejuízos resultantes das transações dentro do grupo econômico. (Para mais detalhes sobre as técnicas de consolidação consultar a Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial).

Data de divulgação uniforme

~~9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de~~

divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Uma Nota Explicativa deve ser incluída indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas, conforme item 9.23 (c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

- 9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Se for impraticável elaborar as demonstrações contábeis de controlada na mesma data de relatório da controladora, a controladora deve consolidar as informações financeiras da controlada, utilizando as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data das demonstrações contábeis consolidadas. Uma nota explicativa deve ser incluída indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas, conforme item 9.23(c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Práticas contábeis uniformes

- 9.17 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por meio da utilização de práticas contábeis uniformes para transações e outros eventos e condições similares em circunstâncias similares. Se um membro do grupo econômico utilizar práticas contábeis distintas daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações e eventos similares em circunstâncias similares, ajustes apropriados devem ser realizados nas suas demonstrações contábeis no processo de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

Aquisição e alienação de controladas

- ~~9.18 As receitas e despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição. As receitas e despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada. A diferença entre os rendimentos provenientes da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data da alienação, excluindo o valor cumulativo de quaisquer diferenças relacionadas a uma controlada no exterior reconhecidas no patrimônio líquido de acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, é reconhecida na demonstração consolidada de resultado como ganho ou perda na alienação da controlada.~~

- 9.18 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada. Quando isso ocorrer, a diferença entre os rendimentos provenientes da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data em que se perde o controle deve ser reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na alienação da controlada. O valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial referente a uma controlada estrangeira reconhecido em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, não deve ser reclassificado para o resultado na alienação da controlada. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- 9.19 Se a entidade deixar de ser controlada, mas o investidor (antigo controlador) continuar mantendo o investimento na antiga controlada, esse investimento deve ser contabilizado como ativo financeiro de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos ou Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros a partir da data em que a entidade deixe de ser uma controlada, desde que ela não se torne uma coligada (para qual se aplica a Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada) ou entidade controlada em conjunto (para qual se aplica a Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)). O valor contabilizado do investimento na data em

que a entidade deixe de ser uma controlada deve ser considerado como custo para mensuração inicial do ativo financeiro.

Participação dos não controladores nas controladas

- 9.20 A entidade deve apresentar a participação dos não controladores no balanço patrimonial consolidado dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora, conforme exigido pelo item 4.2(q).
- 9.21 A entidade deve divulgar a participação dos não controladores no resultado do grupo econômico, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente, separadamente, conforme exigido pelo item 5.6.
- 9.22 O resultado e cada componente de outros resultados abrangentes devem ser atribuídos aos proprietários da controladora e à participação dos não controladores. O resultado abrangente total deve ser atribuído aos proprietários da controladora e à participação dos não controladores, mesmo se isso resultar na participação dos não controladores com saldo deficitário.

Divulgação nas demonstrações consolidadas

- 9.23 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações contábeis consolidadas:
- (a) o fato que as demonstrações são consolidadas;
 - (b) a base para conclusão de que o controle existe quando a controladora não possui diretamente ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto;
 - (c) qualquer diferença entre a data de divulgação das demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas;
 - (d) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de contratos de empréstimos ou exigências regulatórias) quanto à habilidade das controladas transferirem recursos para a entidade controladora na forma de dividendos ou outras distribuições de lucro em espécie ou de amortizar dívidas.
- 9.23A Além dos requisitos de divulgação na Seção 11, a controladora deve divulgar o valor contábil total de investimentos em controladas que não são consolidados (ver itens 9.3A a 9.3C) na data de relatório, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Demonstrações separadas

Apresentação de demonstrações separadas

- ~~9.24 O item 9.2 exige que a controladora apresente demonstrações contábeis consolidadas. Esta Norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas ou as das controladas individuais.~~
- 9.24 Esta norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas ou as das controladas individuais. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~9.25 As demonstrações contábeis da entidade que não possui controlada não são demonstrações contábeis separadas. Portanto, a entidade que não é uma controladora, mas que é uma investidora em coligada ou possui participação empreendedora em empreendimento controlado em conjunto apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com a Seção 14 ou Seção 15, conforme apropriado. Essas entidades também podem escolher apresentar demonstrações contábeis separadas.~~

- 9.25 As demonstrações separadas são um segundo conjunto de demonstrações contábeis apresentadas pela entidade adicionalmente a quaisquer das seguintes:
- (a) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas por controladora;
 - (b) demonstrações contábeis elaboradas por controladora isenta da obrigação de elaborar demonstrações contábeis consolidadas pelo item 9.3C; ou
 - (c) demonstrações contábeis elaboradas por entidade que não seja controladora, mas é investidora em coligada ou tem participação de investidor em empreendimento controlado em conjunto. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Escolha de práticas contábeis

~~9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em entidade controlada em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem atender a todas as exigências desta Norma. A entidade deve adotar uma prática contábil para seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto a fim de mensurá-los:~~

- ~~(a) pelo custo menos redução ao valor recuperável; ou~~
- ~~(b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado.~~

~~A entidade deve adotar a mesma prática contábil para todos os investimentos da mesma classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas ela pode escolher diferentes práticas para diferentes classes.~~

9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em empreendimento controlado em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com esta norma, essas demonstrações devem atender a todas as exigências desta norma, com a seguinte exceção: a entidade deve adotar uma política contábil para seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas a fim de mensurá-los:

- (a) pelo custo menos a redução ao valor recuperável;
- (b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado; ou
- (c) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

A entidade deve adotar a mesma prática contábil para todos os investimentos da mesma classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas ela pode escolher diferentes práticas para diferentes classes. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Divulgação nas demonstrações separadas

9.27 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em entidade sob controle conjunto elabora demonstrações separadas, essas demonstrações separadas devem evidenciar:

- (a) que as demonstrações são demonstrações contábeis separadas; e
 - (b) a descrição dos métodos utilizados para contabilizar os investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas,
- e deve identificar as demonstrações contábeis consolidadas ou outras demonstrações contábeis primárias para qual elas se referem.

Demonstrações contábeis combinadas

~~9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor. Esta Norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.~~

9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis de duas ou mais entidades sob controle comum (conforme descrito no item 19.2(a)). Esta

norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

- 9.29 Se a entidade elaborar demonstrações contábeis combinadas e descrevê-las como em conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem obedecer a todas as exigências desta Norma. Transações e saldos intercompanhias devem ser eliminados; lucros ou prejuízos resultantes de transações intercompanhias que estão reconhecidos nos ativos tais como estoques e ativo imobilizado devem ser eliminados; as demonstrações contábeis das entidades incluídas nas demonstrações contábeis combinadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação a não ser que isto seja impraticável; e práticas contábeis uniformes devem ser seguidas para transações e outros eventos similares em circunstâncias similares.

Divulgação nas demonstrações combinadas

- 9.30 As demonstrações contábeis combinadas devem evidenciar as seguintes informações:
- (a) o fato de que as demonstrações contábeis são demonstrações contábeis combinadas;
 - (b) o porquê da elaboração de demonstrações contábeis combinadas;
 - (c) a base para determinação de quais entidades são incluídas nas demonstrações contábeis combinadas;
 - (d) a base para elaboração das demonstrações contábeis combinadas;
 - (e) as divulgações de partes relacionadas exigidas pela Seção 33 – Divulgação sobre Partes Relacionadas.

Seção 10

Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Alcance desta seção

- 10.1 Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das políticas (práticas) contábeis usadas na elaboração de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nas estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos anteriores.

Seleção e aplicação das políticas contábeis

- 10.2 As políticas contábeis são princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas, aplicados pela entidade na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis.
- 10.3 Se esta Norma trata de transação específica, outro evento ou condição, a entidade deve aplicar esta Norma. Entretanto, a entidade não precisa seguir a exigência desta Norma se o efeito de sua aplicação não for material.
- 10.4 Se esta Norma não trata especificamente uma transação, outro evento ou condição, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação da prática contábil que resulte em informações que sejam:
- (a) relevantes às necessidades para a tomada de decisão econômica dos usuários; e
 - (b) confiáveis, no sentido de que as demonstrações contábeis:
 - (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
 - (ii) reflitam a substância econômica das transações, de outros eventos e condições, e não meramente sua forma legal;
 - (iii) sejam neutros, isto é, sem distorção ou tendenciosidade;
 - (iv) sejam prudentes; e
 - (v) sejam completos em todos os aspectos relevantes.

- 10.5 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração deve fazer referência, e considerar a aplicabilidade, às seguintes fontes, em ordem decrescente:
- (a) as exigências e orientação desta Norma, lidando com questões semelhantes e relacionadas; e
 - (b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas, e os princípios globais da Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais.
- 10.6 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração pode considerar, também, as exigências e orientações das normas completas, lidando com questões semelhantes e relacionadas.

Consistência das políticas contábeis

- 10.7 A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis consistentemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que esta Norma exija ou permita, especificamente, a categorização de itens, para os quais práticas diferentes possam ser apropriadas. Se esta Norma exigir ou permitir tal categorização, uma prática contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente para cada categoria.

Mudança nas políticas contábeis

- 10.8 A entidade deve mudar uma prática contábil somente se a mudança:
- (a) for exigida por mudanças nesta Norma; ou
 - (b) resultar em demonstrações contábeis que forneçam informação mais relevante e confiável sobre os efeitos de transações, de outros eventos ou condições, em relação à posição patrimonial e financeira, ao desempenho ou aos fluxos de caixa da entidade.
- 10.9 Os itens a seguir não constituem mudanças nas práticas contábeis:
- (a) aplicação de prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que diferem, em substância, daqueles anteriormente ocorridos;
 - (b) aplicação de nova prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou não eram materiais;
 - (c) mudança feita para o método do custo quando a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível (ou vice-versa) para um ativo que deveria ou poderia ser avaliado, segundo esta Norma, com base no valor justo.
- 10.10 Se esta Norma permite a escolha de tratamento contábil (incluindo as bases de mensuração) para uma transação específica, ou outro evento ou condição, e a entidade muda sua escolha anterior, trata-se de mudança na prática contábil.
- 10.10A A aplicação inicial da política para reavaliar ativos de acordo com a Seção 17 – Ativo Imobilizado, se permitido por lei, é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com a Seção 17. Consequentemente, a mudança do método de custo para o método de reavaliação para uma classe do imobilizado deve ser contabilizada prospectivamente e, não, de acordo com os itens 10.11 e 10.12. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Aplicando mudanças nas políticas contábeis

- 10.11 A entidade deve contabilizar as mudanças de prática contábil da seguinte forma:
- (a) a entidade deve contabilizar uma mudança de prática contábil decorrente de mudança nas exigências desta Norma, segundo as condições das disposições transitórias, se houver, especificadas naquela emenda;
 - (b) quando a entidade decide seguir a NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em vez de seguir a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros,

conforme permitido pelo item 11.2, e as exigências da NBC TG 38 mudam, a entidade deve explicar essa mudança na prática contábil de acordo com as condições de transição, especificadas na NBC TG 38; e

- (c) a entidade deve contabilizar todas as outras mudanças na prática contábil retrospectivamente (ver item 10.12).

Aplicação retrospectiva

- 10.12 Quando uma mudança na prática contábil é aplicada retrospectivamente, de acordo com o item 10.11, a entidade deve aplicar a nova prática contábil às informações comparativas de exercícios anteriores à data mais antiga para a qual é praticável, como se a nova prática contábil sempre tivesse sido aplicada. Quando é impraticável determinar os efeitos, em um período único, de mudança na prática contábil sobre informações comparativas para um ou mais exercícios anteriores, a entidade deve aplicar a nova prática contábil aos valores contábeis dos ativos e passivos no início do exercício mais antigo para o qual a aplicação retrospectiva é praticável, que pode ser o exercício corrente, e fará o correspondente ajuste no saldo de abertura de cada componente afetado do patrimônio líquido para aquele exercício.

Divulgação de mudança na prática contábil

- 10.13 Quando uma alteração a esta Norma tem efeito sobre o exercício corrente ou quaisquer períodos anteriores, ou possa ter efeito sobre os exercícios futuros, a entidade divulga o seguinte:

- (a) a natureza da alteração na prática contábil;
- (b) para o exercício corrente e para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
- (c) o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores aos apresentados, na medida do possível;
- (d) uma explicação, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

- 10.14 Quando uma mudança voluntária na prática contábil tem efeito sobre o exercício corrente, ou qualquer período anterior, a entidade divulga o seguinte:

- (a) a natureza da alteração na prática contábil;
- (b) os motivos do porque a aplicação da nova prática contábil fornece informações mais relevantes e confiáveis;
- (c) na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica afetada nas demonstrações contábeis deve ser divulgado separadamente:
 - (i) para o exercício corrente;
 - (ii) para cada período anterior apresentado; e
 - (iii) de modo agregado, para exercícios anteriores aos apresentados;
- (d) uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Mudança nas estimativas contábeis

- 10.15 Uma mudança na estimativa contábil é um ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou do valor do consumo periódico de ativo decorrente da avaliação da posição corrente e esperada dos benefícios futuros e obrigações associadas com ativos e passivos. Alterações nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desenvolvimentos e, portanto, não são correção de erros. Quando é difícil diferenciar uma mudança na prática contábil de mudança em estimativa contábil, a mudança é tratada

como mudança em estimativa contábil.

- 10.16 A entidade deve reconhecer o efeito de mudança em estimativa contábil, diferente de mudança à qual se aplica o item 10.17, prospectivamente incluindo-a no resultado no:
- (a) exercício da mudança, se a mudança afetar somente esse exercício; ou
 - (b) exercício da mudança e exercícios futuros, se a mudança afetar ambos.
- 10.17 Na medida em que uma mudança na estimativa contábil gera mudanças nos ativos e passivos, ou está relacionada a um item do patrimônio líquido, a entidade deve reconhecê-la ajustando o valor contábil do item relacionado do ativo, passivo ou do patrimônio líquido, no exercício da mudança.

Divulgação de mudança na estimativa

- 10.18 A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em estimativa contábil, e o efeito dessa mudança sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do exercício corrente. Se a entidade conseguir estimar o efeito da mudança em um ou mais exercícios futuros, ela deve divulgar essa estimativa.

Retificação de erros de exercícios anteriores

- 10.19 Erros de exercícios anteriores são omissões e má apresentação nas demonstrações contábeis de um ou mais exercícios anteriores, decorrentes de falha no uso, ou de uso errôneo de informações confiáveis que:
- (a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
 - (b) poderiam ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação daquelas demonstrações contábeis.
- 10.20 Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação das práticas contábeis, omissões ou interpretações erradas dos fatos, e fraude.
- 10.21 Na medida do possível, a entidade deve corrigir o erro material de exercício anterior, retrospectivamente, nas primeiras demonstrações contábeis autorizadas para emissão após sua descoberta, por:
- (a) reapresentação dos valores comparativos para os exercícios anteriores apresentados em que o erro ocorreu; ou
 - (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, recalculando o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado.
- 10.22 Quando é impraticável determinar, em um período específico, os efeitos de erro sobre as informações comparativas para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve recalcular o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do exercício mais antigo para o qual a reapresentação retrospectiva for possível (que pode ser o período corrente).

Divulgação de erros de exercício anterior

- 10.23 A entidade deve divulgar o seguinte sobre erros de exercícios anteriores:
- (a) a natureza do erro do período anterior;
 - (b) para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor da correção para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
 - (c) na medida do possível, o valor da correção no início do período anterior mais antigo apresentado;
 - (d) uma nota explicativa, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Seção 11 **Instrumentos Financeiros Básicos**

Alcance das seções 11 e 12

- 11.1 A Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, em conjunto, lidam com o reconhecimento, a reversão, a mensuração e a divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros instrumentos e transações financeiras mais complexos. Se a entidade opera apenas com transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo aquelas entidades que operam apenas com instrumentos financeiros básicos, devem considerar o alcance da Seção 12 para se certificar de que são isentas.

Escolha da prática contábil

- 11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:
- (a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou
 - (b) ~~as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.~~
 - (b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (a versão da NBC TG 38 (R3) deve continuar a ser aplicada mesmo após a sua revogação em razão de sua substituição pela NBC TG tem por base a IFRS 9) e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

A escolha da entidade, de (a) ou (b), é uma escolha de política contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm os requisitos para determinar quando uma mudança na política contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na política contábil.

Introdução à seção 11

- 11.3 Um instrumento financeiro é um contrato que gera um ativo financeiro para a entidade, e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.
- ~~11.4 A seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e não resgatáveis, e ações ordinárias não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável.~~
- 11.4 A Seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 11.5 Os instrumentos financeiros básicos, dentro do alcance da Seção 11, são aqueles que satisfazem as condições do item 11.8. Exemplos de instrumentos financeiros que normalmente satisfazem essas condições incluem:

- (a) caixa;
 - (b) depósitos à vista e a prazo fixo, quando a entidade é o depositante; por exemplo, contas bancárias;
 - (c) títulos e letras negociáveis;
 - (d) contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar;
 - (e) títulos de dívida e instrumentos semelhantes;
 - (f) investimentos em ações preferenciais não conversíveis e em ações ordinárias e ações preferenciais não resgatáveis;
 - (g) compromissos de receber empréstimo se o compromisso não puder ser quitado em caixa.
- 11.6 Exemplos de instrumentos financeiros que, normalmente, não satisfazem as condições do item 11.8, e encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12, incluem:
- (a) títulos mobiliários lastreados em ativos, tais como hipotecas garantidas, contratos de recompra e pacotes de recebíveis garantidos;
 - (b) opções, direitos, garantias, contratos a termo, contratos futuros e *swaps* de taxa de juros, que podem ser quitados em caixa ou pela troca com outro instrumento financeiro;
 - (c) instrumentos financeiros que se qualificam e são designados como instrumentos de *hedge*, de acordo com as exigências da Seção 12;
 - (d) compromissos de conceder empréstimo para outra entidade;
 - (e) compromissos de receber empréstimo se o compromisso puder ser quitado em caixa.

Alcance da seção 11

- 11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do item 11.8, exceto para os seguintes:
- (a) investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto, que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas, com a Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou com a Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
 - ~~(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial de uma entidade (ver Seções 22 – Passivo e Patrimônio Líquido e 26 – Pagamento Baseado em Ações);~~
 - (b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial da entidade, incluindo o componente de patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido); [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - ~~(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário. Também, a Seção 12 pode se aplicar a arrendamentos com as características especificadas no item 12.3(f);~~
 - (c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento ou o item 12.3(f) se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário, e os requisitos de redução ao valor recuperável nos itens 11.21 a 11.26 se aplicam a recebíveis de arrendamento reconhecidos por arrendador; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (d) direitos e obrigações dos empregadores de acordo com os planos de benefícios aos empregados, na qual a Seção 28 – Benefícios a Empregados é aplicável;
 - (e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de transação de pagamento baseada em ações aos quais se aplica a Seção 26; [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (f) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9). [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Instrumentos financeiros básicos

- 11.8 A entidade contabiliza os seguintes instrumentos financeiros como instrumentos financeiros básicos, de acordo com a Seção 11:
- (a) caixa;
 - (b) instrumento de dívida (tal como uma conta, título ou empréstimo a receber ou a pagar) que atenda às condições do item 11.9;
 - (c) compromisso de receber um empréstimo que:
 - (i) não pode ser liquidado em dinheiro; e
 - (ii) quando o compromisso é executado, espera-se que o empréstimo atenda as condições do item 11.9;
 - (d) investimento em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis por ordem do portador.
- 11.9 O instrumento de dívida que satisfaça a todas as condições das alíneas (a) a (d) abaixo deve ser contabilizado de acordo com a Seção 11:
- (a) retornos ao detentor são:
 - (a) retornos ao titular (mutuante/credor) avaliados na moeda em que o instrumento de dívida está denominado são: [\(Alterado pela Revisão CPC 11\)](#)
 - (i) uma quantia fixa;
 - (ii) uma taxa de retorno fixa ao longo da vida do instrumento;
 - (iii) um retorno variável que, por toda a vida do instrumento, é igual a uma taxa de juros observável ou cotada (tal como a LIBOR); ou
 - ~~(iv) uma combinação de tal taxa fixa e da taxa variável (tal como a LIBOR, acrescida de 200 pontos base), desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas (por exemplo, swap de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável negativa não atenderia a este critério). Para retornos de juros de taxa fixa e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal em aberto durante o período;~~
 - (iv) a combinação de tal taxa fixa e variável, desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas (por exemplo, swap de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável negativa não atenderia a esse critério). Para retornos de juros de taxa fixa e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal em aberto durante o período; [\(Alterado pela Revisão CPC 11\)](#)
 - ~~(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de dívida não é um exemplo de tal disposição contratual;~~
 - (b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular (mutuante/credor) da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de dívida não é exemplo de tal disposição contratual; [\(Alterado pela Revisão CPC 11\)](#)
 - ~~(c) as disposições contratuais que permitem que o emissor (devedor) pague antecipadamente um instrumento de dívida, ou permitem que o titular (credor) resgate antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros;~~
 - (c) as disposições contratuais que permitem ou exigem que o emissor (mutuário) pague antecipadamente o instrumento de dívida, ou que permitem ou exigem que o titular (mutuante/credor) resgate (ou seja, exija a restituição) antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros, exceto para proteger: [\(Alterado pela Revisão CPC 11\)](#)
 - (i) o titular contra a mudança no risco de crédito do emitente ou do instrumento (por exemplo, inadimplências, reduções no nível de crédito ou descumprimento das cláusulas do empréstimo) ou a mudança de controle do emitente; ou [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (ii) o titular ou o emitente contra mudanças na tributação ou leis pertinentes; [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (d) não há retornos condicionais ou disposições de reembolso, exceto para o retorno da taxa variável descrita em (a) e pelas disposições de pagamento antecipado descritas em (c).

11.9A Exemplos de instrumentos de dívida que normalmente cumprem as condições do item 11.9(a)(iv) incluem:

- (a) empréstimo bancário com taxa de juros fixa para o período inicial que posteriormente se reverte para uma taxa de juros variável observável ou cotada após esse período; e
- (b) empréstimo bancário com juros a pagar à taxa de juros variável, observável ou cotada, mais uma taxa fixa durante toda a vida do ativo, por exemplo, Libor mais 200 pontos-base. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

11.9B Um exemplo de instrumento de dívida que normalmente atende às condições previstas no item 11.9(c) é o empréstimo bancário, que permite ao mutuário rescindir o acordo antecipadamente, ainda que ele possa ser obrigado a pagar uma multa para compensar o banco por seus custos, pelo fato de o mutuário rescindir o acordo antecipadamente. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

11.10 Exemplos de instrumentos financeiros que normalmente satisfariam as condições do item 11.9 são:

- (a) contas e títulos a receber e a pagar, e empréstimos bancários ou de terceiros;
- (b) contas a pagar em moeda estrangeira. Entretanto, qualquer mudança na conta a pagar por causa de uma mudança na taxa de câmbio é reconhecida no resultado, como exigido pelo item 30.10;
- (c) empréstimos para ou de controladas ou coligadas que vençam à vista;
- (d) instrumento de dívida que se tornaria imediatamente recebível se o emissor não fizer o pagamento de juros ou do principal (tal disposição não viola as condições do item 11.9).

11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem as condições do item 11.9 (e encaixam-se, portanto, no alcance da seção 12), incluem:

- (a) investimento em instrumentos patrimoniais de outra entidade, que não sejam ações preferenciais não conversíveis ou ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis (ver item 11.8(d));
- (b) *swap* de taxa de juros que paga fluxo de caixa positivo ou negativo, ou compromisso futuro de compra de *commodity* ou instrumento financeiro que pode ser liquidado em dinheiro e que, na liquidação, possa ter fluxo de caixa positivo ou negativo, porque tais *swaps* e compromissos futuros não satisfazem a condição do item 11.9(a);
- (c) opções e contratos futuros, porque os retornos ao titular não são fixos e a condição do item 11.9(a) não é atendida;
- (d) investimentos em dívida conversível, porque o retorno ao titular pode variar com o preço das ações dos emissores, em vez de apenas variar com as taxas de juros do mercado;
- (e) ~~empréstimo a receber de terceiros, que dá aos mesmos o direito ou a obrigação de pagar antecipadamente, caso a tributação ou exigências contábeis aplicáveis mudem, porque tal empréstimo não atende à condição do item 11.9(c).~~ [\(Eliminada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros

11.12 A entidade reconhece um ativo ou um passivo financeiro somente quando tornar-se parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração inicial

~~11.13 Quando um ativo ou um passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve avaliá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de~~

~~ativos e passivos financeiros, que são avaliados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação financeira. Uma transação financeira pode acontecer em conexão com a venda de bens e serviços, por exemplo, se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais ou é financiada a uma taxa de juros que não é a de mercado. Se o acordo constitui uma transação financeira, a entidade avalia os ativos e passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante.~~

- 11.13 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são subsequentemente mensurados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação de financiamento para a entidade (para passivo financeiro) ou para a contraparte (para ativo financeiro) do acordo. O acordo constitui transação de financiamento se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais, por exemplo, o fornecimento de crédito isento de juros ao comprador pela venda de produtos, ou é financiado à taxa de juros que não é a de mercado, por exemplo, empréstimo sem incidência de juros ou a taxa de juros abaixo do mercado concedido a empregado. Se o acordo constitui transação de financiamento, a entidade deve mensurar os ativos e os passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante, conforme determinado no reconhecimento inicial.

[\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Exemplos – ativos financeiros

- 1 Para empréstimo a longo prazo feito a outra entidade, um recebível é reconhecido com base no valor presente do recebível à vista (incluindo os pagamentos de juros e amortizações do principal) dessa entidade.
- 2 Para produtos vendidos a um cliente a crédito de curto prazo, um recebível é reconhecido com base no recebível à vista não descontado dessa entidade, que normalmente é o preço da nota fiscal.
- 3 Para um item vendido a um cliente, a crédito, parcelado em 24 meses, sem juros, um recebível é reconhecido com base no preço de venda corrente à vista.
Se o preço de venda corrente à vista não é conhecido, pode ser estimado com base no valor presente do recebível descontado pela taxa de juros predominante no mercado para recebível semelhante.
- 4 Para uma compra à vista de ações ordinárias de outra entidade, o investimento é reconhecido com base no montante pago para adquirir as ações.

Exemplos – passivos financeiros

- 1 Para um empréstimo recebido de banco, uma conta a pagar é reconhecida, inicialmente, com base no valor presente da conta a ser paga ao banco (por exemplo, incluindo pagamentos de juros e amortização do principal).
- 2 Para bens comprados de fornecedor a crédito de curto prazo, uma conta a pagar é reconhecida com base no valor não descontado devido ao fornecedor, que é normalmente o da nota fiscal.

Mensuração subsequente

- 11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade deve mensurar os instrumentos financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:

- ~~(a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) são avaliados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como ativos ou passivos circulantes são avaliados com base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deve ser paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação financeira (ver item 11.13). Se o acordo se constitui em transação financeira, a entidade avalia o instrumento de dívida com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado usada para instrumento de dívida semelhante;~~
- (a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) devem ser mensurados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como ativos ou passivos circulantes devem ser mensurados com base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deva ser paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação de financiamento (ver item 11.13); [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (b) compromissos de receber empréstimo que atenda às condições do item 11.8(c) são avaliados com base no custo (que às vezes é nulo) menos reduções ao valor recuperável;
- ~~(e) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis, que atendem às condições do item 11.8(d), são avaliados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.33 fornecem orientação sobre o valor justo):~~
- (c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis devem ser mensurados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo): [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (i) ~~se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser medido de forma confiável, o investimento é avaliado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado;~~
- (i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o investimento deve ser mensurado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (ii) todos os outros investimentos deste tipo são avaliados com base no custo menos reduções ao valor recuperável.

Reduções ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento devem ser consideradas para os instrumentos financeiros em (a), (b) e (c)(ii) acima. Os itens 11.21 a 11.26 fornecem orientação.

Custo amortizado e o método da taxa efetiva de juros

11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido das quantias seguintes:

- (a) a quantia com base na qual o ativo ou passivo financeiro é avaliado no reconhecimento inicial;
- (b) menos qualquer amortização do principal;
- (c) mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método da taxa efetiva de juros, de qualquer diferença entre o valor no reconhecimento inicial e o valor no vencimento;
- (d) menos, no caso de ativo financeiro, qualquer redução (diretamente ou por meio do uso de conta de provisão) para redução ao valor recuperável ou reconhecimento de perda por provável não recebimento.

~~Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, e que são classificados como ativos e passivos circulantes, são avaliados, inicialmente, com base no~~

~~valor não descontado, de acordo com o item 11.14(a). Assim, o item (c) acima não se aplica a eles.~~

Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, que não se referem a acordo que constitui transação de financiamento e que são classificados como ativos e passivos circulantes, devem ser mensurados, inicialmente, com base no valor não descontado, de acordo com o item 11.13. Assim, a alínea (c) acima não se aplica a eles. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

- 11.16 O método da taxa efetiva de juros é um método para calcular o custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos e passivos financeiros), e de alocar os rendimentos de juros ou despesas com juros durante o período correspondente. A taxa efetiva de juros é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil do ativo ou passivo financeiro. A taxa efetiva de juros é determinada com base no valor contábil do ativo ou passivo financeiro no reconhecimento inicial. Segundo o método da taxa efetiva de juros:
- (a) o custo amortizado do ativo (passivo) financeiro é o valor presente dos recebimentos (pagamentos) futuros de caixa, descontados pela taxa efetiva de juros;
 - (b) a despesa (receita) com juros no período é igual ao valor contábil do passivo (ativo) financeiro no início do exercício, multiplicado pela taxa efetiva de juros para o período.
- 11.17 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade estima os fluxos de caixa considerando os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, exercício de opção e opções semelhantes) e as perdas de crédito conhecidas nas quais tem incorrido, mas não são consideradas possíveis perdas futuras de crédito ainda não incorridas.
- 11.18 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade deve amortizar quaisquer taxas relacionadas, encargos financeiros pagos ou recebidos (tais como “pontos”), custos de transações e outros prêmios ou descontos durante a vida esperada do instrumento, exceto o seguinte. A entidade usa um período mais curto se esse for o período a que estão relacionadas as taxas, encargos financeiros pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos. É esse o caso quando a variável à qual tais taxas, encargos financeiros pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos estão relacionados são atualizados às taxas de mercado, antes do vencimento esperado do instrumento. Em tal caso, o período de amortização apropriado é o da próxima data de atualização.
- 11.19 Para os ativos e passivos financeiros de taxa variável, a nova estimativa periódica dos fluxos de caixa, a fim de refletir as mudanças nas taxas de juros de mercado, altera a taxa efetiva de juros. Se um ativo ou passivo financeiro de taxa variável é reconhecido, inicialmente, com base no valor igual ao principal recebível ou a pagar no vencimento, nova estimativa dos pagamentos de juros futuros normalmente não tem efeito significativo sobre o valor contábil do ativo ou passivo.
- 11.20 Se a entidade revisa suas estimativas de pagamentos ou recebimentos, ela ajusta o valor contábil do ativo ou passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para refletir os fluxos de caixa estimados, atuais e revisados. A entidade recalcula o valor contábil computando o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados com base na taxa efetiva de juros original dos instrumentos financeiros. A entidade reconhece o ajuste como rendimento ou despesa no resultado na data da revisão.

Exemplo de determinação do custo amortizado para empréstimo de cinco anos, usando o método da taxa efetiva de juros

No dia 1º de janeiro de 20X0, a entidade adquire um título por \$ 900, incorrendo em \$ 50 de custos da transação. Os juros no valor de \$ 40 são recebidos anualmente, no final do período,

nos próximos cinco anos (de 31 de dezembro de 20X0 a 31 de dezembro de 20X4). O título possui resgate obrigatório de \$ 1.100 em 31 de dezembro de 20X4.

Ano	Valor contábil no início do exercício	Rendimento de juros a 6,9583%*	Fluxo de entrada de caixa	Valor contábil no fim do exercício
	\$	\$	\$	\$
20X0	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,16	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	0

* A taxa efetiva de juros de 6,9583% é a taxa que desconta os fluxos de caixa esperados, em relação ao título, sobre o valor contábil inicial:

$$\$ 40/(1.069583)^1 + \$ 40/(1.069583)^2 + \$ 40/(1.069583)^3 + \$ 40/(1.069583)^4 + 1.140/(1.069583)^5 = \$ 950$$

Valor recuperável de instrumentos financeiros, mensurado com base no custo ou custo amortizado

Reconhecimento

- 11.21 No final de cada período de divulgação, a entidade avalia a existência de evidências objetivas quanto ao valor recuperável dos ativos financeiros avaliados com base no custo ou custo amortizado. Se houver, a entidade reconhece, imediatamente, uma redução no valor recuperável no resultado.
- 11.22 As evidências objetivas de que um ativo financeiro, ou grupo de ativos, sofreu redução no valor recuperável inclui dados observáveis que chamam a atenção do titular do ativo em relação aos seguintes eventos de perda:
- dificuldade financeira significativa do emissor ou devedor;
 - quebra de contrato, como não pagamento ou inadimplência em relação ao pagamento dos juros ou do principal;
 - o credor, por razões econômicas ou legais relacionadas à dificuldade financeira do devedor, concede a este algo que, em outro caso, nem consideraria;
 - tornou-se provável que o devedor declare falência ou outra forma de reorganização financeira;
 - dados observáveis indicando que houve redução mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de grupo de ativos financeiros desde seu reconhecimento inicial, mesmo que essa redução ainda não possa ser identificada em relação aos ativos financeiros do grupo, individualmente, tais como condições econômicas negativas, locais ou nacionais, ou mudanças negativas nas condições do setor.
- 11.23 Outros fatores também podem ser evidências de redução no valor recuperável, incluindo mudanças significativas, com efeitos negativos que tiveram lugar no ambiente tecnológico, mercadológico, econômico ou legal em que o emissor opere.
- 11.24 A entidade avalia os seguintes ativos financeiros individualmente quanto ao seu valor recuperável:
- todos os instrumentos patrimoniais, independentemente de sua importância; e
 - outros ativos financeiros que são, individualmente, significativos.
- A entidade avalia outros ativos financeiros quanto ao seu valor recuperável, individualmente ou em grupo, com base em características de risco de crédito semelhantes.

Mensuração

11.25 A entidade mede uma perda no valor recuperável com base nos seguintes instrumentos avaliados ao custo ou custo amortizado, como segue:

- (a) para instrumento avaliado pelo custo amortizado que satisfaça as condições do item 11.14(a), a perda no valor recuperável é a diferença entre o valor contábil do ativo e o valor presente dos fluxos de caixa estimados, descontados pela taxa efetiva de juros original do ativo. Se tal instrumento financeiro tem taxa de juros variável, a taxa de desconto para avaliar qualquer perda no valor recuperável é a taxa de juros corrente efetiva determinada no contrato;
- (b) para instrumento avaliado com base no custo menos redução no valor recuperável, segundo o item 11.14(b) e (c)(ii), a perda no valor recuperável é a diferença entre o valor contábil do ativo e a melhor estimativa (que necessariamente será uma aproximação) do valor (que pode ser nulo) que a entidade receberia pelo ativo se o vendesse na data de divulgação.

Reversão

11.26 Se, no exercício subsequente, a perda no valor recuperável diminui, e essa diminuição puder ser relacionada objetivamente a um evento que ocorreu após o reconhecimento dessa perda (como melhora na classificação de crédito do devedor), a entidade reverte a perda reconhecida anteriormente, seja diretamente ou pelo ajuste de conta de provisão. A reversão não resulta em valor contábil do ativo financeiro (líquido de qualquer conta de provisão) que exceda o valor contábil que seria contabilizado caso a perda no valor recuperável não tivesse sido reconhecida. A entidade reconhece, imediatamente, o valor da reversão no resultado.

Valor justo

~~11.27 O item 11.14(c)(i) exige que o investimento em ações ordinárias ou ações preferenciais seja avaliado com base no valor justo se esse valor puder ser avaliado de modo confiável. A entidade usa a seguinte hierarquia para estimar o valor justo das ações:~~

- ~~(a) A melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico em mercado ativo. Este normalmente é o preço de compra corrente.~~
- ~~(b) Quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de transação recente para ativo idêntico fornece evidência de valor justo, enquanto não houver mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo decurso de tempo desde a ocorrência da transação. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação não é uma boa estimativa de valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou venda por dificuldade), esse preço é ajustado.~~
- ~~(c) Se o mercado para o ativo não está ativo, e as transações recentes envolvendo ativo idêntico por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade estima o valor justo utilizando uma técnica de avaliação. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação em uma troca entre partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.~~

~~Outras seções desta Norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 12 — Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, a Seção 14 — Investimento em Controlada e em Coligada, a Seção 15 — Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*) e a Seção 16 — Propriedade para Investimento. Ao aplicar esta orientação para ativos abrangidos por essas seções, a referência a ações ordinárias ou ações preferenciais neste item deve ser lida de modo a incluir os tipos de ativos abrangidos por essas seções.~~

11.27 A entidade deve usar a seguinte hierarquia para estimar o valor justo de ativo:

- (a) a melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico (ou ativo similar) em mercado ativo. Este normalmente é o preço corrente de compra;

- (b) quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de contrato de venda fechado ou transação recente para ativo idêntico (ou ativo similar) em transação em bases usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas fornece evidência de valor justo. Contudo, esse preço pode não ser uma boa estimativa do valor justo se tiver ocorrido mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo período de tempo entre a data do contrato de venda fechado, ou da transação, e a data de mensuração. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou venda por dificuldade), então esse preço é ajustado;
- (c) se o mercado para o ativo não está ativo e quaisquer contratos de venda fechados ou as transações recentes envolvendo ativo idêntico (ou ativo similar) por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade deve estimar o valor justo utilizando outra técnica de mensuração. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação na troca entre partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções desta norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 9, a Seção 12, a Seção 14, a Seção 15, a Seção 16 – Propriedade para Investimento, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 28. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Técnica de avaliação

- 11.28 As técnicas de avaliação incluem o uso de transações de mercado recentes entre partes não relacionadas para ativo idêntico entre partes capazes, dispostas e, se disponível, faz referência ao valor justo corrente de outro ativo que é, essencialmente, o mesmo que o ativo sendo avaliado, análise de fluxo de caixa descontado e modelos de opções de preços. Se existe uma técnica de avaliação comumente usada por participantes do mercado para precificar o ativo, e esta técnica demonstrou que fornece estimativas confiáveis de preços obtidos em transações reais de mercado, a entidade usa essa técnica.
- 11.29 O objetivo do uso de técnica de avaliação é estabelecer qual seria o preço da transação na data de mensuração na troca entre partes não relacionadas, motivada por considerações normais dos negócios. O valor justo é estimado com base nos resultados da técnica de avaliação, que faz uso máximo das informações do mercado, e baseia-se o mínimo possível das informações determinadas pela entidade. Espera-se que a técnica de avaliação chegue a uma estimativa confiável do valor justo se:
- (a) ela reflete, razoavelmente, a forma como se espera que o mercado avalie o ativo; e
 - (b) as informações utilizadas na técnica de avaliação representam razoavelmente as expectativas do mercado e as medidas dos fatores de risco inerentes ao retorno ao ativo.

Mercado não ativo

- 11.30 O valor justo dos investimentos em ativos que não possuem preço de mercado cotado em mercado ativo é medido de forma confiável se:
- (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do valor justo não é significativa para aquele ativo; ou
 - (b) as probabilidades das várias estimativas, dentro do intervalo, podem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas ao estimar o valor justo.
- 11.31 Existem muitas situações em que a variabilidade no intervalo de estimativas dos valores justos razoáveis dos ativos que não possuem preço de mercado cotado, provavelmente não é significativa. Normalmente, é possível estimar o valor justo de ativo adquirido por entidade de parte não relacionada. No entanto, se a amplitude das estimativas razoáveis do valor justo for significativa e as probabilidades das várias estimativas não puderem ser

razoavelmente avaliadas, a entidade é impedida de avaliar o ativo com base no valor justo.

~~11.32 Se uma mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo avaliado com base no valor justo (por exemplo, instrumento patrimonial avaliado com base no valor justo com ajuste ao resultado), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi avaliado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade avalia o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível.~~

11.32 Se a mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo mensurado com base no valor justo (ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável (ver itens 11.14(c) e 12.8(b))), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi mensurado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade deve mensurar o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível (ou se torne disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for fornecida). [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Desreconhecimento (baixa) de ativo financeiro

11.33 A entidade desreconhece (baixa) um ativo financeiro apenas quando:

- (a) os direitos contratuais para os fluxos de caixa do ativo financeiro vençam ou sejam liquidados; ou
- (b) a entidade transfira para outra parte praticamente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro; ou
- (c) a entidade, apesar de ter retido alguns riscos e benefícios relevantes da propriedade, transferiu o controle do ativo para outra parte e a outra parte tem a capacidade prática de vender o ativo na íntegra para terceiros não relacionados, e é capaz de exercer essa capacidade unilateralmente, sem precisar impor restrições adicionais à transferência. Nesse caso, a entidade deve:
 - (i) desreconhecer o ativo; e
 - (ii) reconhecer separadamente quaisquer direitos e obrigações retidos ou criados na transferência.

O valor contábil do ativo transferido é alocado entre os direitos ou as obrigações retidos e aqueles transferidos, com base em seu valor justo relativo na data da transferência. Direitos e obrigações recém criados são avaliados com base em seus valores justos naquela data. Qualquer diferença entre a contraprestação recebida e o valor reconhecido e desreconhecido segundo este item é reconhecida como resultado no período da transferência.

11.34 Se a transferência não resultar em desreconhecimento porque a entidade reteve os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo transferido, a entidade continua a reconhecer o ativo transferido na íntegra e reconhece um passivo financeiro para a contraprestação recebida. O ativo e o passivo não são compensados. Nos períodos subsequentes, a entidade reconhece qualquer rendimento no ativo transferido e qualquer despesa incorrida no passivo financeiro.

11.35 Se o cedente fornecer garantias que não caixa (como instrumentos de dívida ou instrumentos patrimoniais) para o cessionário, a contabilização da garantia pelo cedente e pelo cessionário depende do cessionário ter o direito de vender ou recaucionar a garantia, e haver descumprimento do contrato pelo cedente. O cedente e o cessionário contabilizam a garantia da seguinte forma:

- (a) se o cessionário tem o direito, por contrato ou costume, de vender ou recaucionar a garantia, o cedente reclassifica aquele ativo em seu balanço patrimonial (por exemplo, como ativo alugado, instrumentos patrimoniais caucionados ou recompra de recebível) separadamente dos outros ativos;
- (b) se o cessionário vende a garantia caucionada, este reconhece os rendimentos da

- venda e um passivo avaliado com base no valor justo da sua obrigação de devolver a garantia;
- (c) se o cedente descumpre qualquer termo do contrato e não possui mais direito de resgatar a garantia, ele desreconhece a garantia e o cessionário reconhece a garantia como seu ativo inicialmente avaliado com base no valor justo ou, se a garantia já foi vendida, desreconhece sua obrigação de devolver a garantia;
 - (d) exceto pelo estabelecido em (c), o cedente continua a manter a garantia como seu ativo e o cessionário não reconhece a garantia como ativo.

Exemplo - transferência que se qualifica para desreconhecimento

A entidade vende um conjunto de suas contas a receber para um banco por menos que seu valor nominal. A entidade continua a movimentar as cobranças dos devedores em nome do banco, incluindo o envio de extratos mensais, e o banco paga à entidade honorários de mercado pela cobrança dos recebíveis. A entidade é obrigada a remeter prontamente para o banco toda e qualquer quantia recebida, porém não possui nenhuma obrigação para com o banco em relação à demora ou inadimplência dos devedores. Nesse caso, a entidade terá transferido ao banco praticamente todos os riscos e benefícios da propriedade dos recebíveis. Dessa forma, a entidade remove os recebíveis de seu balanço patrimonial (isto é, desreconhece-os), e não demonstra responsabilidade em relação aos recursos recebidos do banco. A entidade identifica o prejuízo calculado como a diferença entre o valor contábil dos recebíveis no momento da venda e os recursos recebidos do banco. A entidade reconhece um passivo na medida em que recebeu recursos dos devedores, porém ainda não os remeteu ao banco.

Exemplo - transferência que não se qualifica para desreconhecimento

Os fatos são os mesmos que os do exemplo anterior, exceto que a entidade concordou em recomprar do banco qualquer recebível em relação ao qual o devedor está atrasado quanto ao principal ou aos juros por mais de 120 dias. Neste caso, a entidade reteve o risco de atraso no pagamento ou inadimplência dos devedores – um risco relevante referente aos recebíveis. Dessa forma, a entidade não trata os recebíveis como já vendidos ao banco, e não os desreconhece. Em vez disso, a entidade trata os recursos do banco como empréstimos garantidos pelos recebíveis. A entidade continua a reconhecer os recebíveis como um ativo, até que sejam recebidos ou baixados como incobráveis.

Desreconhecimento de passivo financeiro

- 11.36 A entidade desreconhece um passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) apenas quando ele é extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato é cumprida, cancelada ou expira.
- 11.37 Se o tomador e o credor de empréstimo existente trocam instrumentos financeiros em termos substancialmente diferentes, as entidades contabilizam a transação como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro. De maneira semelhante, a entidade contabiliza uma modificação substancial dos termos de passivo financeiro existente ou parte deste (seja ou não atribuível a dificuldade financeira do devedor) como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro.
- 11.38 A entidade reconhece, no resultado, qualquer diferença entre o valor contábil do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto ou transferido para outra parte, e a contraprestação paga, incluindo ativos financeiros que não caixas transferidos ou passivos assumidos.

Divulgação

11.39 As divulgações abaixo fazem referência às divulgações de passivos financeiros avaliados com base no valor justo, ajustados ao resultado. Entidades que possuem apenas instrumentos financeiros básicos (e, assim, não aplicam a Seção 12), não têm quaisquer passivos financeiros avaliados com base no valor justo ajustados ao resultado, e, portanto, não precisam fornecer tais divulgações.

Divulgação das práticas contábeis para instrumentos financeiros

11.40 De acordo com o item 8.5, a entidade divulga, no “resumo das práticas contábeis significativas”, a base (ou bases) de mensuração usada para os instrumentos financeiros, e as outras práticas contábeis usadas para os instrumentos financeiros que são relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Balanco patrimonial – categorias de ativos financeiros e passivos financeiros

11.41 A entidade deve divulgar os valores contabilizados de cada uma das seguintes categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, na data de referência, pelo total, tanto no balanço patrimonial quanto nas notas explicativas:

- (a) ativos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (item 11.14 (c)(i) e itens 12.8 e 12.9);
- (b) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14 (a));
- (c) ativos financeiros que são instrumentos patrimoniais avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(c)(ii) e itens 12.8 e 12.9);
- (d) passivos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (itens 12.8 e 12.9);
- (e) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14(a));
- (f) empréstimos recebíveis avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(b)).

11.42 A entidade deve divulgar informação que permita que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem o significado de instrumentos financeiros para sua posição financeira e desempenho. Por exemplo, para débito a longo prazo tal informação inclui, normalmente, os termos e condições do instrumento de dívida (tal como taxa de juros, vencimento, programação de reembolso e restrições que o instrumento de dívida impõe à entidade).

11.43 Para todos os ativos financeiros e passivos financeiros avaliados pelo valor justo, a entidade deve divulgar a base de determinação do valor justo, por exemplo, preço de mercado cotado em mercado ativo ou a técnica de avaliação. Quando uma técnica de avaliação é usada, a entidade deve divulgar as premissas aplicadas na determinação do valor justo para cada classe de ativos financeiros ou passivos financeiros. Por exemplo, se aplicável, a entidade divulga informação sobre as premissas relativas a índices para pagamento antecipado, índices de perdas de crédito estimadas e taxas de juros ou taxas de desconto.

~~11.44 Se uma mensuração confiável de valor justo não estiver mais disponível para um instrumento patrimonial avaliado pelo valor justo com ajuste no resultado, a entidade deve divulgar esse fato.~~

11.44 Se a mensuração confiável do valor justo não estiver mais disponível, ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável, para instrumento financeiro que de outro modo teria que ser mensurado pelo valor justo por meio do resultado, de acordo com esta norma, a entidade deve divulgar o valor contábil desses instrumentos financeiros e, se a isenção de custo ou esforço excessivo tiver sido utilizada, os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Desreconhecimento

- 11.45 Se a entidade transfere ativos financeiros para outra parte em transação que não se qualifica para desreconhecimento (ver itens 11.33 a 11.35), a entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de tais ativos financeiros:
- (a) a natureza dos ativos;
 - (b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade permanece exposta;
 - (c) os valores contábeis dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

Garantia

- 11.46 Quando a entidade penhora ativos financeiros como garantia para passivos ou passivos contingentes, deve divulgar o seguinte:
- (a) o valor contábil dos ativos financeiros penhorados como garantia;
 - (b) os termos e condições relativos a esse penhor.

Inadimplência e quebra de contrato de empréstimo a pagar

- 11.47 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe quebra de contrato ou inadimplência do principal, juros, fundo de amortização ou termos de resgate, que não foram sanados até aquela data, a entidade deve divulgar:
- (a) detalhes sobre aquela quebra ou inadimplência;
 - (b) o valor contábil dos empréstimos a pagar correspondentes na data do balanço;
 - (c) se a quebra de cláusulas ou inadimplência foi sanada, ou as cláusulas dos empréstimos a pagar foram renegociadas, antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão.

Itens de receita, despesa, ganhos ou perdas

- 11.48 A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganhos ou perdas:
- (a) receita, despesa, ganhos ou perdas, incluindo mudanças no valor justo, reconhecidos em:
 - (i) ativos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
 - (ii) passivos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
 - (iii) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado;
 - (iv) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado;
 - (b) receita total de juros e despesa total de juros (calculadas usando o método de juros efetivos) para ativos financeiros ou passivos financeiros que não são avaliados pelo valor justo;
 - (c) o valor de qualquer perda por redução no valor recuperável para cada classe de ativo financeiro.

Seção 12

Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

Alcance das seções 11 e 12

- 12.1 A Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros juntas tratam do reconhecimento, desreconhecimento, mensuração e divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros mais complexos instrumentos e transações financeiras. Se a entidade entra apenas em transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo entidades apenas com instrumentos financeiros básicos devem considerar o alcance da Seção 12 para se

certificar que são isentas.

Escolha de prática contábil

12.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

- (a) o conteúdo integral tanto da Seção 11 quanto da Seção 12; ou
- (b) os requerimentos de reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12 para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros. A escolha pela entidade de (a) ou (b) é uma escolha de prática contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm requisitos para determinar quando uma mudança na prática contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na prática contábil.

Alcance da seção 12

12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros, exceto os seguintes:

- (a) aqueles cobertos pela Seção 11;
- ~~(b) participações em controladas (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas), coligadas (ver Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*));~~
- (b) investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*); [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (c) direitos e obrigações dos empregadores no âmbito dos planos de benefícios a empregados (ver Seção 28 – Benefícios a Empregados);
- (d) direitos no âmbito dos contratos de seguro, a não ser que o contrato de seguro possa resultar na perda para ambas as partes como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:
 - (i) mudanças no risco segurado;
 - (ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou
 - (iii) inadimplência de uma das contrapartes;
- ~~(e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria entidade (ver Seções 22 – Passivo e Patrimônio Líquido e 26 – Pagamento Baseado em Ações);~~
- (e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria entidade, incluindo o componente do patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido); [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(f) arrendamentos (ver Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil) a menos que o arrendamento possa resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:~~
- (f) arrendamentos dentro do alcance da Seção 20 – Operações de Arrendamento. Consequentemente, a Seção 12 se aplica a arrendamentos que possam resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a: [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (i) mudanças no preço do ativo arrendado;
 - ~~(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou~~
 - (ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - ~~(iii) inadimplência de uma das contrapartes;~~
 - (iii) mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros de mercado variáveis; ou [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (iv) inadimplência de uma das contrapartes; [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (g) contratos para contraprestação contingente em combinação de negócios (ver Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)). Essa exceção é aplicável apenas para o adquirente.
- (h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de pagamento baseadas em ações, aos quais se aplica a Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações; (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))
- (i) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9). (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

12.4 A maioria dos contratos para comprar ou vender item não financeiro, tal como mercadoria, estoque ou ativos imobilizados são excluídos desta seção porque não são instrumentos financeiros. No entanto, esta seção é aplicável a todos os contratos que impõem riscos ao comprador ou vendedor que não são típicos dos contratos de compra ou venda de ativos tangíveis. Por exemplo, esta seção é aplicável a contratos que podem resultar em perda para o comprador ou vendedor como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a mudanças no preço do item não financeiro, mudanças em taxas de câmbio de moeda estrangeira ou a inadimplência de uma das contrapartes.

12.5 Em adição aos contratos descritos no item 12.4, esta seção é aplicável a contratos para compra ou venda de itens não financeiros se o contrato pode ser liquidado à vista pelo valor líquido, em espécie ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com a seguinte exceção: contratos celebrados que continuam a ser realizados com o propósito de recebimento ou entrega de item não financeiro de acordo com as exigências esperadas pela entidade, pela aquisição, venda ou uso, não são instrumentos financeiros para o propósito desta seção.

Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros

12.6 A entidade reconhece um ativo financeiro ou um passivo financeiro apenas quando a entidade torna-se parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração inicial

12.7 Quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, a entidade o avalia pelo seu valor justo, o qual é, normalmente, o preço da transação.

Mensuração subsequente

~~12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade avalia todos os instrumentos financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e reconhece as mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir: instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser medidos de forma confiável, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega de tais instrumentos, são avaliados pelo custo menos redução ao seu valor recuperável.~~

12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade deve mensurar todos os instrumentos financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e deve reconhecer as mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir:

- (a) algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*, em relação designada como *hedge*, devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes pelo item 12.23;
- (b) instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser mensurados de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega de tais instrumentos, devem ser mensurados pelo custo menos

redução ao seu valor recuperável. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

~~12.9 Se uma mensuração confiável de valor justo não mais estiver disponível para um instrumento patrimonial que não é comercializado publicamente mas é avaliado pelo valor justo, seu valor justo na última data em que o instrumento foi avaliado de forma confiável é tratado como custo do instrumento. A entidade avalia o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que uma mensuração confiável de valor justo esteja disponível.~~

12.9 Se a mensuração confiável do valor justo não mais estiver disponível sem custo ou esforço excessivo para o instrumento patrimonial, ou contrato associado a esse instrumento que, se exercido, resultará na entrega desses instrumentos, que não é negociado publicamente, mas é mensurado pelo valor justo por meio do resultado, seu valor justo na última data em que o instrumento foi mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo é tratado como custo do instrumento. A entidade deve mensurar o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que seja capaz de determinar a mensuração confiável do valor justo sem custo ou esforço excessivo. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Valor justo

12.10 A entidade aplica a orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32 para avaliações ao valor justo de acordo com esta seção, assim como, para avaliações ao valor justo de acordo com a Seção 11.

12.11 O valor justo de passivo financeiro com vencimento à vista não é menor que o valor a ser pago à vista, descontado a partir da primeira data em que o passivo financeiro teria a obrigatoriedade de ser pago.

12.12 A entidade não inclui custos de transação na mensuração inicial dos ativos e passivos financeiros que são subsequentemente avaliados ao valor justo. Se o pagamento por ativo é diferido, ou é financiado a uma taxa de juros que não é a taxa de mercado, a entidade avalia o ativo, inicialmente, pelo valor presente dos pagamentos futuros descontado a uma taxa de juros de mercado.

Redução ao valor recuperável de instrumentos financeiros avaliados com base no custo ou custo amortizado

12.13 A entidade aplica a orientação sobre redução ao valor recuperável de instrumento financeiro avaliado pelo custo nos itens 11.21 a 11.26 para instrumentos financeiros avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável de acordo com esta seção.

Desreconhecimento de ativo financeiro ou passivo financeiro

12.14 A entidade aplica os requisitos de desreconhecimento nos itens 11.33 a 11.38 para ativos financeiros e passivos financeiros aos quais esta seção seja aplicável.

Contabilidade de *hedge* – “*hedge accounting*”

12.15 Se critérios específicos são atingidos, a entidade pode designar um relacionamento de cobertura entre um instrumento de *hedge* e um objeto de *hedge* de tal forma a se qualificar para aplicar a contabilidade de *hedge* que permite que o ganho ou a perda no instrumento de cobertura e no item coberto sejam reconhecidos em resultado ao mesmo tempo.

12.16 Para se qualificar para a aplicação da contabilidade de *hedge*, a entidade deve estar em conformidade com todas as seguintes condições:

(a) a entidade designa e documenta o relacionamento de *hedge* de forma que o risco

sendo coberto, o item objeto de *hedge* e o instrumento de *hedge* são claramente identificados e o risco no item coberto é o risco sendo coberto com o instrumento de cobertura;

- (b) o risco coberto é um dos riscos especificados no item 12.17;
- (c) o instrumento de *hedge* é como especificado no item 12.18;
- (d) a entidade espera que o instrumento de *hedge* seja altamente efetivo na compensação do risco coberto designado. A eficácia de um *hedge* é o grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item objeto de *hedge* que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo ou fluxos de caixa do instrumento de *hedge*.

12.17 Esta Norma permite a utilização de contabilidade de *hedge* apenas para:

- (a) risco de taxa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado;
- (b) risco com taxa de câmbio ou risco de taxa de juros em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável;
- (c) risco de preço de mercadoria da qual é titular ou em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável para comprar ou vender mercadoria;
- (d) risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior.

O risco de taxa de câmbio de instrumento de dívida, avaliado pelo custo amortizado, não está na lista acima porque a aplicação da contabilidade de *hedge* não teria efeito significativo nas demonstrações contábeis. Contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar são normalmente avaliados pelo custo amortizado (ver item 11.5(d)). Isso inclui contas a pagar denominadas em moeda estrangeira. O item 30.10 exige que qualquer mudança no valor contabilizado da conta a pagar, por causa da mudança na taxa de câmbio, seja reconhecida no resultado. Portanto, ambas as mudanças, no valor justo do instrumento de *hedge* (*swap* cambial com cupons), e a mudança no valor contabilizado da conta a pagar, relativa à mudança na taxa de câmbio, seriam reconhecidas no resultado e devem compensar um ao outro exceto no que tange à diferença entre a taxa *spot* (pela qual o passivo é avaliado) e a taxa de juro futura (pela qual o *swap* é avaliado).

12.18 Esta Norma permite a aplicação da contabilidade de *hedge* apenas se o instrumento de *hedge* tem todos os seguintes termos e condições:

- (a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de *commodity* a termo, que se espera seja altamente efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é apontado como sendo risco coberto;
- (b) envolve uma parte externa à entidade que está reportando (i.e., externa ao grupo econômico, segmento ou entidade individual que está apresentando suas demonstrações contábeis);
- (c) seu valor nocional é igual ao valor designado do principal ou valor nocional do item coberto;
- (d) tem data de vencimento específica não posterior:
 - (i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;
 - (ii) à liquidação esperada do compromisso de compra ou venda da *commodity*; ou
 - (iii) à ocorrência da transação de câmbio ou com mercadoria sendo coberta e cuja previsão de ocorrência era altamente provável;
- (e) não ter nenhum pagamento antecipado, término antecipado ou características de prorrogação.

Hedge de risco de taxa fixa de instrumento financeiro reconhecido ou risco de preço de mercado de mercadoria possuída

12.19 Se as condições no item 12.16 são atingidas e o risco coberto é a exposição a risco de taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado ou o risco de preço da mercadoria da qual é titular, a entidade deve:

- (a) reconhecer o instrumento de *hedge* como ativo ou passivo e a mudança no valor justo do instrumento de *hedge* no resultado; e

- (b) reconhecer a mudança no valor justo do item objeto de *hedge* em relação ao risco coberto no resultado e como um ajuste ao valor contábil do item objeto de *hedge*.
- 12.20 Se o risco protegido é o risco de taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer as liquidações periódicas líquidas à vista no swap de taxa de juros, que é o instrumento de *hedge*, no resultado dos períodos em que são devidos os pagamentos líquidos.
- 12.21 A entidade deve descontinuar a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.19 se:
- (a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;
 - (b) o *hedge* já não satisfaz as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge* especificadas no item 12.16; ou
 - (c) a entidade revoga a designação.
- 12.22 Se a aplicação da contabilidade de *hedge* for descontinuada e o item objeto de *hedge* é um ativo ou passivo escriturado pelo custo amortizado que não foi desreconhecido, quaisquer ganhos ou perdas reconhecidas como ajustes ao valor contabilizado do item objeto de *hedge* são amortizados no resultado usando o método de juros efetivos sobre a vida útil remanescente do item objeto de *hedge*.

Hedge de risco de taxa de juro variável de instrumento financeiro reconhecido, o risco cambial ou risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação prevista altamente provável ou investimento líquido em operação no exterior

- 12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:
- (a) o risco de taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado;
 - (b) o risco de taxa de câmbio em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável;
 - (c) o risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável; ou
 - (d) o risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior,
- ~~a entidade reconhece, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve reconhecer no resultado qualquer excesso do valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados (também chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados abrangentes é reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, ou quando o relacionamento de *hedge* termina.~~
- a entidade que deve reconhecer, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve reconhecer no resultado em cada período qualquer excesso (em valor absoluto) da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados desde o início da cobertura (*hedge*) (também chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, de acordo com os requisitos do item 12.25. Contudo, o valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial que se referem à cobertura de investimento líquido em operação no exterior reconhecida em outros resultados abrangentes não deve ser reclassificado para o resultado na alienação parcial da operação no exterior. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 12.24 Se o risco protegido é o risco da taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer no resultado, subsequentemente, as

liquidações periódicas, líquidas, em numerário, do swap de taxa de juros que é o instrumento de hedge, nos períodos em que os pagamentos líquidos são devidos.

~~12.25 A entidade descontinua a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23 se:~~

12.25 A entidade descontinua prospectivamente a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23 se: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

- (a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;
- (b) o *hedge* não mais atende as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge* especificadas no item 12.16; ou
- (c) em um *hedge* de uma transação prevista, a transação prevista não é mais altamente provável; ou
- (d) a entidade revoga a designação.

~~Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida coberto avaliado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou perda) no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, é reclassificado para o resultado.~~

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida coberto mensurado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou perda), no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, deve ser reclassificado para o resultado. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Divulgação

12.26 A entidade que aplica esta seção faz todas as divulgações exigidas na Seção 11, incorporando naquelas divulgações, instrumentos financeiros que estão dentro do alcance desta seção, assim como aqueles dentro do alcance da Seção 11. Além disso, se a entidade utilizar a aplicação da contabilidade de hedge ela faz divulgações adicionais requeridas nos itens 12.27 a 12.29.

12.27 A entidade divulga separadamente para os *hedges* de cada um dos quatro tipos de riscos descritos no item 12.16:

- (a) descrição do *hedge*;
- (b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge* e seus valores justos na data de referência;
- (c) natureza dos riscos sendo cobertos, incluindo descrição do item objeto de *hedge*.

12.28 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa fixa de juros ou risco de preço de uma *commodity* por ela mantida (itens 12.19 a 12.22), deve divulgar:

- (a) o valor da alteração no valor justo do instrumento de *hedge* reconhecido no resultado;
- (b) o valor da alteração no valor justo do item objeto de *hedge* reconhecido no resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens 12.23 a 12.25), divulga:

- (a) os períodos em que se espera que os fluxos de caixa ocorram e quando é esperado que afetem o resultado;
- (b) descrição de qualquer transação prevista para a qual foi aplicada a contabilidade de *hedge* anteriormente, mas que não é mais esperado que ocorra;
- (c) o valor da mudança no valor justo do instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período (item 12.23);
- ~~(d) o valor que foi reclassificado de outros resultados abrangentes para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);~~
- (d) o valor que foi reclassificado para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25); (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

- ~~(e) o valor de qualquer excesso do valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado (item 12.24).~~
- (e) o valor de qualquer excesso da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado para o período (item 12.23). [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Seção 13 Estoques

Alcance desta seção

- 13.1 Esta seção determina as práticas para o reconhecimento e mensuração de estoques. Estoques são ativos:
- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
 - (b) no processo de produção para venda; ou
 - (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.
- 13.2 Esta seção é aplicável a todos os estoques, exceto:
- (a) trabalho em execução decorrente de contratos de construção, incluindo contratos de serviço diretamente relacionados (ver Seção 23 – Receitas);
 - (b) instrumentos financeiros (ver Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);
 - (c) ativos biológicos relativos à atividade agrícola e produção agrícola à época da colheita (ver Seção 34 – Atividades Especializadas).
- 13.3 Esta seção não é aplicável à mensuração de estoques mantidos por:
- (a) produtores de produtos agrícolas e florestais, produto agrícola após a colheita, e minerais e produtos minerais, na medida em que eles são avaliados pelo valor justo menos despesas para vender por meio do resultado; ou
 - (b) corretores de produtos e revendedores que avaliam seus estoques pelo valor justo menos despesas para vender por meio do resultado.

Mensuração de estoques

- 13.4 A entidade avalia estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda.

Custo de estoques

- 13.5 A entidade inclui no custo de estoques todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques para sua localização e condição atuais.

Custos de aquisição

- 13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.
- 13.7 A entidade pode adquirir estoques em condições de pagamento em data futura. Em alguns casos o acordo contém, efetivamente, elemento financeiro não declarado, por exemplo, uma diferença entre o preço de compra para termos normais de crédito e o valor para

pagamento em data futura. Nesses casos, a diferença é reconhecida como despesa com juros durante o período do financiamento e não somada ao custo dos estoques.

Custos de transformação

- 13.8 Os custos de transformação de estoques incluem custos diretamente relacionados às unidades de produção, tal como mão-de-obra direta. Eles também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que são incorridos na conversão de materiais em bens acabados. Custos indiretos fixos de produção são aqueles custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes apesar do volume de produção, tal como depreciação e manutenção de instalações e equipamentos de fábrica, e o custo de gerenciamento e administração de fábrica. Custos indiretos variáveis de produção são aqueles custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos, algumas vezes energia, etc.

Alocação dos custos indiretos de produção

- 13.9 A entidade deve alocar os custos indiretos fixos de produção para os custos de transformação com base na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se pretende atingir durante uma quantidade de períodos ou épocas, sob circunstâncias normais, levando em consideração a perda de capacidade resultante de manutenção planejada. O nível real de produção pode ser usado se ele se aproxima da capacidade normal. A quantidade de custos indiretos fixos alocados a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou fábrica ociosa. Custos indiretos não alocados são reconhecidos como despesa no período em que são incorridas. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantidade de custos indiretos fixos alocados a cada unidade de produção é diminuída de tal forma que os estoques não sejam avaliados acima do custo. Custos indiretos de produção variável são alocados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.

Produtos conjuntos e subprodutos

- 13.10 Um processo de produção pode resultar em mais do que um produto sendo produzido simultaneamente. Esse é o caso, por exemplo, quando produtos conjuntos são produzidos ou quando existe um produto principal e um subproduto. Quando os custos das matérias-primas ou transformação de cada produto não são identificáveis separadamente, a entidade deve alocá-los entre os produtos em base racional e consistente. A alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo de venda de cada produto, tanto no estágio no processo de produção, quando os produtos se tornam identificáveis separadamente, ou ao final da produção. A maior parte dos subprodutos, por sua natureza, é imaterial, não relevante. Quando esse é o caso, a entidade os deve avaliar pelo preço de venda menos custos para completar a produção e despesas de vender, e deduzir esse valor do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente de seu custo.

Outros custos incluídos em estoques

- 13.11 A entidade deve incluir outros custos no custo de estoques apenas até o ponto em que eles são incorridos para colocar os estoques no seu local e condição atuais.
- 13.12 O item 12.19(b) prevê que, em algumas circunstâncias, a mudança no valor justo do instrumento objeto de *hedge* no *hedge* de risco de taxa de juros fixa ou risco de preço de uma *commodity* mantida, ajusta o valor contábil da *commodity*.

Custos excluídos dos estoques

- 13.13 Exemplos de custos excluídos do custo de estoques e reconhecidos como despesas no período em que são incorridos são:
- (a) quantidade anormal de material, mão-de-obra ou outros custos de produção desperdiçados;
 - (b) custos de estocagem, a menos que aqueles custos sejam necessários durante o processo de produção, antes de estágio de produção mais avançado;
 - (c) despesas indiretas administrativas que não contribuem para colocar os estoques até sua localização e condição atuais;
 - (d) despesas de venda.

Custos de estoques de prestador de serviços

- 13.14 Na medida em que os prestadores de serviço tenham estoques de serviços sendo executados, eles os avaliam pelos custos de sua produção. Esses custos consistem, primariamente, de mão-de-obra e outros custos de pessoal diretamente envolvidos na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e custos indiretos atribuíveis. Mão de obra e outras despesas relativas a vendas, e pessoal administrativo geral não são incluídos, sendo reconhecidos como despesas no período no qual ocorrem. O custo de estoques de prestador de serviço não inclui margens de lucro ou gastos indiretos não atribuíveis, que muitas vezes são consignados nos preços cobrados pelos prestadores de serviço.

Custo de produção agrícola colhida proveniente de ativos biológicos

- 13.15 A Seção 34 requer que os estoques abrangendo produção agrícola que a entidade colhe de seus ativos biológicos devem ser avaliados no reconhecimento inicial pelo valor justo menos despesas estimadas para vender no ponto de colheita. Isso se torna o custo dos estoques naquela data para aplicação desta seção.

Técnicas para avaliar custo, tal como custo-padrão, método de varejo e preço de compra mais recente

- 13.16 A entidade pode usar técnicas tais como método de custo-padrão, método de varejo ou preço de compra mais recente para a mensuração do custo de estoques se o resultado se aproxima do custo. Custos-padrão levam em consideração níveis normais de consumo de materiais e suprimentos, mão de obra, eficiência e capacidade de utilização. Eles são revisados regularmente e, se necessário, corrigidos à luz das condições atuais. O método de varejo mensura custo por meio da redução do valor de venda do estoque pela percentagem apropriada da margem bruta.

Métodos de avaliação do custo

- 13.17 A entidade deve avaliar o custo de estoques de itens que não são comumente intercambiáveis, e bens ou serviços produzidos e segregados por projetos específicos pelo uso de identificação específica de seus custos individuais.
- 13.18 A entidade deve avaliar o custo de estoques, outros além daqueles já tratados no item 13.17, usando o primeiro a entrar, o primeiro a sair (PEPS ou FIFO), ou o método do custo médio ponderado. A entidade utiliza o mesmo método de avaliação do custo para todos os estoques que tenham natureza e uso similar para a entidade. Para estoques com natureza ou uso diferente, métodos de custo diferentes podem ser justificados. O método último a entrar, primeiro a sair (UEPS ou LIFO) não é permitido por esta Norma.

Redução ao valor recuperável de estoques

- 13.19 Os itens 27.2 a 27.4 exigem que a entidade analise ao final de cada exercício/período se

alguns estoques necessitam ser reduzidos ao seu valor recuperável, por exemplo, o valor contábil não é totalmente recuperado (isto é, por causa de dano, obsolescência ou preços de venda em declínio). Se um item (ou grupo de itens) de estoques necessita ser reduzido ao valor recuperável, aqueles itens exigem que a entidade avalie o estoque pelo seu preço de venda menos custos para completar a produção e vender, e reconhecer a perda por redução ao valor recuperável. Aquelos itens também exigem a reversão da redução anterior em algumas circunstâncias.

Reconhecimento como despesa

- 13.20 Quando estoques são vendidos, a entidade reconhece o valor contábil desses estoques como despesa no período no qual a receita relacionada é reconhecida.
- 13.21 Alguns estoques podem ser alocados a outras contas de ativos, por exemplo, estoque usado como componente de ativo imobilizado de construção própria. Estoques alocados a outro ativo dessa forma são contabilizados, subsequentemente, de acordo com a seção apropriada desta Norma para aquele tipo de ativo.

Divulgação

- 13.22 A entidade deve divulgar o seguinte:
- (a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo utilizado;
 - (b) o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias de estoques apropriadas à entidade;
 - (c) o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o período;
 - (d) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertida para o resultado, de acordo com a Seção 27;
 - (e) o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

Seção 14 Investimento em Controlada e em Coligada

Alcance desta seção

- 14.1 Esta seção é aplicável para a contabilização de investimentos em operações de entidades coligadas nas demonstrações contábeis consolidadas e nas demonstrações contábeis de investidor que não é o principal investidor, mas que tem investimento em uma ou mais coligadas. O item 9.26 estabelece as exigências para contabilização de operações em entidades coligadas nas demonstrações contábeis separadas. Aplica-se também à situação de balanço individual com investimentos em controladas, enquanto a legislação brasileira obrigar à avaliação desses investimentos pelo método da equivalência patrimonial e à divulgação de tais demonstrações individuais. Dessa forma, aplica-se a essas controladas, no balanço individual, tudo o que nesta seção se refere a investimento em coligada, a não ser quando disposto em contrário. Ver também a Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial emitida pelo CFC. Essa Interpretação complementa diversos aspectos não abordados nesta Norma, principalmente os relativos a investimento em controlada.

Definição de entidade coligada

- 14.2 Coligada é a entidade, incluindo a entidade não constituída na forma de uma sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem investimento em empreendimento controlado em conjunto.

- 14.3 Influência significativa é o poder de participar nas decisões da política financeira e operacional da entidade coligada, mas não é controle ou controle conjunto sobre aquelas políticas.
- (a) se o investidor detém, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), 20% ou mais do poder de voto da entidade coligada, presume-se que o investidor tem influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado não ser esse o caso;
 - (b) inversamente, se o investidor detém, direta ou indiretamente, (por exemplo, por meio de controladas), menos de 20% do poder de voto de uma entidade coligada, é presumido que o investidor não tenha influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada;
 - (c) a propriedade de parte substancial ou majoritária por parte de outro investidor não impede um investidor de ter influência significativa.

Mensuração - escolha da prática contábil

- 14.4 O investidor deve contabilizar todos os seus investimentos em entidades coligadas usando uma das seguintes opções, quando a legislação societária brasileira vier a permitir alternativas que não a (b) a seguir:
- (a) o método do custo descrito no item 14.5;
 - (b) o método da equivalência patrimonial descrito no item 14.8;
 - (c) o método do valor justo descrito no item 14.9.

Método do custo

- 14.5 O investidor avalia seus investimentos em entidades coligadas, com exceção daqueles para os quais existe cotação de preço publicada (ver item 14.7), pelo custo menos quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, reconhecidas de acordo com a Seção 27.
- 14.6 O investidor deve reconhecer dividendos ou distribuições de lucro, e outras distribuições recebidas do investimento, como receita, sem considerar se as distribuições são de lucros acumulados da entidade coligada, ocorridas antes ou depois da data de aquisição.
- 14.7 O investidor deve avaliar seus investimentos em entidades coligadas, para os quais existe cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item 14.9).

Método da equivalência patrimonial

- 14.8 Sob o método da equivalência patrimonial, o investimento em patrimônio é reconhecido, inicialmente, pelo preço da transação (incluindo os custos da transação), e é ajustado subsequentemente para refletir a participação do investidor no resultado e em outros resultados abrangentes da entidade coligada.
- (a) *Distribuição e outros ajustes ao valor contábil.* Distribuições recebidas da entidade coligada reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil também podem ser necessários como consequência de mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada decorrentes de itens de outros resultados abrangentes.
 - (b) *Direitos potenciais de votação.* Embora os direitos potenciais de votação sejam considerados ao decidir se existe influência significativa, o investidor avalia sua participação no resultado da entidade coligada e sua participação nas mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada com base na participação atual. As avaliações não devem refletir o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.
 - (c) *Ágio por expectativa de rentabilidade futura implícito e ajustes do valor justo.* Na aquisição de investimento em entidade coligada, o investidor deve contabilizar qualquer diferença (tanto positiva como negativa) entre o custo de aquisição e a sua participação nos valores justos dos ativos líquidos identificáveis da entidade coligada, de acordo com os itens 19.22 a 19.24. O investidor deve ajustar sua participação no

resultado da entidade coligada após a aquisição, para contabilizar a depreciação ou amortização adicional dos ativos depreciables ou amortizáveis (incluindo ágio), com base no excesso de seus valores justos sobre seus valores contábeis à época em que o investimento foi adquirido.

- (d) *Redução ao valor recuperável.* Se existe indicação de que um investimento em uma coligada pode ser reduzido ao seu valor recuperável, o investidor testa todo o valor contábil do investimento para redução ao valor recuperável de acordo com a Seção 27 como um ativo único. Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) incluído como parte do valor contábil do investimento na coligada não é testado separadamente para redução ao valor recuperável, mas sim como parte do teste de redução ao valor recuperável do investimento como um todo.
- (e) *Transação do investidor com coligadas.* Se o investimento na coligada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina lucros e prejuízos não realizados, resultantes de transações da coligada para o investidor e deste para a coligada, na medida da participação do investidor na coligada. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido.
- (f) *Data das demonstrações contábeis da entidade coligada.* Ao aplicar o método da equivalência patrimonial, o investidor deve utilizar as demonstrações contábeis da coligada a partir da mesma data que as demonstrações contábeis do investidor, a menos que seja impraticável fazê-lo. Se isso for inviável, o investidor deve utilizar as mais recentes demonstrações contábeis disponíveis da entidade associada, com os ajustes efetuados para os efeitos de quaisquer transações ou acontecimentos significativos ocorridos entre os finais dos períodos contábeis, obedecido o limite máximo de 60 dias.
- (g) *Práticas contábeis da coligada.* Se a coligada usa práticas contábeis que diferem daquelas do investidor, o investidor deve ajustar as demonstrações contábeis da coligada para refletir as práticas contábeis do investidor para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial, a menos que seja impraticável fazê-lo.
- (h) *Perdas que excedam o valor contábil do investimento.* Se a participação de um investidor nas perdas de coligada for igual ou exceder o valor contábil de seu investimento na coligada, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em perdas adicionais. Após a participação do investidor ser reduzida a zero, o investidor deve reconhecer as perdas adicionais como provisão (ver Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), apenas na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou não formalizadas (construtivas) ou tenha efetuado pagamentos em nome da coligada. Se a coligada subsequentemente reporta lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação daqueles lucros apenas depois que sua participação dos lucros for igual à participação das perdas não reconhecidas.
- (i) *Descontinuidade do método de equivalência patrimonial.* O investidor deve deixar de utilizar o método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixe de ter a influência significativa:
 - (i) se a coligada se tornar uma controlada ou um empreendimento controlado em conjunto, o investidor deve remensurar sua participação societária ao valor justo anteriormente detida e reconhecer o ganho ou a perda resultante, se houver, no resultado;
 - (ii) se o investidor deixa de ter influência significativa sobre uma coligada como resultado de uma baixa total ou parcial, ele deve desreconhecer aquela entidade coligada e reconhecer, no resultado, a diferença entre, por um lado, a soma dos proventos recebidos mais o valor justo de qualquer participação residual e, do outro, o valor contábil do investimento na coligada na data em que deixa de ter a influência significativa. Posteriormente, o investidor deve contabilizar qualquer participação residual usando, como base, as Seções 11 Instrumentos Financeiros Básicos e 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, conforme apropriado;

- (iii) se o investidor deixa de ter influência significativa por razões outras que não seja a alienação parcial de seu investimento, o investidor deve considerar o valor contábil do investimento nessa data como a nova base de custo e deve contabilizar o investimento com base nas Seções 11 e 12, conforme for apropriado.
- (j) *Transação do investidor com controladas ou entre controladas.* Se o investimento em controlada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina todos os resultados não realizados resultantes de transações da controlada para o investidor e deste para a controlada, bem como entre controladas. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido. O resultado não realizado é integralmente diminuído do resultado da equivalência patrimonial sobre a controlada quando esse resultado não realizado estiver no patrimônio líquido da controlada. Na transação da controladora para controlada, todo o resultado é diferido na controladora para realização quando da venda do ativo para terceiros.

Método do valor justo

- 14.9 Quando o investimento em coligada é inicialmente reconhecido, o investidor deve mensurá-lo pelo preço da transação. O preço da transação exclui os custos da transação.
- 14.10 A cada data das demonstrações contábeis, o investidor deve avaliar seus investimentos em coligadas pelo valor justo, com alterações no valor justo reconhecidas no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. O investidor usando o método de valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em coligada para a qual é inviável avaliar o valor justo de forma confiável sem custo ou esforço indevido.

Apresentação das demonstrações contábeis

- 14.11 O investidor deve classificar investimentos em coligadas como ativo não circulante.

Divulgação

- 14.12 O investidor em coligada deve divulgar o seguinte:
 - (a) sua prática contábil para investimentos em coligadas;
 - (b) o valor contábil dos investimentos em coligadas (ver item 4.2(j));
 - (c) o valor justo dos investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial para os quais exista cotação de preço publicada.
- 14.13 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do custo, o investidor deve divulgar o valor dos dividendos ou outras distribuições reconhecidas como receita.
- 14.14 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, o investidor deve divulgar, separadamente, sua participação no resultado de tais entidades e sua participação em quaisquer operações descontinuadas dessas entidades.
- ~~14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44.~~
- 14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor aplicar a isenção do custo ou esforço excessivo do item 14.10 para quaisquer coligadas, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em coligadas contabilizado de acordo com o método de custo. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Seção 15
Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto
(Joint Venture)

Alcance desta seção

- 15.1 Esta seção é aplicável à contabilização de empreendimentos controlados em conjunto nas demonstrações contábeis consolidadas e nas demonstrações contábeis do investidor que não é o controlador, mas que tem participação em um ou mais empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*). O item 9.26 estabelece as exigências para a contabilização da participação de empreendedor em empreendimento controlado em conjunto em demonstrações separadas.

Definição de empreendimento controlado em conjunto

- 15.2 Controle conjunto é o compartilhamento contratualmente acordado para controle de atividade econômica, e só existe quando as decisões estratégicas, financeiras e operacionais relacionadas com a atividade exigem a aprovação unânime dos que partilham o controle (empreendedores).
- 15.3 O empreendimento controlado em conjunto é um acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita a controle conjunto. Empreendimentos controlados em conjunto podem assumir a forma de operações, ativos ou entidades controlados em conjunto.

Operação controlada em conjunto

- 15.4 A operação de alguns empreendimentos controlados em conjunto envolve a utilização dos ativos e outros recursos dos empreendedores em vez da criação de corporação, sociedade ou outra entidade, ou estrutura financeira que é separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor utiliza os seus próprios ativos imobilizados e os seus próprios estoques. Também incorre em suas próprias despesas e passivos e obtém o seu próprio financiamento, que representam as suas próprias obrigações. As atividades de empreendimento controlado em conjunto podem ser executadas pelos empregados do empreendedor junto com as atividades similares do empreendedor. O acordo de empreendimento controlado em conjunto normalmente fornece a forma pela qual a receita da venda do produto conjunto, e quaisquer despesas feitas em comum, são partilhadas entre os empreendedores.
- 15.5 Com relação a suas participações em operações controladas em conjunto, o empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações contábeis:
- (a) os ativos que controla e os passivos em que incorre; e
 - (b) as despesas em que incorre e sua participação na receita que ganha pela venda dos bens ou serviços do empreendimento controlado em conjunto.

Ativo controlado em conjunto

- 15.6 Alguns empreendimentos controlados em conjunto envolvem o controle conjunto e, muitas vezes, a propriedade conjunta, pelos empreendedores, de um ou mais ativos contribuídos para o empreendimento controlado em conjunto, ou adquiridos com esse fim, e dedicado aos propósitos do empreendimento controlado em conjunto.
- 15.7 Com relação a seus interesses em ativo controlado em conjunto, o empreendedor reconhece em suas demonstrações contábeis:
- (a) sua participação nos ativos controlados em conjunto, classificados de acordo com a natureza dos ativos;

- (b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;
- (c) sua participação em quaisquer passivos incorridos em conjunto com os outros empreendedores em relação ao empreendimento controlado em conjunto;
- (d) quaisquer receitas pela venda ou utilização da sua participação na produção do empreendimento controlado em conjunto, juntamente com sua participação em quaisquer despesas incorridas pelo empreendimento controlado em conjunto; e
- (e) quaisquer despesas que tenha incorrido com relação à sua participação no empreendimento controlado em conjunto.

Entidade controlada em conjunto

15.8 A entidade controlada em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem participação. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Mensuração - escolha de política contábil

15.9 O empreendedor deve contabilizar todas as suas participações em entidades controladas em conjunto usando uma das seguintes opções, considerando a legislação vigente:

- (a) o método do custo do item 15.10;
- (b) o método de equivalência patrimonial do item 15.13;
- (c) o método do valor justo do item 15.14.

Método do custo

15.10 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto, outras além daquelas para as quais existe cotação de preço publicada (ver item 15.12), pelo custo menos quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, reconhecidas de acordo com a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

15.11 O investidor reconhece as distribuições recebidas do investimento como receita, sem considerar se as distribuições são de lucros ou prejuízos acumulados da entidade controlada em conjunto ocorridas antes ou depois da data de aquisição.

15.12 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto, para os quais existe cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item 15.14).

Método da equivalência patrimonial

15.13 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto pelo método da equivalência patrimonial usando os procedimentos do item 14.8 (substituindo “controle conjunto” onde aquele item se refere a “influência significativa”).

Método do valor justo

15.14 Quando o investimento em entidade controlada em conjunto é inicialmente reconhecido, o empreendedor deve mensurá-lo pelo preço da operação. O preço da operação exclui os custos da transação.

15.15 A cada data das demonstrações contábeis, o empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto pelo valor justo, com as alterações do valor justo reconhecidas no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. O empreendedor que usa o método do valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em entidade controlada em conjunto para o qual é

inviável avaliar o valor justo de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos.

Transação entre empreendedor e empreendimento controlado em conjunto

- 15.16 Quando o empreendedor contribui ou vende ativos para empreendimento controlado em conjunto, o reconhecimento de qualquer parte de lucro ou prejuízo advindo da transação deve refletir a substância da transação. Enquanto os ativos estiverem retidos pelo empreendimento controlado em conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos e benefícios significativos da propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do lucro ou prejuízo que é atribuível à participação dos outros empreendedores. O empreendedor deve reconhecer o valor total de qualquer prejuízo quando a contribuição ou a venda apresentar evidência de perda por redução ao valor recuperável.
- 15.17 Quando o empreendedor compra ativos de empreendimento controlado em conjunto, não deve reconhecer sua participação nos lucros da transação do empreendimento controlado em conjunto até que revenda os ativos para uma parte independente. O empreendedor deve reconhecer sua participação nos prejuízos resultantes dessas transações, da mesma forma que nos lucros, exceto que os prejuízos devem ser reconhecidos imediatamente quando representam perda por redução ao valor recuperável.

Investidor sem controle conjunto

- 15.18 O investidor em empreendimento controlado em conjunto que não tem controle conjunto contabiliza o investimento de acordo com a Seção 11 ou, se tiver influência significativa no empreendimento controlado em conjunto, de acordo com a Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada.

Divulgação

- 15.19 O investidor em empreendimento controlado em conjunto deve divulgar:
- (a) a política contábil que utiliza para reconhecimento de suas participações nas entidades controladas em conjunto;
 - (b) o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto (ver item 4.2(k));
 - (c) o valor justo dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizado com a utilização do método da equivalência patrimonial para os quais existam cotações de preço publicadas;
 - (d) o valor total de seus compromissos relacionados a empreendimentos controlados em conjunto, incluindo sua participação nos compromissos financeiros em que tenha incorrido em conjunto com outros empreendedores, assim como sua participação nos compromissos financeiros dos próprios empreendimentos controlados em conjunto.
- 15.20 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método da equivalência patrimonial, o empreendedor deve, também, fazer as divulgações exigidas pelo item 14.14 para investimentos pelo método da equivalência patrimonial.
- ~~15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44.~~
- 15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor de empreendimento controlado em conjunto aplicar a isenção de custo ou esforço excessivo do item 15.15 para qualquer entidade controlada em conjunto, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizadas de acordo com o método de custo. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Seção 16

Propriedade para Investimento

Alcance desta seção

- 16.1 Esta seção aplica-se à contabilização de investimentos em terrenos ou edificações que estejam de acordo com a definição de propriedade para investimento no item 16.2 e de algumas participações imobiliárias por parte de arrendatário de arrendamento operacional (ver item 16.3) que seja tratado como propriedade para investimento. Apenas a propriedade para investimento, cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos e de forma contínua, é contabilizada de acordo com esta seção pelo valor justo por meio do resultado. Todas as demais propriedades para investimento são contabilizadas como ativo imobilizado utilizando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável (Seção 17 – Ativo Imobilizado) e permanecem dentro da abrangência da Seção 17, a menos que mensuração confiável de valor justo se torne disponível e que se espere que o valor justo seja confiavelmente e continuamente avaliado.

Definição e reconhecimento inicial de propriedade para investimento

- 16.2 Propriedade para investimento é a propriedade (terra ou edifício, ou parte de edifício, ou ambos) mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para:
- (a) utilização na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou por propósitos administrativos; ou
 - (b) venda no curso normal dos negócios.
- 16.3 A propriedade para investimento que é mantida por locatário por força de arrendamento operacional pode ser classificada e contabilizada como propriedade para investimento utilizando esta seção se, e apenas se, a propriedade satisfizer a definição de propriedade para investimento e o arrendatário puder avaliar seu valor justo de maneira contínua, sem custo ou esforço excessivos. Essa alternativa de classificação deve ser analisada individualmente para cada propriedade.
- 16.4 Propriedade de utilização mista deve ser separada entre propriedade para investimento e ativo imobilizado. Entretanto, se o valor justo do componente de propriedade para investimento não puder ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos, toda a propriedade é contabilizada como ativo imobilizado de acordo com a Seção 17.

Mensuração no reconhecimento inicial

- 16.5 No reconhecimento inicial, a entidade avalia a propriedade para investimento pelo seu custo. O custo de propriedade para investimento comprada abrange seu preço de compra e quaisquer custos diretamente imputáveis, tais como honorários legais e de corretagem, tributos de transmissão imobiliária e outros custos de transação. Se o pagamento for diferido além das condições normais de crédito, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros. A entidade determina o custo de propriedade para investimento por ela construída de acordo com os itens 17.10 a 17.14.
- 16.6 O custo inicial da propriedade para investimento mantida em arrendamento e classificada como propriedade para investimento é o prescrito para arrendamento financeiro pelo item 20.9, mesmo que o arrendamento fosse, de outra forma, classificado como arrendamento operacional se estivesse na abrangência da Seção 20 – Operações de Arrendamento. Em outras palavras, o ativo deve ser reconhecido pelo menor valor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante

equivalente deve ser reconhecido como passivo, de acordo com o item 20.9.

Mensuração após o reconhecimento inicial

- 16.7 A propriedade para investimento, cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos, é avaliada pelo valor justo a cada balanço com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado. Se a participação em propriedade mantida em arrendamento é classificada como propriedade para investimento, o item contabilizado pelo valor justo é aquele interesse e não o da propriedade subjacente. Os itens 11.27 a 11.32 dão orientação na determinação do valor justo. A entidade contabiliza todas as outras propriedades para investimento como ativo imobilizado usando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável da Seção 17.

Transferência

- 16.8 Se a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos para um item de propriedade para investimento avaliada pelo método do valor justo, a entidade contabiliza aquele item, posteriormente, como ativo imobilizado, de acordo com a Seção 17 até que a mensuração confiável de valor justo esteja disponível. O valor contábil da propriedade para investimento naquela data se torna seu custo, de acordo com a Seção 17. O item 16.10(e)(iii) exige divulgação dessa mudança. É uma mudança de circunstâncias e não uma mudança na política contábil.
- 16.9 Além do que é exigido pelo item 16.8, a entidade transfere a propriedade para, ou de, propriedade para investimento apenas quando a propriedade afinal satisfizer, ou deixar de satisfazer, a definição de propriedade para investimento.

Divulgação

- 16.10 A entidade deve divulgar, para todas as propriedades para investimento contabilizadas pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):
- (a) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do valor justo da propriedade para investimento;
 - (b) à medida que o valor justo da propriedade para investimento (como avaliado ou divulgado nas demonstrações contábeis) é baseado em avaliação por avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e tem experiência recente na localização e classe de propriedade para investimento a ser avaliada. Se não houver tal avaliação, aquele fato deve ser divulgado;
 - (c) a existência e os montantes de restrições na realização da propriedade para investimento ou a remessa de rendimentos e valores de alienação;
 - (d) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedade para investimento ou para consertos, manutenção ou melhoramento;
 - (e) conciliação entre os valores contabilizados da propriedade para investimento no começo e no fim do período demonstrando separadamente:
 - (i) adições, divulgando separadamente aquelas adições resultantes de aquisições por meio de combinações de negócios;
 - (ii) ganhos líquidos de ajustes de valor justo;
 - ~~(iii) transferências para ativos imobilizados quando a mensuração confiável de valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos (ver item 16.8);~~
 - (iii) transferências para e de propriedade para investimento mensuradas ao custo menos depreciação acumulada e redução ao valor recuperável (ver item 16.8); [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (iv) transferências de e para estoques e propriedade ocupada pelo proprietário;
 - (v) outras alterações.
- Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

- 16.11 De acordo com a Seção 20, o proprietário de propriedade para investimento deve efetuar

as divulgações, como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento. A entidade que possui propriedade para investimento sob contrato de arrendamento financeiro ou arrendamento operacional deve efetuar as divulgações, como arrendatário, dos contratos que tenha de arrendamento financeiro, e como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento operacional.

Seção 17 **Ativo Imobilizado**

Alcance desta seção

- 17.1 Esta seção se refere à contabilidade para ativo imobilizado e para propriedade para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos. A Seção 16 – Propriedade para Investimento trata da propriedade para investimento cujo valor justo pode ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos.
- 17.2 Ativos imobilizados são ativos tangíveis que:
- (a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; e
 - (b) que se espera sejam utilizados durante mais do que um período.
- 17.3 Ativos imobilizados não incluem:
- (a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver a Seção 34 – Atividades Especializadas); ou
 - (b) direitos e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

Reconhecimento

- 17.4 Ao determinar o reconhecimento ou não de item de ativo imobilizado, a entidade deve aplicar os critérios de reconhecimento presentes no item 2.27. Portanto, a entidade deve reconhecer o custo de item de ativo imobilizado como ativo se, e apenas se:
- (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
 - (b) o custo do item puder ser mensurado de maneira confiável.
- ~~17.5 Sobressalentes e peças para reposição e alguns tipos de equipamentos de uso interno são muitas vezes contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Entretanto, as peças para reposição principais, sobressalentes principais e os equipamentos de uso interno principais são ativos imobilizados quando a entidade espera utilizá-los durante mais do que um período. Similarmente, se puderem ser utilizados apenas conjuntamente com um item do ativo imobilizado, eles são considerados ativos imobilizados.~~
- 17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço devem ser reconhecidos de acordo com esta seção quando atendem à definição de imobilizado. Caso contrário, tais itens devem ser classificados como estoque. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituta acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são substituídas são baixados de acordo com os itens 17.27 a 17.30. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de~~

~~benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil.~~

- 17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituída acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são substituídas é baixado de acordo com os itens 17.27 a 17.30 independentemente de se as partes substituídas tiverem sido depreciadas separadamente. Se não for praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 17.7 Uma condição para continuar operando um item do ativo imobilizado (por exemplo, ônibus) pode ser a realização de importantes inspeções regulares em busca de falhas, independentemente de as partes desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante é efetuada, seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como substituição caso os critérios de reconhecimento sejam atendidos. Qualquer valor contábil do custo remanescente da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso é feito independentemente de o custo da inspeção relevante anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Caso necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser utilizado como indicação de qual foi o custo do componente de inspeção existente quando o item foi adquirido ou construído.
- 17.8 Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e a entidade deve contabilizá-los separadamente, mesmo quando eles são adquiridos em conjunto.

Mensuração na data do reconhecimento

- 17.9 A entidade deve mensurar um item do ativo imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu custo.

Elementos do custo

- 17.10 O custo de item do ativo imobilizado compreende todos os seguintes custos:
- (a) seu preço de compra, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração. Esses custos podem incluir os custos de elaboração do local, frete e manuseio inicial, montagem e instalação e teste de funcionalidade;
 - (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, a obrigação que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o item durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período.
- 17.11 Os custos a seguir não são custos de item do ativo imobilizado, e a entidade deve reconhecê-los como despesa quando eles forem incorridos:
- (a) custos de abertura de nova instalação;
 - (b) custos de introdução de novo produto ou serviço (incluindo os custos de propaganda e

- atividades promocionais);
- (c) custos de administração dos negócios em novo local ou com nova classe de clientes (incluindo custos de treinamento);
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos;
- (e) custos de empréstimos (ver Seção 25 – Custos de Empréstimos).

17.12 As receitas e as respectivas despesas de operações eventuais ao longo da construção ou desenvolvimento de item de ativo imobilizado são reconhecidas no resultado caso essas operações não sejam necessárias para colocar o item no seu local pretendido e em condições de operação.

Mensuração do custo

17.13 O custo de item do ativo imobilizado é o equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o pagamento é postergado para além dos termos normais de transação a prazo, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros.

Troca de ativos

17.14 Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de troca de ativo monetário ou de ativos não monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A entidade deve mensurar o custo do ativo adquirido pelo valor justo a não ser que (a) a transação de troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor justo do ativo recebido e o valor justo do ativo cedido, não possam ser mensurados de forma confiável. Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

Mensuração após o reconhecimento inicial

~~17.15 A entidade deve mensurar todos os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. A entidade deve reconhecer os custos de operação dia a dia de item de ativo imobilizado como despesa no resultado no período em que são incorridos.~~

17.15 A entidade deve escolher, como sua política contábil, o método de custo descrito no item 17.15A ou o método de reavaliação, se permitido por lei, descrito no item 17.15B e deve aplicar essa política a toda classe do imobilizado. A entidade deve aplicar o método de custo a propriedades para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo. A entidade deve reconhecer os custos de serviço de manutenção de item do imobilizado no resultado do período em que os custos são incorridos. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Método de custo

17.15A A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Método de reavaliação

17.15B A entidade, se permitido por lei, deve mensurar um item do imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas acumuladas subsequentes por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do

período. Os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre como determinar o valor justo. Se um item do imobilizado for reavaliado, toda a classe do imobilizado à qual pertence o ativo deve ser reavaliada. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

17.15C Se o valor contábil do ativo aumentar como resultado da reavaliação, o aumento deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido, sob a rubrica de ganho de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado até o limite em que corresponder à reversão de perda decorrente de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecida no resultado. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

17.15D Se o valor contábil do ativo diminuir como resultado da reavaliação, a redução deve ser reconhecida no resultado. Entretanto, a redução deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes, de acordo com qualquer saldo credor existente no ganho de reavaliação desse ativo, até o limite do saldo. A redução reconhecida em outros resultados abrangentes reduz o valor acumulado no patrimônio líquido sob a rubrica ganho de reavaliação. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

Depreciação

17.16 Caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil. Outros ativos devem ser depreciados ao longo de sua vida útil como um único ativo. Com algumas exceções, tais como as pedreiras e os locais utilizados como aterros, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados.

17.17 A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo. Por exemplo, a depreciação dos ativos imobilizados da produção é incluída no custo dos estoques (ver Seção 13 – Estoques).

Valor depreciável e período de depreciação

17.18 A entidade deve alocar o valor depreciável de ativo em base sistemática ao longo da sua vida útil.

17.19 Fatores como, por exemplo, mudança na maneira como o ativo é utilizado, desgaste e quebra relevante inesperada, progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado podem indicar que o valor residual ou a vida útil do ativo mudou desde a data de divulgação anual mais recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve revisar suas estimativas anteriores e, caso as expectativas atuais diverjam, corrigir o valor residual, o método de depreciação ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança no valor residual, no método de depreciação ou na vida útil como mudança de estimativa contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

17.20 A depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando está no local e em condição necessária para funcionar da maneira pretendida pela administração. A depreciação do ativo termina quando o ativo é baixado. A depreciação não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, sob os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero quando não existe produção.

17.21 Na determinação da vida útil de ativo, a entidade deve considerar todos os seguintes fatores:

- (a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade esperada do ativo ou na produção física;
- (b) desgaste e quebra física esperada, que depende de fatores operacionais, como, por

- exemplo, o número de turnos para os quais o ativo é utilizado, programas de reparo e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço resultante do ativo;
 - (d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos arrendamentos relacionados.

Método de depreciação

- 17.22 A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Os possíveis métodos de depreciação incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas.
- 17.23 Se existir indicação de que tenha ocorrido mudança relevante desde a última data de divulgação anual nos padrões pelos quais a entidade espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo, a entidade deve revisar seu método atual de depreciação e, caso as expectativas atuais diverjam, mudar o método de depreciação para refletir o novo padrão. A entidade deve contabilizar tal mudança como mudança de estimativa contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

Redução ao valor recuperável

Reconhecimento e mensuração de redução ao valor recuperável

- 17.24 Em cada data de divulgação, a entidade deve aplicar a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos para determinar se um item ou um grupo de itens do ativo imobilizado está desvalorizado e, nesse caso, como reconhecer e mensurar a perda pela redução ao valor recuperável do ativo. Tal seção explica como e quando a entidade revisa os valores contábeis dos seus ativos, como ela determina o valor recuperável de ativo, e quando a mesma reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

Indenização para redução ao valor recuperável

- 17.25 A entidade deve incluir no resultado as indenizações de terceiros para os itens do ativo imobilizado que sofram desvalorização, que sejam perdidos ou abandonados, apenas quando essas indenizações se tornarem recebíveis.

Ativo imobilizado mantido para venda

- 17.26 O item 27.9(f) especifica que um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada é um indicador de desvalorização que requer que se calcule o valor recuperável do ativo com objetivo de se verificar se o ativo está desvalorizado.

Baixa

- 17.27 A entidade deve baixar um item do ativo imobilizado:
- (a) por ocasião de sua alienação; ou
 - (b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação.
- 17.28 A entidade deve reconhecer no resultado o ganho ou a perda na baixa de item de ativo imobilizado quando o item é baixado (a não ser que a Seção 20 – Operações de Arrendamento exija de outra forma na ocasião da venda e leaseback pelo vendedor junto ao comprador). A entidade não deve classificar tal ganho como receita.

- 17.29 Ao determinar a data de alienação de item, a entidade deve aplicar os critérios da Seção 23 – Receitas para reconhecimento da receita proveniente da venda de bens. A Seção 20 se aplica à alienação por venda e leaseback pelo vendedor junto ao comprador.
- 17.30 A entidade deve determinar o ganho ou a perda proveniente da baixa de item do ativo imobilizado pela diferença entre o valor de venda líquido, se houver, e o valor contábil do item.

Divulgação

~~17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a):~~

17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a) e, separadamente, para propriedades para investimento reconhecidas pelo custo menos depreciação acumulada e perda por redução ao valor recuperável: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;
- (b) os métodos de depreciação utilizados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
 - (i) adições;
 - (ii) baixas;
 - (iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
 - (iv) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações previstas nos itens 17.15B a 17.15D e de perdas por redução ao valor recuperável, reconhecidas ou revertidas em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 27. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (v) transferências para e de propriedade para investimento, mensuradas ao valor justo por meio do resultado (ver item 16.8); [\(Renumerado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (vi) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas no resultado em conformidade com a Seção 27; [\(Renumerado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (vii) depreciações; [\(Renumerado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (viii) outras alterações. [\(Renumerado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

- 17.32 A entidade também deve divulgar:
- (a) a existência e os valores contábeis dos ativos imobilizados para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que foram dados em garantia de passivos;
 - (b) os valores dos compromissos contratuais para aquisição de ativo imobilizado;
 - (c) se a entidade tiver propriedade para investimento cujo valor justo não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo para esses itens de propriedade para investimento. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 17.33 Se itens do imobilizado forem reconhecidos pelos valores reavaliados, deve ser divulgado o seguinte:
- (a) a data efetiva da reavaliação;
 - (b) se foi realizado por avaliador independente;
 - (c) os métodos e as premissas significativos aplicados na estimativa dos valores justos dos itens;
 - (d) para cada classe reavaliada do imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido caso os ativos tivessem sido reconhecidos pelo método de custo; e
 - (e) o ganho da reavaliação, indicando a mudança para o período e quaisquer restrições

na distribuição do saldo aos acionistas.

Seção 18 **Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)**

Alcance desta seção

- 18.1 Esta seção se refere à contabilidade para todos os ativos intangíveis, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ver Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)) e os ativos intangíveis mantidos por entidade para venda no curso normal dos negócios (ver Seção 13 – Estoques e Seção 23 – Receitas).
- 18.2 Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Tal ativo é identificável quando:
- (a) for separável, isto é, puder ser dividido ou separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com contrato relacionado, ativo ou passivo; ou
 - (b) for proveniente de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
- 18.3 Ativos intangíveis não incluem:
- (a) ativos financeiros; ou
 - (b) direitos de exploração de recursos minerais e reservas de minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

Reconhecimento

Princípios gerais para o reconhecimento de ativos intangíveis

- 18.4 A entidade deve aplicar os critérios de reconhecimento do item 2.27 ao decidir se reconhece um ativo intangível ou não. Portanto, a entidade deve reconhecer um ativo intangível como ativo apenas se:
- (a) for provável que benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade;
 - (b) o custo ou o valor do ativo puder ser mensurado de maneira confiável; e
 - (c) o ativo não resultar de gastos incorridos internamente em item intangível.
- 18.5 A entidade deve avaliar a probabilidade de ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração acerca das condições econômicas que existirão ao longo da vida útil do ativo.
- 18.6 A entidade deve utilizar julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, atribuindo maior importância às evidências externas.
- 18.7 O critério de reconhecimento acerca da probabilidade, apresentado no item 18.4(a), é sempre considerado cumprido para os ativos intangíveis que são adquiridos separadamente.

Aquisição como parte de combinação de negócios

~~18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios é normalmente reconhecido como ativo porque seu valor justo pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Entretanto, o ativo intangível adquirido em combinação de negócios não é reconhecido quando resultar de direitos legais ou outros direitos contratuais e seu valor justo não puder ser mensurado de maneira confiável porque o ativo:~~

- ~~(a) não é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou~~
- ~~(b) é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura, mas não existe histórico ou evidência de transações de troca para o mesmo ativo ou ativos similares e, por causa disso, a estimativa do valor justo dependeria de variáveis imensuráveis.~~

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios deve ser reconhecido, salvo se o seu valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo, na data de aquisição. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Mensuração inicial

18.9 A entidade deve mensurar um ativo intangível inicialmente pelo custo.

Aquisição separada

18.10 O custo de ativo intangível adquirido separadamente compreende:

- (a) seu preço de compra, incluindo os tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo diretamente atribuível à elaboração do ativo para a finalidade pretendida.

Aquisição como parte de combinação de negócios

18.11 Se o ativo intangível é adquirido em combinação de negócios, o custo do ativo é o seu valor justo na data de aquisição.

Aquisição por meio de subvenção governamental

18.12 Se o ativo intangível é adquirido por meio de subvenção governamental, o custo do ativo intangível é o seu valor justo na data em que a subvenção é recebida ou recebível em conformidade com a Seção 24 – Subvenção Governamental.

Troca de ativos

18.13 Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de troca de ativos monetários ou não monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A entidade deve mensurar o custo de tal ativo intangível pelo valor justo a não ser que (a) a transação de troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor justo do ativo recebido e o valor justo do ativo cedido, não sejam mensuráveis de maneira confiável. Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

Ativo intangível gerado internamente

18.14 A entidade deve reconhecer os gastos incorridos internamente em item intangível, incluindo todos os gastos para ambas as atividades de pesquisa e desenvolvimento, como despesa quando incorridos, a não ser que esses gastos se transformem em parte do custo de outro ativo que atenda aos critérios de reconhecimento desta Norma.

18.15 Como exemplos de aplicação do item anterior, a entidade deve reconhecer como despesa, e não como ativo intangível, os seguintes gastos:

- (a) marcas geradas internamente, lista de publicação, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares em substância;

- (b) gastos com atividades iniciais (isto é, custo inicial das operações), que incluem os custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de formalidades incorridos para estabelecer a entidade jurídica, gastos para abrir nova instalação ou negócio (isto é, custos pré-abertura) e gastos para iniciar novas unidades operacionais ou para lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);
- (c) gastos com atividades de treinamento;
- (d) gastos com publicidade e atividades promocionais;
- (e) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade;
- (f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente.

18.16 O item 18.15 não impede o reconhecimento de pagamento antecipado como ativo quando o pagamento pelos bens ou serviços tenha sido realizado antes do envio dos produtos ou da prestação dos serviços.

Despesa passada não reconhecida como ativo

18.17 O gasto em item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como despesa não deve ser reconhecido em data futura como parte do custo de ativo.

Mensuração após o reconhecimento

18.18 A entidade deve mensurar os ativos intangíveis pelo custo menos qualquer amortização acumulada e qualquer perda acumulada por redução ao valor recuperável. Os requisitos para a amortização estão dispostos nesta seção. Os requisitos para o reconhecimento de redução ao valor recuperável estão dispostos na Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Amortização ao longo da vida útil

18.19 Para os propósitos desta Norma, todos os ativos intangíveis devem ser considerados como tendo vida útil finita. A vida útil de ativo intangível que se origina de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder o período de vigência dos direitos contratuais ou outros direitos legais, mas pode ser inferior, dependendo do período ao longo do qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam conferidos por um período limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível deve incluir os períodos renováveis apenas se existir evidência para suportar a renovação pela entidade sem custo relevante.

~~18.20 Caso a entidade seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil de ativo intangível, presume-se que a vida seja de dez anos.~~

18.20 Caso a vida útil do ativo intangível não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Período de amortização e método de amortização

18.21 A entidade deve alocar o valor da amortização de ativo intangível utilizando uma base sistemática ao longo de sua vida útil. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

18.22 A amortização é iniciada quando o ativo intangível está disponível para utilização, isto é, quando o ativo está no local e em condições necessárias para que possa ser utilizado da maneira pretendida pela administração. A amortização termina quando o ativo é desreconhecido. A entidade deve escolher o método de amortização que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Caso não possa

determinar esse padrão de maneira confiável, a entidade deve utilizar o método da linha reta.

Valor Residual

- 18.23 A entidade deve assumir que o valor residual de ativo intangível é zero, a não ser que:
- (a) exista compromisso de terceiro independente para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
 - (b) exista um mercado ativo para o ativo e:
 - (i) o valor residual possa ser determinado com base nesse mercado; e
 - (ii) seja provável que tal mercado irá existir ao final da vida útil do ativo.

Revisão do período de amortização e método de amortização

18.24 Fatores como, por exemplo, mudança na forma como o ativo intangível é utilizado, progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado podem indicar que o valor residual ou a vida útil de ativo intangível mudaram desde a data de divulgação anual mais recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve revisar suas estimativas anteriores e, caso as expectativas atuais diverjam, corrigir o valor residual, o método de amortização ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança no valor residual, no método de amortização ou na vida útil como mudança de estimativa contábil em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

Recuperabilidade do valor contábil – perda por desvalorização

18.25 Para determinar se o ativo intangível sofreu desvalorização, a entidade deve aplicar a Seção 27. Essa seção explica como e quando a entidade revisa os valores contábeis dos seus ativos, determina o valor recuperável de ativo, e quando ela reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

Baixas e alienações

- 18.26 A entidade deve desreconhecer o ativo intangível, e deve reconhecer o ganho ou a perda no resultado:
- (a) por ocasião de sua alienação; ou
 - (b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação.

Divulgação

- 18.27 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo intangível:
- (a) as vidas úteis ou as taxas de amortização utilizadas;
 - (b) os métodos de amortização utilizados;
 - (c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;
 - (d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos intangíveis é incluída;
 - (e) conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
 - (i) adições;
 - (ii) baixas;
 - (iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
 - (iv) amortização;
 - (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos;
 - (vi) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

- 18.28 A entidade também deve divulgar:
- (a) descrição, valor contábil e período de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual que seja material para as demonstrações contábeis da entidade;
 - (b) para os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção governamental e inicialmente reconhecidos pelo valor justo (ver item 18.12):
 - (i) o valor justo reconhecido inicialmente para esses ativos; e
 - (ii) seus valores contábeis;
 - (c) existência e valores contábeis dos ativos intangíveis para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que tenham sido dados como garantia de passivos;
 - (d) os valores de acordos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.
- 18.29 A entidade deve divulgar o valor total dos gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa durante o período (isto é, o valor de gastos incorridos internamente com pesquisa e desenvolvimento que não foram capitalizados como parte do custo de outro ativo que atenda os critérios de reconhecimento desta Norma).

Seção 19

Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Alcance desta seção

- 19.1 Esta seção se refere à contabilidade para combinação de negócios. A seção fornece orientação acerca da identificação do adquirente, da mensuração do valor da combinação de negócios e da alocação desse valor aos ativos adquiridos e passivos e provisões para passivos contingentes assumidos. A seção também aborda a contabilidade para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*) no momento da combinação de negócios e nos momentos subsequentes.
- 19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:
- ~~(a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados pela mesma parte antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é transitório;~~
 - (a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados pela mesma parte, ou partes, antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é transitório; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (b) a formação de *joint venture* (entidade controlada em conjunto com outros sócios);
 - (c) a aquisição de grupo de ativos que não constitui um negócio.

Definição de combinação de negócios

- 19.3 Combinação de negócios é a união de entidades ou negócios separados em uma única entidade. O resultado de quase todas as combinações de negócios é que a entidade, a adquirente, obtém o controle de uma ou mais entidades ou negócios, a adquirida. A data de aquisição é a data na qual a adquirente efetivamente obtém o controle da adquirida.
- 19.4 A combinação de negócios pode ser estruturada por meio de uma variedade de maneiras por razões legais, fiscais ou outras. A combinação de negócios pode envolver a compra por uma entidade de ações ou quotas de outra entidade, a compra de todos os ativos líquidos de outra entidade, a responsabilização pelos passivos da outra entidade, ou a compra de alguns dos ativos líquidos da outra entidade que juntos formam um ou mais negócios.
- 19.5 A combinação de negócios pode ser efetuada pela emissão de títulos patrimoniais, transferência de caixa ou equivalentes de caixa ou outros ativos, ou uma composição

desses. A transação pode se dar entre acionistas ou sócios das entidades combinadas ou entre a entidade e os acionistas ou sócios da outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de nova entidade para controlar as entidades combinadas ou os ativos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades combinadas.

Contabilização

- 19.6 Todas as combinações de negócios devem ser contabilizadas por meio da aplicação do método de aquisição.
- 19.7 A aplicação do método de aquisição envolve os seguintes passos:
- (a) identificação do adquirente;
 - (b) mensuração do custo da combinação de negócios;
 - (c) alocação, na data de aquisição, do custo da combinação de negócios para os ativos adquiridos e passivos e provisões para passivos contingentes assumidos.

Identificação do adquirente

- 19.8 Um adquirente deve ser identificado para todas as combinações de negócios. A adquirente é a entidade combinada que obtém o controle das outras entidades ou negócios combinados.
- 19.9 Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade ou negócio de forma a obter benefícios de suas atividades. O controle da entidade sobre outra é descrito na Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas.
- 19.10 Embora algumas vezes a identificação da adquirente possa ser difícil, existem normalmente indicações de sua existência. Por exemplo:
- (a) se o valor justo de uma das entidades combinadas é significativamente maior do que o valor justo da outra entidade combinada, a entidade com o maior valor justo é provavelmente a adquirente;
 - (b) se a combinação de negócios é efetivada por meio de uma troca de títulos patrimoniais ordinários com direito a voto por caixa ou outros ativos, a entidade entregando caixa ou outros ativos é provavelmente a adquirente;
 - (c) se a combinação de negócios resulta na administração de uma das entidades combinadas sendo capaz de dominar a seleção da equipe de administradores da entidade combinada resultante, a entidade cuja administração é capaz de dominar é provavelmente a adquirente.

Custo de combinação de negócios

- 19.11 O adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:
- ~~(a) dos valores justos na data da troca, dos ativos fornecidos, passivos incorridos ou assumidos, e títulos patrimoniais emitidos pela adquirente em troca do controle da adquirida, mais~~
 - (a) dos valores justos, na data da aquisição, de ativos concedidos, de passivos incorridos ou assumidos e de instrumentos patrimoniais emitidos pela adquirente, em troca do controle da adquirida, mais [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (b) quaisquer custos atribuíveis à combinação de negócios.

Ajustes no custo de combinação de negócios dependentes de eventos futuros

- 19.12 Quando um acordo de combinação de negócios proporcionar ajuste no custo da combinação que depende de eventos futuros, o adquirente deve incluir o valor estimado do ajuste no custo da combinação na data de aquisição se o ajuste for provável e puder ser mensurado de maneira confiável.

19.13 Entretanto, se o ajuste potencial não for reconhecido na data de aquisição, mas se tornar provável subsequentemente e puder ser mensurado de maneira confiável, as contraprestações adicionais devem ser tratadas como ajuste no custo da combinação.

Alocação do custo de combinação de negócios para os ativos adquiridos, passivos e passivos contingentes assumidos

~~19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.20 pelos valores justos nessa data. Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da adquirida no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – “deságio”).~~

19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.15 pelos valores justos nessa data, exceto conforme abaixo:

- (a) tributo diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos e mensurados, de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro;
- (b) passivo (ou ativo, se houver) relacionado a acordos de benefícios a empregados da adquirida deve ser reconhecido e mensurado, de acordo com a Seção 28 – Benefícios a Empregados.

Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da adquirente no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – deságio). Qualquer participação de não controladores na adquirida deve ser mensurada pela parcela proporcional da participação de não controladores nos valores reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:

- (a) no caso de ativo que não é ativo intangível, ser provável que benefícios econômicos futuros associados fluirão para a entidade adquirente e seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável;
- (b) no caso de passivo que não é passivo contingente, ser provável uma exigência de saída de recursos para liquidar a obrigação e seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável;
- ~~(c) no caso de ativo intangível ou de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável.~~
- (c) no caso de ativo intangível, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo; e [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (d) no caso de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de forma confiável. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

19.16 A demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente da entidade adquirente devem incorporar o resultado da entidade adquirida depois da data de aquisição pela inclusão das receitas e despesas da adquirida com base no custo da combinação de negócios para a adquirente. Por exemplo, a despesa de depreciação incluída depois da data de aquisição na demonstração do resultado da entidade adquirente relacionada aos ativos depreciáveis da entidade adquirida deve ser baseada nos valores

justos desses ativos depreciáveis na data de aquisição, isto é, seu custo para a adquirente. (Ver a Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.)

- 19.17 A aplicação do método de aquisição inicia-se na data de aquisição, que é a data na qual a entidade adquirente obtém controle da entidade adquirida. Visto que o controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras de entidade ou negócio de forma a obter benefícios de suas atividades, não é necessário que a transação esteja terminada ou finalizada perante a lei antes da adquirente obter o controle. Todos os fatos e circunstâncias pertinentes que cercam a combinação de negócios devem ser considerados na avaliação do momento no qual a adquirente obteve controle.
- 19.18 Em conformidade com o item 19.14, a entidade adquirente reconhece separadamente apenas os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida que existiam na data de aquisição e que atendem aos critérios de reconhecimento do item 19.15. Portanto:
- (a) a entidade adquirente deve reconhecer os passivos pelo término ou redução das atividades da entidade adquirida como parte da alocação do custo da combinação apenas quando a adquirida possuir, na data de aquisição, um passivo existente para reestruturação reconhecido de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; e
 - (b) ao alocar o custo da combinação, a entidade adquirente não deve reconhecer passivos para perdas futuras ou outros custos que espera incorrer como resultado da combinação de negócios.
- 19.19 Se a contabilidade inicial para uma combinação de negócios estiver incompleta ao final do período de divulgação no qual a combinação ocorrer, a entidade adquirente deve reconhecer nas suas demonstrações contábeis valores provisórios para os itens para os quais a contabilidade estiver incompleta. Dentro do período de doze meses após a data de aquisição, a entidade adquirente deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos como ativos e passivos na data de aquisição (isto é, contabilizá-los como se tivessem sido feitos na data de aquisição). Além do período de doze meses após a data de aquisição, ajustes na contabilidade inicial para uma combinação de negócios devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro em conformidade com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Passivo contingente

- 19.20 O item 19.14 especifica que a entidade adquirente reconhece separadamente uma provisão para um passivo contingente da entidade adquirida apenas se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável. Caso seu valor justo não possa ser mensurado de maneira confiável:
- (a) há efeito resultante no valor reconhecido como ágio por expectativa de rentabilidade futura ou contabilizado em conformidade com o item 19.24; e
 - (b) a entidade adquirente deve divulgar as informações acerca desse passivo contingente conforme requerido pela Seção 21.
- 19.21 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente em conformidade com o item 19.14 pelo maior valor entre:
- (a) o valor que seria reconhecido de acordo com a Seção 21; e
 - (b) o valor inicialmente reconhecido menos os valores previamente reconhecidos como receita de acordo com a Seção 23 – Receitas.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura

- 19.22 A entidade adquirente deve, na data de aquisição:
- (a) reconhecer o ágio adquirido por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em combinação de negócios como ativo; e
 - (b) mensurar inicialmente esse ágio por expectativa de rentabilidade futura pelo seu custo, sendo esse o excesso do custo da combinação de negócios sobre a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos em conformidade com o item 19.14.
- 19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:
- ~~(a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Caso a entidade seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura, presume-se que a vida seja de dez anos;~~
 - (a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Caso a vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (b) a entidade deve seguir a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos para o reconhecimento e a mensuração de redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Excesso do valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida sobre o custo da participação (“deságio” ou ganho por compra vantajosa).

- 19.24 Se a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o item 19.14 exceder o custo da combinação de negócios (algumas vezes referido como “deságio” ou ganho por compra vantajosa), a entidade adquirente deve:
- (a) revisar a identificação e a mensuração dos ativos, passivos e provisões para passivos contingentes da entidade adquirida e a mensuração do custo da combinação de negócios; e
 - (b) reconhecer imediatamente no resultado qualquer excesso remanescente depois dessa reavaliação.

Divulgação

Combinação de negócios efetivada durante o período de divulgação

~~19.25 Para cada combinação de negócios que foi efetivada durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:~~

- 19.25 Para cada combinação de negócios durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (a) nomes e descrição das entidades ou negócios combinados;
 - (b) data de aquisição;
 - (c) porcentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto;
 - (d) custo da combinação e descrição dos componentes desse custo (tais como caixa, títulos patrimoniais e instrumentos de dívida);
 - (e) valores reconhecidos na data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e passivos contingentes da entidade adquirida, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
 - (f) valor de quaisquer excessos reconhecidos no resultado em conformidade com o item 19.24 e a conta da demonstração do resultado na qual o excesso é reconhecido;

- (g) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações da adquirida e da adquirente, ou ativos intangíveis ou outros itens não reconhecidos de acordo com o item 19.15. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Todas as combinações de negócios

~~19.26 A entidade adquirente deve divulgar a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:~~

19.26 A entidade adquirente deve divulgar as vidas úteis utilizadas para o ágio por expectativa de rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;
- (b) perdas por redução ao valor recuperável;
- (c) alienações de negócios anteriormente adquiridos;
- (d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

Seção 20 **Operações de Arrendamento**

Alcance desta seção

20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos, exceto:

- (a) arrendamentos para exploração ou utilização de minerais, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis (ver Seção 34 – Atividades Especializadas);
- (b) contratos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, gravações em vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (ver Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*));
- (c) mensuração de propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento e mensuração de propriedade para investimento alugada pelos arrendadores sob arrendamentos operacionais (ver Seção 16 – Propriedade para Investimento);
- (d) mensuração de ativos biológicos mantidos por arrendatários sob arrendamentos financeiros e ativos biológicos alugados pelos arrendadores sob arrendamentos operacionais (ver Seção 34);
- ~~(e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e~~
- (e) arrendamentos que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros variáveis de mercado, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (f) arrendamentos operacionais que se tornaram onerosos.

20.2 Esta seção se aplica a acordos que transfiram o direito de utilizar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Esta seção não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de utilizar os ativos de uma parte contratante para outra.

~~20.3 Alguns contratos, tais como contratos de terceirização, e contratos de telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take or pay* (pegue ou pague), não se constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são em essência arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção.~~

20.3 Alguns contratos, tais como determinados contratos de terceirização e contratos de telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue ou pague) (acordos escritos entre comprador e vendedor que obriguem o comprador a pagar, independentemente de haver ou não a entrega do bem ou serviço por parte do vendedor), não se constituem arrendamento sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são, em essência, arrendamentos de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Classificação de arrendamento

20.4 O arrendamento é classificado como arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. O arrendamento é classificado como arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

20.5 A classificação de arrendamento como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento fosse classificado como arrendamento financeiro são:

- (a) o arrendamento transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento;
- (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- (c) o prazo do arrendamento cobre a maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que a propriedade não seja transferida;
- (d) no início do arrendamento, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- (e) os ativos arrendados são de natureza especializada tal que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

20.6 Indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que um arrendamento seja classificado como arrendamento financeiro são:

- (a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador associadas com o cancelamento são suportadas pelo arrendatário;
- (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor residual do ativo arrendado são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento do aluguel que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento); e
- (c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores aos de mercado.

20.7 Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 20.5 e 20.6 nem sempre são conclusivos. Se for claro, a partir de outras características, que o arrendamento não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento é classificado como operacional. Isso pode acontecer, por exemplo, se a propriedade do ativo se transferir para o arrendatário ao final do arrendamento mediante pagamento variável igual ao valor justo do ativo nesse momento, ou se houver pagamentos de aluguéis contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente

todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

- 20.8 A classificação do arrendamento é feita no início do arrendamento e não é alterada durante o período do arrendamento, a não ser que o arrendatário e o arrendador concordem em alterar as disposições do arrendamento (outras que não a simples renovação do arrendamento), sendo que nesse caso a classificação do arrendamento deve ser reavaliada.

Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento financeiro

Reconhecimento inicial

- 20.9 No começo do prazo de arrendamento, os arrendatários devem reconhecer seus direitos e obrigações do arrendamento financeiro como ativos e passivos nos seus balanços patrimoniais por valores iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, no início do arrendamento. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário (custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e organização do arrendamento) são adicionados ao valor reconhecido como ativo.
- 20.10 O valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento devem ser calculados por meio da utilização da taxa de juros implícita do arrendamento. Se essa taxa de juros não puder ser determinada, a taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário deve ser utilizada.

Mensuração subsequente

- 20.11 O arrendatário deve segregar os pagamentos mínimos do arrendamento entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O arrendatário deve alocar o encargo financeiro para cada período durante o prazo do arrendamento de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. O arrendatário deve contabilizar os aluguéis contingentes como despesa nos períodos em que são incorridos.
- 20.12 O arrendatário deve depreciar o ativo arrendado sob arrendamento financeiro de acordo com a seção pertinente desta Norma para tal tipo de ativo, por exemplo, Seção 17 – Ativo Imobilizado, Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), ou Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*). Se não existir razoável certeza de que o arrendatário obterá a propriedade no final do prazo do arrendamento, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento ou da sua vida útil, o que for menor. O arrendatário também deve avaliar em cada data de divulgação se o ativo arrendado sob arrendamento financeiro sofreu desvalorização (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Divulgação

- 20.13 O arrendatário deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos financeiros:
- (a) para cada classe de ativo, o valor contábil líquido ao final do período de divulgação;
 - (b) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento ao final do período de divulgação, para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos; e
 - (iii) mais de cinco anos;
 - (c) uma descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de

renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

- 20.14 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17, 18, 27 e 34 se aplicam aos arrendatários de ativos arrendados sob arrendamento financeiro.

Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento operacional

Reconhecimento e mensuração

- 20.15 O arrendatário deve reconhecer os pagamentos do arrendamento sob arrendamento operacional (excluindo os custos por serviços, tais como seguro e manutenção) como despesa em base linear a não ser que:
- (a) outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo que os pagamentos não sejam realizados nessa base; ou
 - (b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicadas) para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos da inflação geral, então a condição (b) não é atendida.

Exemplo de aplicação do item 20.15(b):

A entidade X opera em local no qual a projeção consensual dos bancos locais indica que o índice do nível geral de preços, conforme publicado pelo governo, aumenta, em média, 10% ao ano ao longo dos próximos dez anos. X arrenda um espaço de escritório de Y durante um período de cinco anos sob arrendamento operacional. Os pagamentos do arrendamento operacional são estruturados para refletir os 10% anuais esperados de inflação geral nos próximos cinco anos do período do arrendamento conforme segue.

Ano 1	\$ 100.000
Ano 2	\$ 110.000
Ano 3	\$ 121.000
Ano 4	\$ 133.000
Ano 5	\$ 146.000

X reconhece a despesa anual do arrendamento igual aos valores devidos ao arrendador conforme evidenciado acima. Se os pagamentos crescentes não são claramente estruturados para compensar o arrendador pelos aumentos de custos inflacionários esperados baseados em índices ou estatísticas publicados, X reconhece a despesa anual do arrendamento em base linear: \$ 122.000 em cada ano (soma dos valores a pagar sob o arrendamento dividido por cinco anos).

Divulgação

- 20.16 Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos operacionais:
- (a) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento sob arrendamentos operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos; e
 - (iii) mais de cinco anos;
 - (b) pagamentos de arrendamento reconhecidos como despesa;
 - (c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento financeiro

Reconhecimento e mensuração

- 20.17 Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos sob arrendamento financeiro nos seus balanços patrimoniais e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento. O investimento líquido em arrendamento é o investimento bruto no arrendamento do arrendador descontado à taxa de juros implícita no arrendamento. O investimento bruto no arrendamento é a soma:
- (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento a receber pelo arrendador sob arrendamento financeiro; e
 - (b) de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.
- 20.18 Para os arrendamentos financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores fabricantes ou comerciantes, os custos diretos iniciais (custos que são incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e à organização de arrendamento) são incluídos na mensuração inicial do recebível de arrendamento financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento.

Mensuração subsequente

- 20.19 O reconhecimento da receita financeira deve se basear em padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento financeiro. Os pagamentos do arrendamento relacionados ao período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto no arrendamento para reduzir tanto o principal quanto as receitas financeiras não apropriadas. Se existir indicação de que o valor residual estimado não garantido utilizado para computar o investimento bruto do arrendador no arrendamento mudou significativamente, a alocação da receita ao longo do prazo do arrendamento é revisada, e qualquer redução relacionada a valores apropriados é imediatamente reconhecida no resultado.

Arrendador fabricante ou comerciante

- 20.20 Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes aos clientes a opção de comprar ou arrendar um ativo. O arrendamento financeiro de ativo pelo arrendador fabricante ou comerciante dá origem a dois tipos de receita:
- (a) lucro ou prejuízo pelos preços de vendas normais equivalente ao resultado proveniente da venda definitiva do ativo sendo arrendado, refletindo quaisquer descontos aplicáveis comerciais ou por quantidade; e
 - (b) receita financeira durante o prazo do arrendamento.
- 20.21 A receita de venda reconhecida no começo do prazo do arrendamento por arrendador fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento atribuídos ao arrendador, computado por meio da taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política da entidade para as vendas definitivas.
- 20.22 Caso taxas de juros artificialmente baixas sejam estipuladas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria caso fosse utilizada uma taxa de juros do mercado. Os custos incorridos pelo arrendador fabricante ou comerciante relacionados com a negociação e a organização do arrendamento financeiro devem ser reconhecidos como despesa no momento em que o lucro da venda for reconhecido.

Divulgação

- 20.23 O arrendador deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos financeiros:
- (a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento no final do período de divulgação e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento recebíveis no final do período de divulgação. Adicionalmente, o arrendador deve divulgar o investimento bruto no arrendamento e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento recebíveis no final do período de divulgação, para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos; e
 - (iii) mais de cinco anos;
 - (b) receita financeira não apropriada;
 - (c) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador.
 - (d) provisão acumulada para os recebíveis incobráveis provenientes de pagamentos mínimos do arrendamento;
 - (e) aluguéis contingentes reconhecidos como receita durante o período; e
 - (f) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento operacional

Reconhecimento e mensuração

- 20.24 O arrendador deve apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos operacionais nos seus balanços patrimoniais de acordo com a natureza do ativo.
- 20.25 O arrendador deve reconhecer as receitas do arrendamento de arrendamento operacional (excluindo os valores por serviços tais como seguro e manutenção) no resultado em base linear ao longo do período do arrendamento, a não ser que:
- (a) outra base sistemática seja representativa do padrão temporal do benefício do ativo arrendado pelo arrendatário, mesmo que o recebimento dos pagamentos não seja realizado nessa base; ou
 - (b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicados) para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos de inflação geral, então a condição (b) não é atendida.
- 20.26 O arrendador deve reconhecer como despesa os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção da receita de arrendamento. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos semelhantes.
- 20.27 O arrendador deve aicionar ao valor contábil do ativo arrendado quaisquer custos diretos iniciais que incorrer na negociação e estruturação de arrendamento operacional e reconhecer tais custos como despesa durante o prazo do arrendamento na mesma base da receita do arrendamento.
- 20.28 Para determinar se o ativo arrendado sofreu desvalorização, o arrendador deve aplicar a Seção 27.
- 20.29 O arrendador fabricante ou comerciante não deve reconhecer qualquer lucro de venda ao celebrar arrendamento operacional porque este não equivale a uma venda.

Divulgação

- 20.30 O arrendador deve divulgar as seguintes informações para os arrendamentos operacionais:
- (a) os pagamentos mínimos futuros de arrendamentos sob arrendamentos operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos; e
 - (iii) mais de cinco anos;
 - (b) o total de aluguéis contingentes reconhecidos como receita;
 - (c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos, e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.
- 20.31 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17, 18, 27 e 34 se aplicam aos arrendadores para os ativos fornecidos sob arrendamentos operacionais.

Transação de venda e *leaseback*

- 20.32 A transação de venda e *leaseback* envolve a venda do ativo e o concomitante arrendamento do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento e o preço de venda são geralmente interdependentes porque são negociados como um pacote. O tratamento contábil da transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento.

Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento financeiro

- 20.33 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento financeiro, o vendedor-arrendatário não deve reconhecer imediatamente, como receita, qualquer excesso da receita de venda obtido acima do valor contábil. Em vez disso, o vendedor-arrendatário deve diferir tal excesso e amortizá-lo ao longo do prazo do arrendamento.

Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento operacional

- 20.34 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento operacional e se for claro que a transação é estabelecida pelo valor justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo imediatamente. Se o preço de venda estiver abaixo do valor justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo imediatamente, a não ser que o prejuízo seja compensado por pagamentos futuros do arrendamento a preços inferiores aos de mercado. Nesse caso, o vendedor-arrendatário deve diferir e amortizar tal prejuízo proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento ao longo do período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado. Se o preço de venda estiver acima do valor justo, o vendedor-arrendatário deve diferir o excesso sobre o valor e amortizá-lo ao longo do período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado.

Divulgação

- 20.35 Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores aplicam-se igualmente a transações de venda e *leaseback*. A descrição exigida dos acordos de arrendamento relevantes inclui descrições das disposições únicas ou incomuns do acordo ou dos termos das transações de venda e *leaseback*.

Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Alcance desta seção

- 21.1 Esta seção se aplica a todas as provisões (isto é, passivos de prazo ou valor incerto), passivos contingentes e ativos contingentes, exceto aquelas provisões tratadas por outras seções desta Norma. Estas incluem provisões relacionadas a:
- (a) arrendamentos (Seção 20 – Operações de Arrendamento). Entretanto, esta seção trata dos arrendamentos que tenham se tornado onerosos;
 - (b) contratos de construção (Seção 23 – Receitas);
 - (c) obrigações de benefícios a empregados (Seção 28 – Benefícios a Empregados);
 - (d) tributos sobre o lucro (Seção 29 – Tributos sobre o Lucro).
- 21.2 As exigências desta seção não se aplicam aos contratos a executar (contratos executórios) a não ser que eles sejam contratos onerosos. Contratos a executar são contratos nos quais nenhuma das partes cumpriu quaisquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.
- 21.3 A palavra “provisão” algumas vezes é utilizada no contexto de itens tais como depreciação, redução de ativos ao valor recuperável e créditos incobráveis. Esses são ajustes dos valores contábeis de ativos, e não reconhecimento de passivos e, portanto, não são tratados nesta seção.

Reconhecimento inicial

- 21.4 A entidade deve reconhecer uma provisão apenas quando:
- (a) a entidade tem uma obrigação na data das demonstrações contábeis como resultado de evento passado;
 - (b) é provável (isto é, mais probabilidade de que sim do que não) que será exigida da entidade a transferência de benefícios econômicos para liquidação;
 - (c) o valor da obrigação pode ser estimado de maneira confiável.
- 21.5 A entidade deve reconhecer a provisão como passivo no seu balanço patrimonial e deve reconhecer o valor da provisão como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo, como no caso dos estoques ou ativo imobilizado. Para contabilização de proposta de destinação do resultado devem ser observadas as disposições da Interpretação Técnica ITG 08 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos.
- 21.6 A condição no item 21.4(a) (obrigação na data das demonstrações contábeis, como resultado de evento passado) significa que a entidade não tem qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação. Isso pode acontecer quando a entidade tem obrigação legal, que pode ser exigida por lei, ou quando a entidade tem obrigação não formalizada (ou obrigação construtiva), porque um evento passado (que pode ser um ato da entidade) criou expectativas válidas em outras partes de que a entidade cumprirá a obrigação. Obrigações que irão surgir em razão da atuação futura da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios) não satisfazem as condições do item 21.4(a), não importando quão provável sejam, e mesmo que sejam obrigações contratuais. Por exemplo: devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar ou vendendo a fábrica, ela não tem nenhuma obrigação presente para com esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

Mensuração inicial

- 21.7 A entidade deve mensurar uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis. A melhor estimativa é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação ao final da data das

demonstrações contábeis ou para transferi-la, nesse momento, para um terceiro:

- (a) Quando a provisão envolve grande conjunto de itens, a estimativa do valor reflete a ponderação de todos os possíveis resultados pelas suas probabilidades associadas. A provisão será, portanto, diferente dependendo se a probabilidade de perda de certo valor é, por exemplo, 60% ou 90%. Quando existir um conjunto contínuo de possíveis resultados, e cada valor nesse conjunto for tão provável quanto qualquer outro, o ponto médio do intervalo deve ser utilizado.
- (b) Quando a provisão surge de uma única obrigação, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação. Entretanto, mesmo em tal caso, a entidade considera outros resultados possíveis. Quando os outros resultados possíveis forem principalmente muito mais altos, ou principalmente muito mais baixos do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo.

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material (significativo), o valor da provisão deve ser o valor presente do desembolso que se espera que seja exigido para liquidar a obrigação. A taxa de desconto deve ser uma taxa antes dos tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo. Os riscos específicos do passivo devem ser refletidos na taxa de desconto ou na estimativa dos valores requeridos para liquidar a obrigação, mas não ambos.

- 21.8 A entidade deve excluir da mensuração da provisão os ganhos da alienação esperada dos ativos.
- 21.9 Quando parte ou a totalidade do montante exigido para liquidar uma provisão puder ser reembolsado por outra parte (por exemplo, por meio da reivindicação de seguro), a entidade deve reconhecer o reembolso como um ativo separado apenas quando for praticamente certo que a entidade irá receber o reembolso na liquidação da obrigação. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão. O reembolso recebível deve ser apresentado no balanço patrimonial como um ativo e não deve ser compensando contra a provisão. Na demonstração do resultado, a entidade pode compensar qualquer reembolso de outra parte contra a despesa relacionada à provisão.

Mensuração subsequente

- 21.10 A entidade deve debitar contra a provisão apenas aqueles gastos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.
- 21.11 A entidade deve revisar as provisões em cada data das demonstrações contábeis e ajustá-las para refletir a melhor estimativa corrente do valor que seria exigido para liquidar a provisão nessa data das demonstrações contábeis. Quaisquer ajustes nos valores previamente reconhecidos devem ser reconhecidos no resultado, a não ser que a provisão tenha sido originalmente reconhecida como parte do custo do ativo (ver item 21.5). Quando a provisão é mensurada pelo valor presente do desembolso que se espera que seja exigido para liquidá-la, a apropriação do desconto deve ser reconhecida como despesa financeira no resultado no período em que surgir.

Passivo contingente

- 21.12 Passivo contingente é uma obrigação possível, mas incerta, ou uma obrigação presente que não é reconhecida porque não atende a uma ou ambas as condições (b) e (c) no item 21.4. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente como passivo, exceto os passivos contingentes da entidade adquirida em combinação de negócios (ver item 19.20 e 19.21). A divulgação de passivo contingente é exigida pelo item 21.15, a não ser que seja remota a possibilidade da saída de recursos. Quando a entidade é solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que deve ser liquidada por outras partes é tratada como passivo contingente.

Ativo contingente

21.13 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. A divulgação de ativo contingente é exigida pelo item 21.16 quando a entrada de benefícios econômicos for provável. Entretanto, quando o fluxo de benefícios econômicos futuros para a entidade for praticamente certo, então o referido ativo não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

Divulgação

Divulgação sobre provisões

21.14 Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

- (a) conciliação demonstrando:
 - (i) o valor contábil no início e no fim do período;
 - (ii) adições durante o período, incluindo os ajustes provenientes de mudanças na mensuração do valor descontado;
 - (iii) valores debitados contra a provisão durante o período; e
 - (iv) valores não utilizados revertidos durante o período;
- (b) breve descrição da natureza da obrigação, e o valor esperado e as datas de quaisquer pagamentos resultantes;
- (c) indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas;
- (d) valor de qualquer reembolso esperado, indicando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido em razão desse reembolso esperado.

Informações comparativas de períodos anteriores não são exigidas.

Divulgação sobre passivos contingentes

21.15 A não ser que a possibilidade de qualquer saída de recursos na liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- (a) estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 21.7 a 21.11;
- (b) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
- (c) possibilidade de qualquer reembolso.

Caso seja impraticável fazer uma ou mais de uma dessas divulgações, esse fato deve ser declarado.

Divulgação sobre ativos contingentes

~~21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, quando praticável sem custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Caso seja impraticável fazer essa divulgação, esse fato deve ser declarado.~~

21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Se essa estimativa envolver custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais estimar o efeito financeiro implicaria custo ou esforço excessivo. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Divulgação prejudicial

21.17 Em casos extremamente raros, a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 21.14 a 21.16 pode ser seriamente prejudicial à posição da entidade na disputa com outras partes sobre assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que, e razões pelas quais, as informações não foram divulgadas.

Apêndice da Seção 21 Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão

Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 21. Ele fornece guia para a aplicação das exigências da Seção 21 sobre o reconhecimento e mensuração de provisões.

Todas as entidades, nos exemplos deste Apêndice, têm 31 de dezembro como sua data das demonstrações contábeis. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado na redução ao valor recuperável de ativos; esse aspecto não é tratado nos exemplos. As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao valor presente, nos casos em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

Exemplo 1 - Perda operacional futura

A entidade determina que é provável que um segmento de suas operações incorra em perdas operacionais futuras por vários anos.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação — Não existe evento passado que obrigue a entidade a desembolsar recursos.

Conclusão — A entidade não reconhece provisão para perdas operacionais futuras. As perdas futuras esperadas não atendem à definição de um passivo. A expectativa de perdas operacionais futuras pode ser um indicador de que um ou mais ativos estão desvalorizados — ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 2 - Contrato oneroso

Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis para atender às obrigações previstas no contrato excedem os benefícios econômicos esperados a serem recebidos previstos no mesmo. Os custos inevitáveis previstos em contrato refletem o menor custo líquido de saída desse contrato, que é o menor entre os custos de atendê-lo e quaisquer remunerações ou penalidades provenientes do seu não cumprimento. Por exemplo, a entidade pode ser exigida contratualmente, sob arrendamento operacional, a realizar pagamentos para arrendar um ativo que não tenha mais qualquer utilização.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A entidade é exigida contratualmente a desembolsar recursos para os quais ela não recebe benefícios proporcionais.

Conclusão – Se a entidade possui um contrato que seja oneroso, a entidade reconhece e mensura a obrigação presente prevista no contrato como uma provisão.

Exemplo 3 - Reestruturação

Reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e que altera materialmente o escopo de um negócio empreendido por entidade ou a maneira pela

qual esse negócio é conduzido.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – Uma obrigação não formalizada (não construtiva) para reestruturação surge apenas quando a entidade:

- (a) tem um plano formal detalhado para a reestruturação, que identifica pelo menos:
 - (i) o negócio ou a parte do negócio envolvido;
 - (ii) as principais localidades afetadas;
 - (iii) o local, a função e o número aproximado de empregados que serão remunerados pelo término de seus serviços;
 - (iv) os gastos que serão realizados;
 - (v) quando o plano será implementado; e
- (b) tenha gerado expectativa válida naqueles afetados de que conduzirá a reestruturação, por meio do início da implementação desse plano ou por meio da comunicação das suas características principais para os afetados pela reestruturação.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão para os custos de reestruturação apenas quando, na data das demonstrações contábeis, tiver a obrigação legal ou não formalizada de conduzir a reestruturação.

Exemplo 4 – Garantias

Um fabricante fornece garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante se compromete a consertar, por reparo ou substituição, os defeitos do produto que se tornarem aparentes dentro de três anos a partir data da venda. De acordo com a sua experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias como um todo.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data das demonstrações contábeis.

Ilustração dos cálculos:

Em 20X0, produtos são vendidos por \$ 1.000.000. A experiência passada indica que 90% dos produtos vendidos não requerem reparos dentro da garantias; 6% dos produtos vendidos requerem reparos pequenos, que custam 30% do preço de venda; e 4% dos produtos vendidos requerem reparos maiores ou substituição, que custam 70% do preço de venda. Portanto os custos estimados de garantia são:

$\$ 1.000.000 \times 90\% \times 0 = \$ 0$
$\$ 1.000.000 \times 6\% \times 30\% = \$ 18.000$
$\$ 1.000.000 \times 4\% \times 70\% = \$ 28.000$
Total = \$ 46.000

Os gastos com reparos e substituições dentro da garantia, para os produtos vendidos em 20X0 devem ser realizados 60% em 20X1, 30% em 20X2, e 10% em 20X3, em todos os casos ao final do período. Em razão dos fluxos de caixa estimados já refletirem as probabilidades de saídas de caixa, e assumindo que não haja quaisquer outros riscos ou incertezas que necessitem ser refletidos, para determinar o valor presente daqueles fluxos de caixa a entidade deve utilizar uma taxa de desconto “livre de risco” com base em títulos do governo com os mesmos períodos das saídas de caixa esperadas (6% para o títulos de

um ano e 7% para o títulos de dois e três anos, como exemplo). O cálculo do valor presente, ao final de 20X0, dos fluxos de caixa estimados referentes às garantias para os produtos vendidos em 20X0, é o seguinte:

Ano		Pagamentos de caixa esperados (\$)	Taxa de desconto	Fator de desconto	Valor presente (\$)
1	60% × \$ 46.000	27.600	6%	0,9434 (6% para 1 ano)	26.038
2	30% × \$ 46.000	13.800	7%	0,8734 (7% para 2 anos)	12.053
3	10% × \$ 46.000	4.600	7%	0,8163 (7% para 3 anos)	3.755
Total					41.846

A entidade irá reconhecer uma “provisão para garantia” de \$ 41.846 ao final de 20X0 pelos produtos vendidos em 20X0.

Exemplo 5 - Política de reembolso

Uma loja de varejo tem como política reembolsar compras de clientes insatisfeitos, embora não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável que certa proporção dos bens seja devolvida para reembolso.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar os reembolsos.

Exemplo 6 - Fechamento de divisão – nenhuma implementação antes do encerramento do período de divulgação

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão. Antes do encerramento do período de divulgação (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados, e nenhum outro passo havia sido tomado para implementar a decisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não existe evento que gera obrigação e, portanto, não existe obrigação.

Conclusão – A entidade não reconhece qualquer provisão.

Exemplo 7 - Fechamento de divisão – comunicação e implementação antes do encerramento do período de divulgação

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, o plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho. Cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas, repetidamente, para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, que dá origem à

obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – A entidade reconhece uma provisão, em 31 de dezembro de 20X0, pela melhor estimativa dos custos que seriam incorridos para fechar a divisão na data de divulgação.

Exemplo 8 – Reciclagem para atualização do pessoal, como resultado de mudança no sistema de tributação sobre o lucro

O governo introduz mudanças no sistema de tributação sobre o lucro. Como resultado dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar reciclar, para atualização, uma grande proporção dos seus empregados da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a legislação tributária. Na data de encerramento do período de divulgação, nenhum treinamento para atualização do pessoal havia ocorrido.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A mudança na legislação tributária não impõe à entidade a obrigação de realizar treinamento para atualização. O evento que gera a obrigação para reconhecimento de provisão (o próprio treinamento para atualização) não ocorreu.

Conclusão – A entidade não reconhece uma provisão.

Exemplo 9 – Caso judicial

Um cliente processou a Entidade X, em razão de prejuízos por danos que o cliente alega ter sofrido pela utilização de produto vendido pela Entidade X. A Entidade X questiona a obrigação alegando que o cliente não seguiu as orientações ao utilizar o produto. Até a data de autorização, pelo conselho, da divulgação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os advogados da entidade a aconselham que é provável que a mesma não seja responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, os seus advogados a aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, nesse momento é provável que a entidade seja responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não existe obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida. A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota.

(b) Em 31 de dezembro de 20X2

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas evidências disponíveis, existe uma obrigação presente. O evento que gera a obrigação é a venda do produto ao cliente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação em 31 de dezembro de 20X2, e a despesa é reconhecida no resultado. Isso não é correção de erro do ano de 20X1 porque, com base nas evidências disponíveis no momento em que as demonstrações contábeis de 20X1 foram aprovadas, uma provisão

não deveria ter sido reconhecida na época.

Seção 22

Passivo e Patrimônio Líquido

Alcance desta seção

- 22.1 Esta seção estabelece os princípios para classificação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e aborda a contabilidade para títulos patrimoniais emitidos para partes individuais ou outras partes atuando nas suas posições como investidores em títulos patrimoniais (isto é, nas suas posições como proprietários). A Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações aborda a contabilidade para as transações nas quais a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregados) como recursos em contrapartida por seus títulos patrimoniais (incluindo ações e opções de ações) de empregados e de outros fornecedores atuando como vendedores de bens e serviços.
- 22.2 Esta seção deve ser aplicada na classificação de todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto:
- (a) aquelas participações em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
 - (b) direitos e obrigações de empregados sob planos de benefícios a empregados, para qual a Seção 28 – Benefícios a Empregados se aplica;
 - (c) contratos para recursos contingentes em combinação de negócios (ver Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)). Essa isenção se aplica apenas para a entidade adquirente;
 - (d) instrumentos financeiros, contratos e obrigações sob pagamento baseado em ações se aplica a Seção 26, exceto que os itens 22.3 a 22.6 devem ser aplicados para ações em tesouraria compradas, vendidas, emitidas, ou canceladas relacionadas com planos de opções de ações de empregados, planos de compra de ações de empregados, e todos os outros acordos de pagamento baseado em ações.

Classificação de instrumento financeiro como passivo ou patrimônio líquido

- 22.3 Patrimônio líquido é a diferença entre o total dos ativos da entidade e todos os seus passivos. Um passivo é uma obrigação presente da entidade, originada de eventos já ocorridos, cuja liquidação deve resultar em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos. O patrimônio líquido inclui os investimentos realizados pelos proprietários da entidade, mais adições a esses investimentos obtidas por meio de operações rentáveis e retidas para utilização nas operações da entidade (lucros acumulados), menos as reduções nos investimentos dos proprietários como resultado de operações não rentáveis (prejuízos acumulados) ou distribuições para os proprietários.
- 22.3A A entidade deve classificar um instrumento financeiro como passivo financeiro ou como patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual, não simplesmente sua forma legal, e de acordo com as definições de passivo financeiro e instrumento patrimonial. Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação atende à definição de passivo financeiro, e é classificada dessa forma, exceto para aqueles instrumentos classificados como instrumento patrimonial de acordo com o item 22.4. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 22.4 Alguns instrumentos financeiros que atendem à definição de passivo são classificados como patrimônio líquido porque eles representam a participação residual nos ativos líquidos da entidade:

- (a) um instrumento resgatável é um instrumento financeiro que provê ao detentor o direito de vender esse instrumento de volta para o emissor por caixa ou outro ativo financeiro ao exercer o direito de venda ou é automaticamente resgatado ou recomprado pelo emissor na ocorrência de evento futuro incerto ou a morte ou aposentadoria do detentor do instrumento. Um instrumento resgatável que possui todas as seguintes características é classificado como título patrimonial:
 - (i) o instrumento confere ao detentor uma participação proporcional nos ativos líquidos da entidade na hipótese da liquidação da entidade. Os ativos líquidos da entidade são aqueles ativos remanescentes após a dedução de todas as reivindicações sobre seus ativos;
 - (ii) o instrumento está na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos;
 - (iii) todos os instrumentos financeiros, que estão nessa classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes de instrumentos, possuem características idênticas;
 - (iv) além das obrigações contratuais do emissor de resgatar ou recomprar o instrumento por caixa ou outro ativo financeiro, o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra entidade, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade, e não é um contrato que será liquidado ou pode ser liquidado pelo próprio título patrimonial da entidade;
 - (v) o total dos fluxos de caixa esperados atribuíveis ao instrumento ao longo da vigência do instrumento é baseado substancialmente no resultado, na mudança dos ativos líquidos reconhecidos ou na mudança do valor justo dos ativos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vigência do instrumento (excluindo quaisquer efeitos do instrumento);
- (b) os instrumentos, ou partes de instrumentos, que são subordinados a todas as outras classes de instrumentos são classificados como patrimônio líquido se impuserem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma participação proporcional nos ativos líquidos da entidade apenas na liquidação.

22.5 Os seguintes instrumentos são exemplos de instrumentos que são classificados como passivos ao invés de patrimônio líquido:

- (a) um instrumento é classificado como passivo se as distribuições dos ativos líquidos na liquidação estiverem sujeitas a um valor máximo (teto). Por exemplo, se na liquidação os detentores do instrumento receberem uma participação proporcional dos ativos líquidos, mas esse valor for limitado a um teto e o excesso dos ativos líquidos for distribuído a uma organização de caridade ou ao governo, o instrumento não é classificado como patrimônio líquido;
- (b) um instrumento resgatável é classificado como patrimônio líquido se, no momento de exercício da opção de venda, o detentor receber uma participação proporcional dos ativos líquidos, mensurada de acordo com esta Norma. Entretanto, se ao detentor for conferido um valor mensurado de acordo com alguma outra base, o instrumento é classificado como passivo;
- (c) um instrumento é classificado como passivo se obrigar a entidade a fazer pagamentos aos detentores antes da liquidação, tais como dividendo obrigatório;
- (d) um instrumento resgatável que é classificado como patrimônio líquido nas demonstrações contábeis de controlada é classificado como passivo nas demonstrações contábeis consolidadas do grupo econômico;
- (e) uma ação preferencial que provê o resgate obrigatório pelo emissor por valor fixo ou determinável em data futura fixa ou determinável, ou fornece ao detentor o direito de exigir que o emissor resgate o instrumento em ou após data específica por valor fixo ou determinável, é um passivo financeiro.

22.6 As ações dos membros de entidades cooperativas e instrumentos similares são patrimônio líquido se:

- (a) a entidade tem direito incondicional de recusar o resgate das ações dos membros; ou
- (b) o resgate é incondicionalmente proibido pela lei local, regulação ou estatuto da entidade. (A Resolução CFC nº 1.324/11 alterou a vigência para as sociedades cooperativas.)

Emissão original de ações ou outros títulos patrimoniais

22.7 A entidade deve reconhecer a emissão de ações ou outros títulos patrimoniais como patrimônio líquido quando emitir esses instrumentos e a outra parte for obrigada a conceder caixa ou outros recursos a entidade em troca dos instrumentos:

- (a) se os títulos patrimoniais forem emitidos antes da entidade receber o caixa ou os outros ativos, a entidade deve apresentar o valor recebível como redução do patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, e não como ativo;
- (b) se a entidade receber o caixa ou os outros ativos antes dos títulos patrimoniais serem emitidos e a entidade não puder ser exigida a reembolsar o caixa ou outros recursos recebidos, a entidade deve reconhecer o aumento correspondente no patrimônio líquido na extensão dos valores recebidos;
- (c) na extensão em que os títulos patrimoniais tenham sido subscritos, mas não emitidos, e a entidade ainda não tenha recebido o caixa ou os outros recursos, a entidade não deve reconhecer o aumento no patrimônio líquido.

~~22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais pelo valor justo de caixa ou dos outros recursos recebidos ou recebíveis, líquido dos custos diretos da emissão dos instrumentos patrimoniais. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente.~~

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais, exceto aqueles emitidos como parte de combinação de negócios ou aqueles contabilizados, de acordo com os itens 22.15A e 22.15B, pelo valor justo de caixa ou de outros recursos recebidos ou a receber, líquido dos custos de transação. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

~~22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação de transação patrimonial como dedução do patrimônio líquido, pelo valor líquido de qualquer benefício tributário correspondente.~~

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação relativos à transação de instrumento patrimonial como dedução do patrimônio líquido. Os tributos referentes aos custos de transação devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

22.10 A forma na qual o aumento no patrimônio líquido proveniente da emissão de ações ou de outros títulos patrimoniais é apresentado no balanço patrimonial é determinada pelas leis aplicáveis. Por exemplo, o valor de face (ou outro valor nominal) das ações e o valor pago em excesso a valor de face podem ser apresentados separadamente.

Venda de opção, direito de subscrição e *warrant*

22.11 A entidade deve aplicar os princípios descritos nos itens 22.7 a 22.10 aos títulos patrimoniais emitidos por meio da venda de opções, direitos de subscrição, *warrants* e instrumentos patrimoniais similares.

Capitalização ou bonificação em ações e desdobramento de ações

22.12 A capitalização ou bonificação em ações (algumas vezes referida como dividendo em ações) é uma emissão de novas ações aos acionistas na proporção das suas ações existentes. Por exemplo, a entidade pode dar a seus acionistas um dividendo ou ação

bonificada para cada cinco ações mantidas. A ação desdobrada (algumas vezes referida como ação dividida) é a divisão das ações existentes da entidade em múltiplas ações. Por exemplo, no desdobramento de ações, cada acionista pode receber uma ação adicional para cada ação mantida. Em alguns casos, as ações previamente emitidas em circulação são canceladas e substituídas por novas ações. A capitalização, a bonificação em ações e o desdobramento de ações não alteram o total do patrimônio líquido. A entidade deve reclassificar os valores dentro do patrimônio líquido conforme exigido pelas leis aplicáveis. O mesmo vale para o caso de quotas ao invés de ações.

Dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares

22.13 Ao emitir dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares que contenham componente de passivo e componente de patrimônio líquido, a entidade deve alocar os valores entre o componente de passivo e o componente de patrimônio líquido. Para fazer essa alocação, a entidade deve primeiramente estabelecer o valor do componente de passivo conforme o valor justo de passivo similar que não tenha a característica de conversão ou componente de patrimônio líquido associado semelhante. A entidade deve alocar o valor residual para o componente de patrimônio líquido. Os custos de transação devem ser alocados entre o componente de passivo e o componente de patrimônio líquido com base nos seus valores justos relativos.

22.14 A entidade não deve revisar a alocação em período subsequente.

~~22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível.~~

22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve contabilizar o componente do passivo conforme abaixo:

- (a) de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, se o componente do passivo atender às condições do item 11.9. Nesses casos, a entidade, sistematicamente, deve reconhecer qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível quando o componente do passivo atender às condições do item 11.9;
- (b) de acordo com a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, se o componente do passivo não atender às condições do item 11.9. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Extinção de passivo financeiro com instrumento patrimonial

22.15A A entidade pode renegociar os termos de passivo financeiro com o credor da entidade mediante a emissão, pelo devedor, de instrumentos patrimoniais ao credor, extinguindo o passivo total ou parcialmente. A emissão de instrumentos patrimoniais constitui contraprestação paga de acordo com o item 11.38. A entidade deve mensurar os instrumentos patrimoniais emitidos ao seu valor justo. Contudo, se o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados ao valor justo do passivo financeiro extinto. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro, ou parte dele, de acordo com os itens 11.36 a 11.38. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

22.15B Se parte da contraprestação paga estiver relacionada à modificação dos termos da parte remanescente do passivo, a entidade deve alocar a contraprestação paga entre a parte do passivo extinto e a parte que permanece pendente. Essa alocação deve ser feita em base

razoável. Se o passivo remanescente tiver sido substancialmente modificado, a entidade deve contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de novo passivo, conforme requerido pelo item 11.37. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- 22.15C A entidade não deve aplicar os itens 22.15A e 22.15B a transações em situações em que:
- (a) o credor também é acionista direto ou indireto e está agindo em sua capacidade de acionista existente direto ou indireto;
 - (b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a transação, e a essência da transação inclui a distribuição de patrimônio pela entidade, ou contribuição de patrimônio para a entidade;
 - (c) a extinção do passivo financeiro por meio da emissão de instrumentos patrimoniais está de acordo com os termos originais do passivo financeiro (ver itens 22.13 a 22.15). [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Ações ou quotas em tesouraria

- 22.16 As ações ou quotas em tesouraria são títulos patrimoniais da entidade que tenham sido emitidos e readquiridos subsequentemente pela entidade. A entidade deve deduzir do patrimônio líquido o valor justo dos recursos concedidos pelas ações ou quotas em tesouraria. A entidade não deve reconhecer ganho ou perda no resultado na aquisição, venda, emissão ou cancelamento de ações ou quotas em tesouraria.

Distribuição para sócios

- ~~22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os proprietários (detentores de seus títulos patrimoniais), pelo valor líquido de qualquer benefício tributário sobre o lucro que seja pertinente. O item 29.26 fornece orientação sobre a contabilização do tributo de renda retido sobre os dividendos ou outras formas de distribuição de resultado.~~
- 22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os sócios (detentores de seus títulos patrimoniais). Os tributos referentes a distribuições a sócios devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa como dividendos ou distribuição de lucros para seus proprietários. Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer um passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição.~~
- 22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa a seus sócios (distribuição não monetária). Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer o passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos, salvo se atender às condições do item 22.18A. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição. Quando a entidade liquida o dividendo, ela deve reconhecer no resultado qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor contábil do dividendo a pagar. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

22.18A Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser mensurado ao valor contábil dos ativos a serem distribuídos. Se antes da liquidação o valor justo dos ativos a serem distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser remensurado ao valor justo com o ajuste correspondente feito ao valor da distribuição e contabilizado de acordo com o item 22.18. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

22.18B Os itens 22.18 e 22.18A não se aplicam à distribuição de ativo não monetário que seja controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se aplica às demonstrações contábeis separadas, individuais e consolidadas da entidade que efetua a distribuição. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Participação dos não controladores e transações com ações de controlada consolidada

22.19 Nas demonstrações contábeis consolidadas, a participação dos não controladores nos ativos líquidos da controlada é incluída no patrimônio líquido. A entidade deve tratar as mudanças na participação de controlador na controlada que não resulte na perda de controle como transação com detentores de títulos patrimoniais nas suas posições de detentores de títulos patrimoniais. Consequentemente, o valor contábil da participação dos não controladores deve ser ajustado para refletir as mudanças na participação da controladora nos ativos líquidos da controlada. Qualquer diferença entre o valor pelo qual a participação dos não controladores é ajustada nesse momento e o valor justo dos recursos pagos ou recebidos, caso exista, deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido e atribuída aos detentores dos títulos patrimoniais da controladora. A entidade não deve reconhecer ganhos ou perdas sobre essas mudanças. Além disso, a entidade não deve reconhecer qualquer mudança nos valores contábeis dos ativos (incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura) ou passivos resultantes de tais transações.

Divulgação

22.20 Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito nos itens 22.18 e 22.18A, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Apêndice da Seção 22

Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível

Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 22. Ele fornece direcionamentos para a aplicação das exigências dos itens 22.13 a 22.15.

Em janeiro de 20X5, a entidade emite 500 títulos conversíveis. Os títulos são emitidos com o valor de face de \$ 100 para cada título, com duração de 5 anos, sem custos de transação. O total de recebimentos pela emissão é de \$ 50.000. Os juros são pagáveis, ao final de cada período, à taxa de juros anual de 4%. Cada título é conversível, pela opção do detentor, em 25 ações ordinárias em qualquer época até o vencimento. No momento em que os títulos são emitidos, a taxa de juros de mercado para uma dívida similar, que não tenha a opção de conversão, é de 6% ao ano.

No momento da emissão do instrumento, o componente de passivo necessita ser avaliado primeiro, e a diferença entre o total de recebimento da emissão (que é o valor justo do instrumento na sua totalidade) e o valor justo do componente de passivo, é atribuída ao componente de patrimônio líquido. O valor justo do componente de passivo é calculado por meio da determinação de seu valor presente, utilizando a taxa de desconto de 6%. Os cálculos e os lançamentos contábeis são apresentados a seguir:

	\$
--	----

Recebimentos pela emissão do títulos (A)	50.000
Valor presente do principal ao final de cinco anos (ver os cálculos abaixo)	37.363
Valor presente dos juros a pagar anualmente, ao final do período, ao longo dos cinco anos	8.425
Valor presente do passivo, que é o valor justo do componente passivo (B)	45.788
Residual, que é o valor justo do componente de patrimônio líquido (A) – (B)	4.212

O emissor dos títulos faz os seguintes lançamentos contábeis em 1º de janeiro de 2005:

D – Caixa	\$ 50.000
C – Passivo Financeiro – Títulos conversíveis	\$ 45.788
C – Patrimônio Líquido	\$ 4.212

Após a emissão, o emissor irá amortizar o desconto na emissão dos títulos de acordo com a seguinte tabela:

	(a) Pagamento de juros (\$)	(b) Total da despesa de juros (\$)= 6% x (e)	(c) Amortização do desconto da emissão do títulos (\$)= (b) – (a)	(d) Desconto da emissão dos títulos (\$)= (d) – (c)	(e) Passivo líquido (\$)= 50.000 – (d)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2.000	2.943	943	0	50.000
Totais	10.000	14.212	4.212		

Ao final de 20X5, o emissor faria o seguinte lançamento contábil:

D – Despesa de juros	\$ 2.747
C – Desconto na emissão do títulos	\$ 747
C – Caixa	\$ 2.000

Cálculos

Valor presente do principal de \$ 50.000 à taxa de 6%.

$$50.000/(1,06)^5 = \$ 37.363$$

Valor presente dos juros anuais de \$ 2.000 (=50.000 × 4%) pagáveis ao final de cada um dos cinco anos

Os pagamentos de juros anuais de \$ 2.000 são uma anuidade – uma série de fluxos de caixa com um número limitado (n) de pagamento periódicos (PMT), recebíveis nas datas 1 até n. Para calcular o valor presente dessa anuidade, os pagamentos futuros são descontados pela taxa de juros periódica (i) utilizando a seguinte fórmula:

$$PV = (PMT/i) \times [1 - [(1/1+i)^n]]$$

Portanto, o valor presente dos pagamentos de juros anuais de \$ 2.000 é $(\$ 2.000/0,06) \times [1 - [(1/1,06)^5]] = \$ 8.425$

Isso é equivalente a soma dos valores presentes de cinco pagamentos individuais de 2.000, conforme a tabela a seguir:

	\$
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X5 = 2.000/1,06	1.887

Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X6 = $2,000/1,06^2$	1.780
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X7 = $2,000/1,06^3$	1.679
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X8 = $2,000/1,06^4$	1.584
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X9 = $2,000/1,06^5$	1.495
Total	8.425

Além disso, outra maneira de realizar este cálculo é por meio da utilização de tabela de valor presente de uma anuidade ordinária, paga ao final do período, por cinco períodos, a uma taxa de 6% ao período. (Tais tabelas podem ser facilmente encontradas na internet). O fator de valor presente é 4,2124. Ao se multiplicar este fator pelo pagamento anual de \$ 2.000, encontra-se o valor presente de \$ 8.425.

Seção 23 Receitas

Alcance desta seção

- 23.1 Esta seção deve ser aplicada na contabilização de receitas originadas das seguintes transações e eventos:
- (a) venda de produtos (sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda);
 - (b) prestação de serviços;
 - (c) contratos de construção nos quais a empresa é o empreiteiro;
 - (d) uso por outros dos ativos da empresa rendendo juros, *royalties* ou dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado).
- 23.2 Receita ou outro rendimento originado de algumas transações e eventos é tratado em outras seções desta Norma:
- (a) contratos de arrendamento (ver Seção 20 – Operações de Arrendamento);
 - (b) dividendos e outros rendimentos originados de investimentos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial (ver Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada e Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*));
 - (c) mudanças no valor justo de ativos financeiros e passivos financeiros ou sua alienação (ver Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);
 - (d) mudanças no valor justo de propriedade para investimento (ver Seção 16 – Propriedade para Investimento);
 - (e) reconhecimento inicial e mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados a atividades agrícolas (ver Seção 34 – Atividades Especializadas);
 - (f) reconhecimento inicial de produção agrícola (ver Seção 34).

Mensuração da receita

- 23.3 A entidade deve mensurar a receita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. O valor justo da contraprestação recebida ou a receber leva em consideração o valor de qualquer desconto comercial, desconto financeiro por pagamento antecipado e os descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade.
- 23.4 A entidade deve incluir na receita apenas a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade por sua própria conta. A entidade deve excluir do resultado todos os valores coletados em nome de terceiros tais como tributos sobre vendas, sobre produtos e serviços e sobre o valor adicionado. No relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade.

Pagamento diferido

23.5 Quando o ingresso de caixa ou equivalente a caixa é diferido e o acordo se constitui, efetivamente, numa transação financeira, o valor justo da contraprestação é o valor presente de todos os recebimentos futuros, determinados usando uma taxa de juros imputada. Uma transação de financiamento é originada quando, por exemplo, a entidade fornece crédito sem juros para o comprador ou aceita um título a receber com taxa de juros abaixo do mercado do comprador como contrapartida pela venda de produtos. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre ambas:

- (a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emitente com índice de crédito similar; ou
- (b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço à vista de venda dos produtos ou serviços.

A entidade deve reconhecer a diferença entre o valor presente de todos os recebimentos futuros e o valor nominal da contraprestação como receita de juros de acordo com os itens 23.28 e 23.29 e Seção 11.

Troca de produtos ou serviços

23.6 A entidade não deve reconhecer receita:

- (a) quando produtos ou serviços são trocados por produtos ou serviços que são de natureza e valor similar; ou
- (b) quando produtos e serviços são trocados por produtos ou serviços não similares mas a transação não tem substância comercial.

23.7 A entidade deve reconhecer receita quando os produtos são vendidos ou serviços são trocados por produtos ou serviços não similares em transação que tem substância comercial. Nesse caso, a empresa deve mensurar a transação pelo:

- (a) justo tanto dos ativos recebidos quanto dos ativos fornecidos não pode ser avaliado valor justo dos produtos e serviços recebidos ajustados pelo valor de qualquer caixa ou equivalente transferido;
- (b) se o valor (a) não pode ser mensurado de forma confiável, então pelo valor justo dos produtos ou serviços fornecidos, ajustados por qualquer valor de caixa ou equivalentes transferidos; ou
- (c) se o valor de forma confiável, então a mensuração é pelo valor contábil do ativo fornecido, ajustado pelo valor de qualquer caixa ou equivalente de caixa transferido.

Identificação da transação de receita

23.8 A entidade normalmente aplica os critérios de reconhecimento de receita nesta seção separadamente para cada transação. Entretanto, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para os componentes separadamente identificáveis de uma transação única quando necessário para refletir a essência da transação. Por exemplo, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para os componentes identificáveis separadamente de uma transação única quando o preço de venda do produto inclui um valor identificável para subsequente manutenção. Inversamente, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para duas ou mais operações juntas quando elas estão ligadas de tal forma que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transações como um todo.

Por exemplo, a entidade aplica os critérios de reconhecimento a duas ou mais transações juntas quando ela vende produtos e, ao mesmo tempo, entra em acordo separado para recomprar os produtos em outra data, dessa forma negando o efeito essencial da transação.

23.9 Algumas vezes, como parte da transação de venda, a entidade concede ao seu cliente um prêmio de fidelidade que o cliente pode resgatar no futuro, gratuitamente, ou com descontos em produtos ou serviços. Nesse caso, de acordo com o item 23.8, a entidade

deve contabilizar os créditos de prêmio como componente identificável separadamente da transação inicial de venda. A entidade deve alocar o valor justo do montante recebido ou a receber no que tange à primeira venda entre os créditos de prêmio e os outros componentes da venda. A contraprestação alocada aos créditos de prêmio devem ser avaliados com referência ao seu valor justo, por exemplo, o valor pelo qual os créditos de prêmio poderiam ser vendidos separadamente.

Venda de produtos

- 23.10 A entidade deve reconhecer a receita originada na venda de produtos quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:
- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes a propriedade dos produtos;
 - (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos em grau normalmente associado à propriedade, nem efetivo controle de tais produtos;
 - (c) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;
 - (d) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade;
 - (e) os custos incorridos ou a incorrer com relação à transação podem ser mensurados de forma confiável.
- 23.11 A avaliação de quando a entidade transferiu os riscos e benefícios significativos de propriedade ao comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência do título legal ou a transferência da posse para o comprador. Esse é o caso para a maioria das vendas a varejo. Em outros casos, a transferência de riscos e benefícios de propriedade ocorre em momento diferente da transferência do título legal ou a passagem da posse.
- 23.12 A entidade não reconhece a receita se ainda retém riscos significativos de propriedade. Exemplos de situações na qual a entidade pode reter os riscos e benefícios significativos de propriedade são:
- (a) quando a entidade retém uma obrigação por desempenho insatisfatório não coberto por garantias normais;
 - (b) nos casos em que o recebimento da receita é dependente da venda dos produtos pelo comprador (genuína consignação);
 - (c) quando os produtos enviados estão sujeitos à instalação e a instalação é uma parte significativa do contrato que ainda não foi completado;
 - (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda, ou a critério do comprador sem qualquer razão, e a entidade não tem certeza sobre a probabilidade do retorno.
- 23.13 Se a entidade reter apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, vendedor reconhece a receita quando ele retém o título legal dos produtos somente para proteger a liquidez do valor devido. Similarmente, a entidade reconhece a receita quando ela oferece reembolso se o cliente encontra algum problema no produto ou não está satisfeito por outras razões, e a entidade pode estimar as devoluções de forma confiável. Em tais casos, a entidade reconhece a provisão para devoluções de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Prestação de serviços

- 23.14 Quando o resultado de transação envolvendo a prestação de serviços pode ser estimada de forma confiável, a entidade pode reconhecer a receita associada com a transação por referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência (chamado algumas vezes como o método de percentagem completada). O resultado de

transação pode ser avaliado de forma confiável quando todas as condições a seguir são satisfeitas:

- (a) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;
- (b) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução da transação ao final do período de referência pode ser mensurado de forma confiável;
- (d) os custos incorridos para a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados de forma confiável.

Os itens 23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem de execução.

- 23.15 Quando os serviços são executados por um número indeterminado de atos durante um período especificado de tempo, a entidade reconhece a receita em uma base linear durante o período especificado a não ser que exista evidência de que algum outro método represente melhor o estágio de execução. Quando um ato específico é muito mais relevante do que qualquer outro ato, a entidade adia o reconhecimento da receita até que o ato relevante seja executado.
- 23.16 Quando o resultado da transação envolvendo a prestação de serviços não pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida das despesas reconhecidas que são recuperáveis.

Contrato de construção

- 23.17 Quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de percentagem completada). Estimativa confiável do resultado requer estimativas confiáveis do estágio de conclusão, custos futuros e riscos de cobrança do faturamento. Os itens 23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem completada.
- 23.18 As exigências desta seção são usualmente aplicadas separadamente para cada contrato de construção. Entretanto, em algumas circunstâncias é necessário aplicar esta seção aos componentes separadamente identificáveis de um contrato único ou a um grupo de contratos de forma a refletir a substância do contrato ou grupo de contratos.
- 23.19 Quando um contrato cobre diversos ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção em separado quando:
- (a) propostas separadas foram submetidas para cada ativo;
 - (b) cada ativo foi submetido à negociação separada, e o empreiteiro e o cliente são capazes de aceitar ou rejeitar aquela parte do contrato relacionada a cada ativo; e
 - (c) os custos e receitas de cada ativo podem ser identificados.
- 23.20 Um grupo de contratos, seja com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um único contrato de construção quando:
- (a) o grupo de contratos é negociado como um pacote único;
 - (b) os contratos estão tão intimamente interrelacionados que eles são, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro geral; e
 - (c) os contratos são executados simultaneamente ou em sequência contínua.

Método de percentagem completada

- 23.21 Esse método é usado para reconhecer receita originada pela prestação de serviços (ver itens 23.14 a 23.16) e originada de contratos de construção (ver itens 23.17 a 23.20). A

entidade deve rever e, quando necessário, revisar as estimativas de receita e custos à medida que a transação de serviço ou o contrato de construção progride.

23.22 A entidade deve determinar o estágio de execução de transação ou contrato usando o método que mensure da maneira mais confiável o trabalho executado. Métodos possíveis incluem:

- (a) a proporção em que os custos incorridos dos trabalhos executados até a data em relação aos custos totais estimados. Custos incorridos dos trabalhos executados até a data não incluem custos relacionados a atividades futuras, tais como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pagamento antecipado;
- (b) pesquisas para levantamento ou medição do trabalho executado;
- (c) grau de execução pela proporção física da transação de serviço ou contrato de trabalho.

Pagamentos parcelados e adiantamentos recebidos de clientes muitas vezes não refletem o trabalho executado.

23.23 A entidade deve reconhecer os custos que tem relação com atividade futura na transação ou contrato, tal como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pagamento antecipado, como um ativo se for provável que os custos serão recuperados.

23.24 A entidade deve reconhecer como despesa imediatamente quaisquer custos cuja recuperação não é provável.

23.25 Quando o resultado de contrato de construção não pode ser estimado de forma confiável:

- (a) a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida que os custos do contrato incorridos sejam prováveis de serem recuperáveis; e
- (b) a entidade deve reconhecer os custos do contrato como despesa no período em que são incorridos.

23.26 Quando for provável que os custos totais do contrato serão superiores a receita total do contrato em contrato de construção, o prejuízo esperado deve ser reconhecido como despesa imediatamente, mediante provisão para contrato oneroso (ver Seção 21).

23.27 Se a certeza de cobrança de valor já reconhecido como receita de contrato não for mais provável, a entidade deve reconhecer o valor incobrável como despesa, ao invés de ajustar o valor da receita do contrato.

Juros, *royalties* e dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado)

23.28 A entidade deve reconhecer a receita originada do uso, por terceiros, dos ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos (ou outras distribuições de resultado) de acordo com as bases determinadas no item 23.29 quando:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
- (b) o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável.

23.29 A entidade deve reconhecer a receita de acordo com as seguintes bases:

- (a) os juros são reconhecidos usando o método da taxa efetiva de juros, como descrito nos itens 11.15 a 11.20;
- (b) os *royalties* são reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a substância do acordo;
- (c) os dividendos ou outras distribuições de resultado são reconhecidos quando o direito do acionista ou sócio de receber o pagamento estiver estabelecido.

Divulgação

Divulgação geral sobre receita

- 23.30 A entidade deve divulgar:
- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
 - (b) o valor de cada categoria de receita reconhecida durante o período, mostrando separadamente, pelo menos, a receita originada de:
 - (i) venda de produtos;
 - (ii) prestação de serviços;
 - (iii) juros;
 - (iv) *royalties*;
 - (v) dividendos (ou outras distribuições de resultado);
 - (vi) comissões;
 - (vii) subvenções governamentais;
 - (viii) quaisquer outros tipos significativos de receita.

Divulgação relacionada à receita de contrato de construção

- 23.31 A entidade deve divulgar o seguinte:
- (a) o valor de receita do contrato reconhecido como receita no período;
 - (b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período;
 - (c) os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos em andamento.
- 23.32 A entidade deve apresentar:
- (a) o valor bruto devido por clientes dos contratos por trabalhos executados e não recebidos, como ativo;
 - (b) o valor bruto devido aos clientes como passivo, relativo aos contratos por trabalhos recebidos e não executados.

Apêndice da Seção 23 Exemplos de reconhecimento de receita

Este apêndice acompanha, mas não faz parte da Seção 23. Os exemplos se concentram em aspectos específicos de alguns tipos de operação e não correspondem a uma discussão exaustiva de todos os fatores relevantes que possam influenciar o reconhecimento das receitas. Os exemplos, de maneira geral, partem do princípio de que o valor da receita pode ser confiavelmente mensurado, que é provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade e que as despesas incorridas ou a serem incorridas podem ser confiavelmente mensuradas.

Venda de produtos

A lei em diferentes países pode fazer com que a conformidade com os critérios de reconhecimento na Seção 23 se dê em tempos diferentes. Em especial, a lei pode determinar o ponto no tempo em que a empresa transfere os riscos e benefícios significativos de propriedade. Portanto, os exemplos neste apêndice precisam ser lidos no contexto das leis relacionadas à venda de produtos no país no qual a transação acontece.

1. Venda faturada e não entregue

Refere-se à modalidade de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador, porém este detém a propriedade e aceita a fatura. Nesses casos, a receita é reconhecida quando o comprador passa a deter a propriedade, desde que:

- (a) seja provável que a entrega seja efetuada;
- (b) o item esteja no estoque do vendedor, identificado e pronto para entrega ao comprador no momento em que a venda é reconhecida;

- (c) o comprador forneça instruções específicas relacionadas ao adiamento da entrega; e
- (d) as condições de pagamento sejam as usualmente praticadas.

A receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou produzir as mercadorias a tempo para a entrega.

2. *Bens expedidos sujeitos a condições*

- (a) *Instalação e inspeção*: a receita é normalmente reconhecida quando o comprador aceita a entrega, e a instalação e a inspeção foram concluídas. No entanto, a receita pode ser reconhecida imediatamente após a aceitação da entrega pelo comprador quando:
 - (i) o processo de instalação for de natureza simples, como, por exemplo, a instalação de aparelho de televisão previamente testado na fábrica e a instalação se limita a desembalar e proceder aos ajustes de voltagem e imagem; ou
 - (ii) a inspeção for feita unicamente para fins de determinação final dos preços dos contratos, como por exemplo, remessas de minério de ferro, açúcar ou soja.
- (b) *Direito de devolução*: quando o comprador tiver negociado o direito, mesmo que limitado, de devolver a mercadoria adquirida, e há incerteza sobre a efetiva conclusão da venda, a receita é reconhecida quando houver aceitação formal do comprador ou os bens tenham sido entregues e o tempo de rejeição tenha expirado.
- (c) *Venda, pelo comprador, por conta e ordem do vendedor*: a receita é reconhecida pelo remetente apenas quando as mercadorias são vendidas pelo comprador a um terceiro. O mesmo se aplica à consignação em que, na essência, o comprador somente adquire a mercadoria do vendedor quando ele, comprador, a vende a terceiros.
- (d) *Entrega da mercadoria condicionada ao recebimento do caixa*: a receita é reconhecida quando a entrega for concluída e o caixa for recebido pelo vendedor ou seu agente (por exemplo, venda pelo correio).

3. *Vendas nas quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador fizer o pagamento final de uma série de prestações*

A receita de tais vendas é reconhecida quando da entrega da mercadoria correspondente. No entanto, quando a experiência indicar que a maior parte dessa modalidade de venda é concretizada, a receita pode ser reconhecida a partir do momento em que uma parcela significativa do valor total do objeto da compra tenha sido recebida pelo vendedor, desde que as mercadorias estejam disponíveis no estoque, devidamente identificadas e prontas para entrega ao comprador.

4. *Adiantamentos de clientes, totais ou parciais, para a entrega futura de bens que não se encontram no estoque*

Incluem-se nesses casos os produtos que ainda devem ser fabricados ou que devem ser entregues diretamente ao cliente por terceiro; a receita é reconhecida quando as mercadorias são entregues ao comprador.

5. *Contratos de venda e recompra (exceto operações de swap) de bens*

São casos em que o vendedor, no momento da venda, concorda com a recompra dos mesmos bens em data posterior, ou o vendedor tem a opção de recompra, ou o comprador tem a opção de exigir a recompra, pelo vendedor, dos bens adquiridos. Em se tratando de acordo de recompra de ativo que não seja financeiro, os termos do acordo devem ser analisados para verificar se, de fato, o vendedor transferiu os riscos e os benefícios de propriedade para o comprador. Se isso ocorrer, a receita pode ser reconhecida. Se, por outro lado, o vendedor reteve os riscos e os benefícios inerentes à propriedade do produto comercializado, embora a propriedade legal possa ter sido transferida, a transação é um acordo de financiamento e não dá origem a receitas. Sobre a venda e recompra de acordo sobre instrumentos financeiros, consultar a orientação da Seção 11.

6. *Vendas a intermediários, tais como distribuidores e revendedores, para revenda*

A receita de tais vendas é geralmente reconhecida quando os riscos e benefícios da propriedade forem transferidos. Quando, na essência, o comprador está atuando como agente, a venda é tratada como venda consignada.

7. *Assinaturas de publicações e itens similares*

Quando os itens envolvidos possuem valores semelhantes ao longo do tempo, a receita é reconhecida em bases lineares ao longo do período em que os itens são despachados. Quando os itens variam de valor, de período a período, a receita é reconhecida em função do valor de venda do item despachado, proporcionalmente ao valor total estimado das vendas de todos os itens abrangidos pela assinatura.

8. *Vendas para recebimento parcelado (em prestação)*

A receita atribuível ao preço de venda, líquido de juros, é reconhecida à data da venda. O preço de venda é o valor presente da contraprestação, descontando-se das parcelas a receber a taxa de juro imputada. Os juros são reconhecidos como receita à medida que são gerados, utilizando-se o método da taxa efetiva de juro.

9. *Contratos para a construção de imóveis*

A entidade que constrói imóveis, diretamente ou por meio de subcontratados, e firma contrato com um ou mais compradores antes que a construção esteja concluída, deve contabilizar o contrato como venda de serviços, usando o método de percentagem completada, apenas se:

- (a) o comprador for capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais enquanto a construção estiver em andamento (se ele exercer essa capacidade ou não);
ou
- (b) o comprador adquire e fornece materiais de construção e a entidade fornece apenas serviços de construção.

Se for exigido da entidade que ela forneça serviços juntamente com os materiais de construção para desempenhar sua obrigação contratual de entregar imóveis ao comprador, o contrato será contabilizado como venda de produtos. Neste caso, o comprador não obtém controle dos riscos e benefícios significativos de propriedade das obras em andamento em seu estado atual à medida que a construção avança. Mais propriamente, a transferência ocorre apenas na entrega do imóvel completo ao comprador.

10. *Venda com prêmio por fidelidade do cliente*

A entidade vende o produto A por \$ 100. Compradores do produto A recebem um crédito-prêmio que permite comprar o produto B por \$ 10. O preço normal de venda do produto B é \$ 18. A entidade estima que 40% dos compradores do produto A usarão seu prêmio e comprarão o produto B por \$ 10. O preço normal de venda do produto A, após levar em consideração os descontos normalmente oferecidos mas que não estão disponíveis durante esta promoção, é \$ 95.

O valor justo do crédito-prêmio é $40\% \times [\$ 18 - \$ 10] = \$ 3.20$. A entidade aloca a receita total de \$ 100 entre o produto A e o crédito prêmio por referência aos seus respectivos valores justos de \$ 95 e \$ 3.20 respectivamente. Portanto:

- (a) a receita para o produto A é $\$ 100 \times [\$ 95 / (\$ 95 + \$ 3.20)] = \$ 96.74$;
- (b) a receita para o produto B é $\$ 100 \times [\$ 3.20 / (\$ 95 + \$ 3.20)] = \$ 3.26$.

Prestação de serviços

11. Taxas de instalação

Taxas de instalação são reconhecidas como receita tomando por referência a fase de execução da instalação, a menos que seja incidental à venda do produto, quando o reconhecimento se fará no reconhecimento da venda do produto.

12. Taxas de manutenção incluídas no preço do produto

Quando o preço de venda do produto inclui o valor identificável de serviços subsequentes (por exemplo, atendimento pós-venda), esse valor é diferido e reconhecido como receita durante o período em que o atendimento é prestado. O montante diferido é aquele que irá cobrir os custos esperados dos serviços no âmbito do contrato, juntamente com uma margem de lucro razoável sobre esses serviços.

13. Comissões de publicidade

Comissões de publicidade são reconhecidas quando o respectivo anúncio ou comercial são apresentados ao público. Comissões relacionadas à produção publicitária (criação, texto, etc.) são reconhecidas tomando por base a fase de execução da produção.

14. Comissões de agentes de seguro

Comissões recebidas ou a receber que não requeiram que o agente preste serviços adicionais à venda são reconhecidas como receita pelo agente na data do efetivo início ou renovação das respectivas apólices. No entanto, se for provável que o agente venha a ser obrigado a prestar serviços adicionais durante o período de vigência da apólice, a comissão, ou parte dela, é diferida e reconhecida como receita durante o período em que a apólice estiver em vigor.

15. Venda de ingressos em eventos

Receitas provenientes de apresentações artísticas, banquetes e outros eventos especiais são reconhecidas quando o evento ocorre. Quando os ingressos para uma série de eventos são vendidos, a comissão é atribuída a cada evento, em base que reflita individualmente o grau em que os serviços foram prestados.

16. Taxa de matrícula

A receita é reconhecida ao longo do período em que as aulas são ministradas.

17. Taxas de adesão a clubes e entidades sociais

O reconhecimento das receitas depende da natureza dos serviços prestados. Se a taxa só permite adesão e todos os outros produtos ou serviços são pagos, separadamente ou se houver uma assinatura anual, a receita da taxa é reconhecida quando não houver nenhuma incerteza significativa quanto ao seu recebimento. Se a taxa de membro dá direito a serviços ou publicações a serem prestados durante o período de adesão, ou de compra de bens ou serviços a preços inferiores aos praticados para não membros, a receita é reconhecida em base que reflita a tempestividade, natureza e valor dos benefícios fornecidos.

Taxas de franquia

Taxas de franquia podem cobrir o fornecimento inicial e subsequente de serviços, equipamentos e outros ativos corpóreos, e *know-how*. Conseqüentemente, taxas de franquia são reconhecidas como receita em base que reflita a finalidade para a qual as taxas foram

cobradas. Os métodos de reconhecimento de taxas de franquia a seguir são adequados.

18. *Fornecimento de equipamentos e outros ativos tangíveis*

O montante, com base no valor justo dos ativos vendidos, é reconhecido como receita quando os itens são entregues ou quando da transferência da titularidade.

19. *Prestações de serviços iniciais e subsequentes*

As taxas para a prestação contínua de serviços – sejam elas parte da taxa inicial ou taxa à parte – são reconhecidas como receitas à medida que os serviços forem prestados. Quando a taxa à parte não cobre o custo da prestação contínua de serviços além de proporcionar um lucro razoável, parte da taxa inicial, suficiente para cobrir os custos da prestação de serviços e continuar a proporcionar um lucro razoável sobre esses serviços, deve ser diferida e reconhecida como receita à medida que os serviços são prestados.

O acordo de franquia pode prever que o franqueador fornecerá equipamentos, estoques ou outros ativos corpóreos a um preço inferior ao cobrado para terceiros ou a um preço que não contempla um lucro razoável sobre as vendas. Nessas circunstâncias, parte da taxa inicial, suficiente para cobrir o excedente dos custos estimados e para proporcionar um lucro razoável sobre as vendas, é diferida e reconhecida durante o período em que os bens provavelmente venham a ser vendidos ao franqueado. O saldo da taxa inicial é reconhecido como receita quando o desempenho de todos os serviços iniciais e as outras obrigações exigidas do franqueador (tais como a assistência com a escolha do local, o treinamento do pessoal, financiamento e publicidade) tiverem sido substancialmente cumpridos.

Os serviços iniciais e outras obrigações dentro do acordo de franquia numa área podem depender do número de estabelecimentos nessa área. Nesse caso, as taxas atribuíveis aos serviços iniciais são reconhecidas como receita na proporção do número de estabelecimentos para os quais os serviços iniciais tenham sido substancialmente completados.

Se a taxa inicial é cobrada durante um período prolongado e há incerteza significativa se será recebida integralmente, a taxa é reconhecida na medida em que as parcelas são recebidas.

20. *Taxas de franquia recebidas continuamente.*

Taxas cobradas pela utilização contínua de direitos concedidos pelo contrato ou por outros serviços prestados durante a vigência do contrato são reconhecidas como receita quando os serviços forem prestados ou os direitos, utilizados.

21. *Transações de agenciamento*

Podem ocorrer situações em que o franqueador atue como agente do franqueado. Por exemplo, o franqueador pode contratar fornecimento e entrega de produtos ao franqueado, sem obter qualquer ganho na operação. Portanto, essas operações não dão origem a receitas.

22. *Receitas decorrentes do desenvolvimento de software personalizado*

Receitas auferidas com o desenvolvimento de *softwares* personalizados são reconhecidas tomando como referência o estágio de desenvolvimento, e devem também contemplar os serviços pós-venda.

Juros, *royalties* e dividendos (ou outras formas de distribuição de resultado)

23. *Taxas de licenciamento e royalties*

Taxas ou *royalties* recebidos em decorrência da cessão dos direitos de uso dos ativos da entidade (tais como marcas, patentes, *software*, direitos autorais de composição, produção cinematográfica, etc.) são normalmente reconhecidos em conformidade com a substância do contrato. De forma prática, o reconhecimento pode ocorrer linearmente, durante o prazo contratual, como, por exemplo, de licença de direito de uso de certa tecnologia por um período específico.

A cessão de direitos mediante valor fixo ou garantia não reembolsável sob contrato que não possa ser cancelado que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que não incumbe qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em substância, uma venda. Um exemplo é um contrato de uso de *software* quando a cedente da licença não tem obrigações posteriores à entrega. Outro exemplo é a concessão dos direitos de exibição de filme em mercados em que aquele que outorga a licença não tem qualquer controle sobre o distribuidor e não espera receber nenhuma receita relativa à venda de ingressos. Nesses casos, a receita é reconhecida no momento da venda.

Em alguns casos, a receita de licença ou *royalty* está condicionada à ocorrência de evento futuro. Nesses casos, a receita é reconhecida somente quando for provável que a licença ou *royalty* venham a ser recebidos, o que ocorre normalmente após a realização do evento.

Seção 24 Subvenção Governamental

Alcance desta seção

- 24.1 Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais. Subvenção governamental é uma assistência pelo governo na forma de transferência de recursos para a entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.
- 24.2 As subvenções governamentais não incluem aquelas formas de assistência governamental que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.
- 24.3 Esta seção não abrange as assistências governamentais que são concedidas para a entidade na forma de benefícios que são disponíveis na determinação do resultado tributável, ou que são determinadas ou limitadas com base nos tributos a pagar sobre o lucro. Exemplos de tais benefícios são: isenções temporárias, créditos de tributos sobre investimentos, provisão para depreciação acelerada e taxas reduzidas de tributos sobre o lucro. A Seção 29 – Tributos sobre o Lucro trata da contabilização dos tributos sobre o lucro.

Reconhecimento e mensuração

- 24.4 A entidade deve reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:
 - (a) a subvenção que não impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidas e certas;
 - (b) a subvenção que impõe determinadas condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de desempenho forem atendidas;
 - (c) as subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo.

24.5 A entidade deve mensurar as subvenções pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.

Divulgação

- 24.6 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre subvenções governamentais:
- (a) a natureza e os valores de subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
 - (b) condições não atendidas e outras contingências ligadas às subvenções governamentais que não tenham sido reconhecidas no resultado;
 - (c) indicação de outras formas de assistência governamental da qual a entidade tenha diretamente se beneficiado.
- 24.7 Para o propósito da divulgação exigida pelo item 24.6(c), assistência governamental é a ação pelo governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um conjunto de entidades que atendam a critérios especificados. Exemplos incluem assistências técnicas e de comercialização gratuitas, concessão de garantias e empréstimos sem juros ou com juros baixos.

Seção 25 Custos de Empréstimos

Alcance desta seção

- 25.1 Esta seção especifica a contabilização para os custos de empréstimos. Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. Os custos de empréstimos incluem:
- (a) despesa de juros calculada por meio da utilização do método da taxa efetiva de juros conforme descrito na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos;
 - (b) encargos financeiros relativos aos arrendamentos financeiros reconhecidos em conformidade com a Seção 20 – Operações de Arrendamento;
 - (c) variações cambiais provenientes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.

Reconhecimento

- 25.2 A entidade deve reconhecer todos os custos de empréstimos como despesa no resultado no período em que são incorridos.

Divulgação

- 25.3 O item 5.7(g) exige a divulgação dos custos de financiamento. O item 11.48(b) exige a divulgação do total da despesa de juros (utilizando o método da taxa efetiva de juros) para os passivos financeiros que não estão mensurados pelo valor justo por meio do resultado. Esta seção não exige qualquer divulgação adicional.

Seção 26 Pagamento Baseado em Ações

Alcance desta seção

- ~~26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações incluindo:~~
- ~~(a) transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços como contrapartida pelos títulos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ações);~~

- ~~(b) transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços incorrendo em obrigações com os fornecedores desses produtos ou serviços por valores que sejam baseados no preço (ou valor) das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade; e~~
- ~~(c) transações nas quais a entidade recebe ou adquire produtos ou serviços e os termos do acordo conferem à entidade ou ao fornecedor dos produtos ou serviços a opção da entidade liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos), ou por meio da emissão de títulos patrimoniais.~~

- 26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações, incluindo aquelas que são liquidadas com instrumentos patrimoniais ou liquidadas à vista ou aquelas nas quais os termos do acordo permitem a escolha pela entidade para liquidar a transação à vista (ou outros ativos) ou pela emissão de instrumentos patrimoniais. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 26.1A A transação de pagamento baseada em ações pode ser liquidada por outra entidade do grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) em nome da entidade que recebe os bens ou serviços. Esta seção também se aplica à entidade que:
- (a) recebe bens ou serviços quando outra entidade no mesmo grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação de pagamento baseada em ações; ou
 - (b) tem obrigação de liquidar transação de pagamento baseada em ações quando outra entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços;
- salvo quando a transação for claramente para uma finalidade que não seja o pagamento de bens ou serviços fornecidos à entidade que os recebe. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 26.1B Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, nesse caso esta seção se aplica (ver item 26.17). [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 26.2 As transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro incluem direitos sobre a valorização de ações. Por exemplo, a entidade pode conceder direitos sobre a valorização de suas ações aos empregados como parte dos seus pacotes de remuneração, segundo o qual os empregados tornam-se detentores do direito de receber pagamento futuro em dinheiro (em vez de instrumento patrimonial), baseado no aumento do preço das ações da entidade acima de um nível especificado, ao longo de um período de tempo especificado. Ou a entidade pode conceder a seus empregados o direito de receber pagamento futuro em dinheiro concedendo-lhes o direito sobre ações (incluindo ações a serem emitidas por exercício de opções de ações), que sejam resgatáveis, ou de forma obrigatória (como por exemplo, por término do vínculo empregatício), ou por opção dos empregados.

Reconhecimento

- 26.3 A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações quando ela obtiver os produtos, ou conforme os serviços são recebidos. A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais, ou deve reconhecer um passivo caso os bens ou serviços sejam adquiridos em transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro.
- 26.4 Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações não se qualificarem para serem reconhecidos como ativos, a entidade deve reconhecê-los como despesa.

Reconhecimento quando existem condições de aquisição

- 26.5 Se os pagamentos baseados em ações concedidos aos empregados fornecerem os direitos de aquisição imediatamente, não se exige que o empregado complete determinado período de serviço antes de se tornar incondicionalmente detentor desses pagamentos baseados em ações. Na ausência de evidência contrária, a entidade deve assumir os serviços prestados pelo empregado como a importância recebida pelos pagamentos baseados em ações que os empregados receberam. Neste caso, na data de concessão, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos na totalidade, como aumento correspondente no patrimônio líquido ou no passivo.
- 26.6 Se os pagamentos baseados em ações concedidos não fornecerem os direitos de aquisição até que o empregado complete determinado período de serviço, a entidade deve assumir que os serviços, a serem prestados pela contraparte como importância pelos pagamentos baseados em ações, serão recebidos no futuro, ao longo do período de aquisição dos direitos. A entidade deve contabilizar esses serviços conforme eles sejam prestados pelo empregado ao longo do período aquisitivo dos direitos, como aumento correspondente no patrimônio líquido (ou no passivo se pagamento em dinheiro).

Mensuração de transação de pagamento baseado em ações liquidada pela entrega de títulos patrimoniais

Princípios de mensuração

- 26.7 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o aumento correspondente no patrimônio líquido, pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, a não ser que o valor justo não possa ser estimado de maneira confiável. Se a entidade não puder estimar o valor justo dos bens ou serviços recebidos de maneira confiável, a entidade deve mensurar seus valores, e o aumento correspondente, no patrimônio líquido, com base no valor justo dos títulos patrimoniais concedidos. Para aplicar essa exigência para as transações com empregados e outras partes fornecedoras de serviços similares, a entidade deve mensurar o valor justo dos serviços recebidos com base no valor justo dos títulos patrimoniais concedidos, porque normalmente não é possível estimar de maneira confiável o valor justo dos serviços recebidos.
- 26.8 Para as transações com empregados (incluindo outras partes fornecedoras de serviços similares), o valor justo dos títulos patrimoniais deve ser mensurado na data de concessão. Para as transações com partes que não são empregados, a data de mensuração é a data em que a entidade obtém os bens ou que a contraparte presta o serviço.
- ~~26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho. Por exemplo, a concessão de ações ou opções de ações a um empregado é normalmente condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Podem existir condições de desempenho que precisam ser atendidas, tais como o alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). Todas as condições de aquisição relacionadas somente com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, se necessário, caso novas informações indicarem que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que efetivamente foi adquirido. Todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e opções de ações na data de mensuração, sem ajuste~~

subsequente, independentemente do resultado.

- 26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho. Um exemplo de condição de aquisição referente ao serviço é quando a concessão de ações ou opções de ações ao empregado é condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Exemplos de condições de aquisição referentes ao desempenho são quando a concessão de ações ou opção de compra de ações é condicionada a um período de serviço específico e o alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). As condições de aquisição de direito devem ser contabilizadas da seguinte forma:
- (a) todas as condições de aquisição relacionadas com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, caso novas informações virem a indicar que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que efetivamente foi adquirido. As condições de aquisição de direito referentes a serviço de empregados ou à condição de desempenho fora do mercado não devem ser levadas em consideração ao estimar o valor justo das ações, opções de compra de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração;
 - (b) todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração, sem ajuste subsequente ao valor justo estimado, independentemente do resultado da condição de aquisição de direito de mercado ou não aquisição de direito, desde que todas as demais condições de aquisição de direito sejam cumpridas. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Ações

- 26.10 A entidade deve mensurar o valor justo de ações (e os bens ou serviços relacionados que foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de mensuração de três níveis:
- (a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço;
 - (b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos utilizando dados de mercados observáveis específicos da entidade tais como:
 - (i) transação recente com as ações da entidade; ou
 - (ii) recente avaliação independente e justa da entidade ou de seus principais ativos;
 - (c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável, uma medida indireta do valor justo de ações ou direitos sobre a valorização de ações, utilizando um método de avaliação que use dados de mercado na maior extensão praticável, para estimar qual seria o preço desses títulos patrimoniais na data de concessão, em transação sem favorecimento, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar. Os administradores da entidade devem utilizar seu julgamento para aplicar o método de avaliação mais apropriado para a determinação do valor justo. Qualquer método de avaliação utilizado deve ser consistente com as metodologias de avaliação geralmente aceitas aplicáveis para títulos patrimoniais.

Opções de ações e direitos sobre a valorização de ações liquidados pela entrega de títulos patrimoniais

- 26.11 A entidade deve mensurar o valor justo de opções de ações e de direitos sobre a

valorização de ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais (e os bens ou serviços relacionados que foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de três níveis de mensuração:

- (a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço;
- (b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo de opções de ações e de direitos sobre a valorização de ações utilizando dados de mercados observáveis específicos da entidade tal como uma recente transação com opções de ações;
- (c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável adote uma medida indireta do valor justo de opções de ações ou de direitos sobre a valorização de ações, utilizando modelo de precificação de opções. As entradas do modelo (tais como preço médio ponderado da ação, preço de exercício, volatilidade esperada, vigência da opção, dividendos esperados, e taxa de juros livre de risco) deveriam utilizar dados de mercado na maior extensão possível. O item 26.10 fornece orientação sobre a determinação do valor justo de ações utilizadas na determinação do preço médio ponderado da ação. A entidade deveria produzir uma estimativa de volatilidade esperada consistente com a metodologia de avaliação utilizada para determinar o valor justo das ações.

Modificação nos termos e condições sob os quais os títulos patrimoniais foram concedidos

~~26.12 Se a entidade modificar as condições de aquisição de maneira que seja benéfica ao empregado, como por exemplo, a redução do preço de exercício da opção, a redução do período de aquisição, ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho, a entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma:~~

26.12 A entidade pode modificar os termos e as condições em que os instrumentos patrimoniais são concedidos de maneira que seja benéfica ao empregado, como, por exemplo, a redução do preço de exercício da opção; a redução do período de aquisição; ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho. Alternativamente, a entidade pode modificar os termos e condições de modo que não seja benéfico ao empregado, por exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou inclusão de condição de desempenho. A entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (a) Se a modificação aumentar o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos (ou aumentar o número de títulos patrimoniais concedidos), mensurados imediatamente antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o valor justo incremental concedido na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos como importância pelos títulos patrimoniais concedidos. O valor justo incremental concedido é a diferença entre o valor justo do título patrimonial modificado e o valor justo do título patrimonial original, ambos estimados na data da modificação. Se a modificação ocorrer ao longo do período de aquisição, o valor justo incremental concedido é incluído na mensuração do montante reconhecido pelos serviços durante o período que vai da data de modificação até a data na qual o título patrimonial modificado é adquirido, em adição aos montantes baseados no valor justo da data de concessão dos títulos patrimoniais originais, que é reconhecido ao longo do período de aquisição original remanescente.
- (b) Se a modificação reduzir o valor justo total do acordo de pagamento baseado em ações, ou aparentemente não for benéfica ao empregado, a entidade deve, apesar disso, continuar contabilizando os serviços recebidos como contrapartida pelos títulos patrimoniais concedidos como se essa modificação não tivesse ocorrido.

Os requisitos deste item são expressos no contexto de transações de pagamento baseadas em ações com os empregados. Os requisitos também se aplicam a transações de pagamento baseadas em ações com partes que não sejam empregados se essas

transações forem mensuradas por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, mas a referência à data de concessão deve se referir à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Cancelamento e liquidação

26.13 A entidade deve contabilizar o cancelamento ou a liquidação de prêmio de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais como antecipação da aquisição e, portanto, deve reconhecer imediatamente o valor pelos serviços que, de outra forma, teria sido reconhecido durante o período remanescente de aquisição.

Transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro

26.14 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, a entidade deve mensurar os produtos ou os serviços adquiridos e o passivo incorrido pelo valor justo do passivo. Até que o passivo seja liquidado, a entidade deve remensurar o valor justo do passivo novamente em cada data de divulgação e na data de liquidação, com quaisquer mudanças no valor justo reconhecidas no resultado do período.

Transação de pagamento baseado em ações com alternativa de liquidação em dinheiro

26.15 Algumas transações de pagamento baseado em ações podem conceder à entidade ou à contraparte a escolha de liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos) ou pela transferência de títulos patrimoniais. Em tal caso, a entidade deve contabilizar a transação como transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro a não ser que:

- (a) a entidade tenha a prática de liquidação pela emissão de títulos patrimoniais; ou
- (b) a opção não tem substância comercial porque a liquidação em dinheiro não sustenta essa relação, e é provavelmente menor em valor que o valor justo do título patrimonial.

Nas circunstâncias (a) e (b), a entidade deve contabilizar a transação como transação de pagamento baseado em ações, liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais em conformidade com os itens 26.7 a 26.13.

Planos de grupo

~~26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido por entidade controladora para os empregados de uma ou mais controladas em grupo econômico, e a entidade controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando esta Norma ou o conjunto completo das normas do CFC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de pagamento baseado em ações (e a respectiva contribuição de capital pela controladora), com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo econômico.~~

26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido pela entidade aos empregados de uma ou mais entidades do grupo, e o grupo apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando esta norma ou o conjunto completo das normas do CFC, as entidades do grupo têm permissão, como alternativa ao tratamento previsto nos itens 26.3 a 26.15, para mensurar a despesa de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável da despesa para o grupo econômico. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~Plano autorizado pelo governo~~

~~26.17 Algumas jurisdições possuem programas estabelecidos de acordo com a lei, nos quais investidores em ações (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados ou futuros). Essas são transações de pagamento~~

~~baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais dentro do alcance desta seção. A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) mensurados na data de concessão.~~

Bem ou serviço não identificável

26.17 Se a contraprestação identificável recebida parece ser inferior ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos ou passivo incorrido, geralmente essa circunstância indica que outra contraprestação (ou seja, bens ou serviços não identificáveis) foi (ou será) recebida. Por exemplo, algumas jurisdições possuem programas nos quais proprietários (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados ou futuros). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) mensurados na data de concessão. Para transações liquidadas à vista, o passivo deve ser remensurado no final de cada período de relatório, até que seja liquidado de acordo com o item 26.14. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Divulgação

26.18 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre a natureza e a extensão dos acordos de pagamento baseado em ações que existiram durante o período:

- (a) descrição de cada tipo de acordo de pagamento baseado em ações que existiu em algum momento durante o período, incluindo os termos e condições gerais de cada acordo, tais como as condições de aquisição, o prazo máximo das opções concedidas e a forma de liquidação (por exemplo, em dinheiro ou em ações). A entidade que possua, substancialmente, tipos similares de acordos de pagamento baseado em ações pode agregar essa informação;
- (b) número e preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de opções:
 - (i) em aberto no início do período;
 - (ii) concedida durante o período;
 - (iii) prescrita durante o período;
 - (iv) exercida durante o período;
 - (v) expirada durante o período;
 - (vi) em aberto no final do período;
 - (vii) exercível ao final do período.

26.19 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, a entidade deve divulgar informações sobre como mensurou o valor justo dos bens ou serviços recebidos ou o valor dos títulos patrimoniais concedidos. Se uma metodologia de avaliação foi utilizada, a entidade deve divulgar o método e suas razões para escolhê-lo.

26.20 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidados em dinheiro, a entidade deve divulgar informações sobre como o passivo foi mensurado.

26.21 Para os acordos de pagamento baseado em ações que foram modificados durante o período, a entidade deve divulgar uma explicação sobre essas modificações.

~~26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico, e reconhece e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na~~

~~alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).~~

- 26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16). [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 26.23 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre o efeito de transações de pagamento baseado em ações no resultado da entidade para o período e na sua posição financeira e patrimonial:
- (a) a despesa total reconhecida no resultado para o período;
 - (b) o valor contábil total no final do período dos passivos provenientes de transações de pagamento baseado em ações.

Seção 27

Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Objetivo e alcance

- 27.1 A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor recuperável de todo os ativos exceto os seguintes, para os quais outras seções desta Norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:
- (a) tributos diferidos ativos (ver Seção 29 – Tributos sobre o Lucro);
 - (b) ativos provenientes de benefícios a empregados (ver Seção 28 – Benefícios a Empregados);
 - (c) ativos financeiros dentro do alcance da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos ou da Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros;
 - (d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (ver Seção 16 – Propriedade para Investimento);
 - (e) ativos biológicos e produtos agrícolas relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda (ver Seção 34 – Atividades Especializadas);
 - (f) ativos provenientes de contratos de construção (ver Seção 23 – Receitas). [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Estoques

Preço de venda menos os custos para completar a produção e vender

- 27.2 A entidade deve avaliar em cada data de divulgação se quaisquer estoques estão desvalorizados. A entidade deve fazer a avaliação por meio da comparação do valor contábil de cada item do estoque (ou grupo de itens similares – ver item 27.3) com seu preço de venda menos os custos para completar e vender. Se um item de estoque (ou grupo de itens similares) estiver desvalorizado, a entidade deve reduzir o valor contábil do estoque (ou do grupo) para seu preço de venda menos os custos para completar e vender. Essa redução é uma perda por desvalorização e é reconhecida imediatamente no resultado.
- 27.3 Caso seja impraticável determinar o preço de venda menos os custos para completar e vender dos estoques item a item, a entidade pode agrupar itens do estoque relacionados com a mesma linha de produto que possuem propósitos ou utilizações finais similares e são produzidos e vendidos na mesma área geográfica para os propósitos de avaliação da redução ao valor recuperável.

Reversão de redução ao valor recuperável

27.4 A entidade deve fazer nova avaliação do preço de venda menos custos para completar e vender em cada data de divulgação subsequente. Quando as circunstâncias que originaram anteriormente a desvalorização dos estoques não existirem mais ou quando existir evidência clara do aumento do preço de venda menos custos para completar e vender em razão de mudanças nas circunstâncias econômicas, a entidade deve reverter o valor da desvalorização (isto é, a reversão é limitada ao valor da perda por desvalorização original) de forma que o novo valor contábil seja o menor entre o custo e o valor revisado do preço de venda menos custos para completar e vender.

Outros ativos, exceto estoques

Princípios gerais

27.5 Se, e apenas se, o valor recuperável do ativo for menor que seu valor contábil, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo para seu valor recuperável. Essa redução é uma perda por desvalorização. Os itens 27.11 a 27.20 fornecem orientações sobre a mensuração do valor recuperável.

~~27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado.~~

27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado de acordo com o método de reavaliação na Seção 17 – Ativo Imobilizado. Qualquer perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como redução na reavaliação de acordo com o item 17.15D. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Indicadores de desvalorização

27.7 A entidade deve avaliar em cada data de divulgação se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado. Se tal indicação existir, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se não existir indicação de desvalorização, não é necessário estimar o valor recuperável.

27.8 Caso não seja possível estimar o valor recuperável do ativo individualmente, a entidade deve estimar o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte. Esse pode ser o caso devido ao fato de a mensuração do valor recuperável exigir a projeção de fluxos de caixa, e algumas vezes os ativos individuais não geram fluxos de caixa sozinhos. A unidade geradora de caixa de ativo é o menor grupo identificável de ativos que inclui o ativo e que gera entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de outros grupos de ativos.

27.9 Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) Durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
- (b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado.
- (c) As taxas de juros de mercado ou as outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetam materialmente a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de ativo e diminuem o valor justo menos as despesas para vender o ativo.

- (d) O valor contábil dos ativos líquidos da entidade é maior do que o valor justo estimado da entidade como um todo (tal estimativa pode ter sido feita, por exemplo, em relação ao potencial de venda de parte ou de toda a entidade).

Fontes internas de informação

- (e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de ativo.
- (f) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, na medida ou na maneira em que um ativo é utilizado ou espera-se que seja utilizado. Essas mudanças incluem: o ativo tornar-se inativo, planos para descontinuar ou reestruturar a operação na qual o ativo pertence, planos para alienar o ativo antes da data previamente esperada e revisão da vida útil do ativo como definida ao invés de indefinida.
- (g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de ativo é, ou será pior, que o esperado. Nesse contexto, o desempenho econômico inclui os resultados operacionais e os fluxos de caixa.

- 27.10 Se existir indicação de que um ativo pode ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a entidade deveria revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo e ajustá-lo de acordo com a seção desta Norma que seja aplicável ao ativo (por exemplo, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)), mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

- 27.11 O valor recuperável de ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo menos despesa para vender e o seu valor em uso. Se não for possível estimar o valor recuperável do ativo individualmente, as orientações nos itens 27.12 a 27.20 para um ativo devem ser interpretadas como referências válidas para uma unidade geradora de caixa do ativo.
- 27.12 Nem sempre é necessário determinar o valor justo menos despesa para vender de ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não sofre desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.
- 27.13 Se não existe razão para acreditar que o valor em uso de ativo exceda significativamente seu valor justo menos despesa para vender, o valor justo de venda menos despesa para vender pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será normalmente o caso para um ativo que é mantido para alienação.

Valor justo menos despesa para vender (valor líquido de venda)

- ~~27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda. A melhor evidência do valor líquido de venda de ativo é o preço de contrato de venda firme em transação em bases comutativas ou preço de mercado em mercado ativo. Se não existir contrato de venda firme ou mercado ativo para o ativo, o valor líquido de venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade poderia obter, na data de divulgação, pela venda do ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, após a dedução das despesas de venda. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes dentro do mesmo setor.~~
- 27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo). [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Valor em uso

- 27.15 O valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter de ativo. O cálculo do valor presente envolve os seguintes passos:
- (a) estimar as futuras entradas e saídas de caixa a serem obtidas pelo uso contínuo do ativo e pela sua alienação final; e
 - (b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

- 27.16 Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso de ativo:
- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
 - (b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;
 - (c) valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa atual de juros livre de risco;
 - (d) preço para sustentar a incerteza inerente ao ativo;
 - (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado considerariam ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.

- 27.17 Ao mensurar o valor em uso, as estimativas de fluxos de caixa devem incluir:
- (a) projeções de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo;
 - (b) projeções de saídas de fluxo de caixa que sejam necessariamente incorridas na geração de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa decorrentes da preparação do ativo para utilização) e que possam ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base razoável e consistente, ao ativo;
 - (c) fluxos de caixa líquidos que se espera receber (ou pagar) pela alienação do ativo ao final de sua vida útil em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas.

A entidade pode desejar utilizar algum orçamento recente ou previsão para estimar os fluxos de caixa, caso disponível. Para estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes, a entidade pode desejar extrapolar as projeções baseadas em orçamentos ou previsões por meio da utilização de taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a não ser que uma taxa crescente possa ser justificada.

- 27.18 As estimativas de fluxos de caixa não devem incluir:
- (a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
 - (b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

- 27.19 Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas ou as saídas de caixa futuras estimadas que se espera que ocorram de:
- (a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou
 - (b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

- 27.20 A taxa de desconto utilizada no cálculo do valor presente deve ser a taxa antes dos tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado sobre:
- (a) o valor do dinheiro no tempo; e
 - (b) os riscos específicos do ativo para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa não tenham sido ajustadas.

A taxa de desconto utilizada para mensurar o valor em uso de ativo não deve refletir os riscos para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa tenham sido ajustadas, para evitar a dupla contagem.

Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização para unidade geradora de caixa

- 27.21 A perda por desvalorização deve ser reconhecida para unidade geradora de caixa se, e apenas se, o valor recuperável da unidade for menor que o valor contábil da unidade. A perda por desvalorização deve ser alocada para reduzir os valores contábeis dos ativos da unidade na seguinte ordem:
- (a) primeiro, para os valores contábeis de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) alocado para a unidade geradora de caixa; e
 - (b) em seguida, para os outros ativos da unidade de maneira proporcional, com base no valor contábil de cada ativo da unidade geradora de caixa.
- 27.22 Entretanto, a entidade não deve reduzir o valor contábil de qualquer ativo da unidade geradora de caixa para um valor inferior ao maior dos seguintes valores:
- (a) seu valor líquido de venda (se determinável);
 - (b) seu valor em uso (se determinável); e
 - (c) zero.
- 27.23 Qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para um ativo em razão da restrição mencionada no item 27.22 deve ser alocado para outros ativos da unidade de maneira proporcional, com base nos valores contábeis desses outros ativos.

Exigências adicionais para a redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)

- 27.24 O ágio por expectativa de rentabilidade futura, sozinho, não pode ser vendido. Nem tampouco consegue gerar fluxos de caixa para a entidade que sejam independentes dos fluxos de caixa de outros ativos. Como consequência, o valor justo do ágio não pode ser mensurado diretamente. Portanto, o valor justo do ágio necessita ser obtido pela mensuração do valor justo da unidade geradora de caixa da qual o ágio faz parte.
- 27.25 Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável, o ágio adquirido em combinação de negócios deve, a partir da data de aquisição, ser alocado para cada unidade geradora de caixa do adquirente que supostamente se beneficiará das sinergias da combinação, independentemente de os outros ativos ou passivos da entidade adquirida serem atribuídos a essas unidades.
- 27.26 Parte do valor recuperável de unidade geradora de caixa é atribuível à participação dos não controladores no ágio. Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável em unidade geradora de caixa de propriedade parcial com ágio por expectativa de rentabilidade futura, o valor contábil dessa unidade é ajustado de maneira nocional, antes de ser comparado com o seu valor recuperável, por meio do aumento do valor contábil do ágio alocado à unidade pela inclusão do ágio atribuível à participação dos não controladores. Esse valor contábil ajustado de maneira nocional é então comparado com o valor contábil da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa sofreu desvalorização.
- 27.27 Se o ágio não puder ser alocado para as unidades geradoras de caixa individuais (ou grupos de unidades geradoras de caixa) em base não arbitrária, então, para o propósito de testar o ágio, a entidade deve testar a redução ao valor recuperável do ágio por meio da determinação do valor recuperável de (a) ou (b):
- (a) da entidade adquirida como um todo, se o ágio relacionado com a entidade adquirida não tiver sido integrado. Integrado significa que o negócio adquirido foi reestruturado ou dissolvido pela entidade que divulga ou outras controladas;
 - (b) o grupo inteiro de entidades, excluindo quaisquer entidades que não tenham sido integradas, caso o ágio seja relacionado com a entidade que tenha sido integrada.
- Ao aplicar este item, a entidade necessita separar o ágio em ágio relacionado com as entidades que foram integradas e ágio relacionado com as entidades que não foram integradas. Além disso, a entidade deve seguir as exigências desta seção para unidades geradoras de caixa ao calcular o valor recuperável de, e ao alocar as perdas e reversões

de perdas por desvalorização para os ativos pertencentes a, entidade ou grupo de entidades adquiridas.

Reversão de perda por desvalorização

27.28 A perda por desvalorização reconhecida para o ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura não deve ser revertida em período subsequente.

27.29 Para todos os outros ativos exceto o ágio, a entidade deve avaliar, em cada data de divulgação, se existe qualquer indicação de que uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores possa não existir mais ou possa ter diminuído. Indicações de que a perda por desvalorização possa ter diminuído ou possa não existir mais são geralmente o oposto daquelas dispostas no item 27.9. Se tal indicação existir, a entidade deve determinar se toda ou parte da perda por desvalorização anterior deve ser revertida. O procedimento para fazer essa determinação depende se a perda por desvalorização anterior do ativo foi feita sobre:

- (a) o valor recuperável desse ativo individual (ver item 27.30); ou
- (b) o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte (ver item 27.31).

Reversão quando o valor recuperável foi estimado para ativo individual desvalorizado

~~27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo individual desvalorizado, as seguintes exigências se aplicam:~~

27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo individual com problemas de recuperação, as seguintes exigências se aplicam: [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

- (a) a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo na data de divulgação corrente;
- ~~(b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado;~~
- (b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita na alínea (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (c) a reversão da perda por desvalorização não deve aumentar o valor contábil do ativo acima do valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização) caso nenhuma perda por desvalorização tivesse sido reconhecida em anos anteriores;
- (d) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, a entidade deve ajustar a despesa de depreciação (amortização) para o ativo em períodos futuros, de modo a alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se algum), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão quando o valor recuperável foi estimado para unidade geradora de caixa

27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:

- (a) a entidade deve estimar o valor recuperável dessa unidade geradora de caixa na data do balanço;
- ~~(b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é uma reversão de perda por desvalorização. A entidade deve~~

~~alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio de maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e reconhecidas imediatamente no resultado;~~

- (b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é a reversão de perda por desvalorização. A entidade deve alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura de maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e devem ser reconhecidas imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (c) ao alocar a reversão da perda por desvalorização para a unidade geradora de caixa, a reversão não deve aumentar o valor contábil de quaisquer ativos acima do menor valor entre:
 - (i) seu valor recuperável; e
 - (ii) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida a perda por desvalorização em anos anteriores;
- (d) qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para um ativo em razão da restrição mencionada em (c) acima deve ser alocado de maneira proporcional para os outros ativos da unidade geradora de caixa, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- (e) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, se aplicável, a entidade deve ajustar a despesa de depreciação (amortização) para quaisquer ativos da unidade geradora de caixa em períodos futuros, de modo a alocar os valores contábeis revisados dos ativos, menos seus valores residuais (se houver) em base sistemática sobre suas vidas úteis remanescentes.

Divulgação

- 27.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo indicada no item 27.33:
- (a) o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram incluídas;
 - (b) o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram revertidas.
- 27.33 A entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 27.32 para cada uma das seguintes classes de ativo:
- (a) estoques;
 - (b) ativo imobilizado (incluindo propriedade para investimento contabilizada pelo método do custo);
 - (c) ágio;
 - (d) ativos intangíveis exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
 - (e) investimentos em coligadas;
 - (f) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto.

Seção 28

Benefícios a Empregados

Alcance desta seção

- 28.1 Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados, incluindo diretores e administradores. Esta seção se aplica a todos os benefícios a empregados, exceto as transações de remuneração baseada em ações, que são tratadas na Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações. Os benefícios a empregados abrangidos por esta seção são um dos quatro tipos seguintes:
- (a) benefícios a empregados de curto prazo, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços respectivos;
 - (b) benefícios pós-emprego, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que devem ser pagos após o término do período de emprego;
 - (c) outros benefícios de longo prazo a empregados, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento e os benefícios pós-emprego) que não são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços relacionados;
 - (d) benefícios de desligamento, que são os benefícios a empregados que devem ser pagos como resultado de:
 - (i) decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
 - (ii) decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses benefícios.
- 28.2 Os benefícios a empregados também incluem as transações de remuneração baseada em ações pelas quais os empregados recebem títulos patrimoniais (tais como ações ou opções de ações) ou dinheiro ou outros ativos da entidade em valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade. A entidade deve aplicar a Seção 26 na contabilização das transações de remuneração com pagamento baseado em ações.

Princípios gerais de reconhecimento para todos os benefícios a empregados

- 28.3 A entidade deve reconhecer o custo de todos os benefícios a empregados cujos direitos tenham sido adquiridos pelos seus empregados como resultado de serviços prestados para a entidade durante o período de divulgação (período ao qual o balanço e a demonstração de resultados se referem):
- (a) como passivo, depois de deduzir os valores que tenham sido pagos diretamente para os empregados ou como contribuição para fundo de benefício aos empregados. Se o valor pago exceder a obrigação proveniente do serviço antes da data do balanço, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo na medida em que o pagamento antecipado levará à redução dos pagamentos futuros ou à restituição de dinheiro;
 - (b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo imobilizado.

Benefícios a empregados de curto prazo

Exemplos

- 28.4 Os benefícios a empregados de curto prazo a empregados incluem itens tais como:
- (a) ordenados, salários e contribuições para a previdência social;

- (b) licenças remuneradas de curto prazo (tais como férias anuais remuneradas e licença por doença remunerada) quando se espera que as ausências ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;
- (c) participação nos lucros e bônus a ser paga dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e
- (d) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados.

Mensuração de benefícios de curto prazo em geral

28.5 Quando um empregado prestou serviço para a entidade durante o período contábil (abrangido pela demonstração do resultado e balanço respectivo), a entidade deve mensurar os valores reconhecidos de acordo com o item 28.3 pelo valor esperado não descontado do benefício a empregado de curto prazo a ser pago em troca desse serviço.

Reconhecimento e mensuração - licenças remuneradas de curto prazo

- 28.6 A entidade pode remunerar os empregados por licenças por várias razões incluindo férias anuais e licenças por doenças. Algumas licenças remuneradas de curto prazo se acumulam - os direitos a elas podem ser mantidos e utilizados em períodos futuros caso o empregado não utilize o direito adquirido no período atual na sua totalidade. Exemplos incluem as férias anuais e as licenças por doenças. A entidade deve reconhecer o custo esperado das licenças remuneradas acumuláveis quando os empregados prestarem os serviços que aumentam seus direitos sobre licenças remuneradas futuras. A entidade deve mensurar o custo esperado de licenças remuneradas acumuláveis pelo valor adicional não descontado que a entidade espera pagar como consequência do direito não utilizado que tenha sido acumulado até a data do balanço. A entidade deve apresentar esse valor como passivo circulante na data do balanço.
- 28.7 A entidade deve reconhecer o custo de outras licenças remuneradas (não acumuláveis) quando as licenças ocorrerem. A entidade deve mensurar o custo de licenças remuneradas não acumuláveis pelo valor não descontado de salários e ordenados pagos ou a pagar para o período da licença.

Reconhecimento – planos de participação nos lucros e bônus

- 28.8 A entidade deve reconhecer o custo esperado de planos de participação nos lucros e bônus apenas quando:
- (a) a entidade tiver obrigação presente legal ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos como resultado de eventos passados (isso significa que a entidade não tem alternativa realista a não ser efetuar os pagamentos); e
 - (b) uma estimativa confiável da obrigação puder ser feita.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido

- 28.9 Os benefícios pós-emprego incluem, por exemplo:
- (a) benefícios de aposentadoria, tais como pensões; e
 - (b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida pós-emprego e assistência médica pós-emprego.
- Os acordos pelos quais a entidade proporciona benefícios pós-emprego são denominados planos de benefícios pós-emprego. A entidade deve aplicar esta seção para todos os acordos que envolvam, ou não, o estabelecimento de uma entidade separada para receber as contribuições e pagar os benefícios. Em alguns casos, esses acordos são impostos pela lei ao invés de decisão da entidade. Em alguns casos, esses acordos derivam de ações da entidade mesmo na ausência de plano formal, documentado.

28.10 Os planos de benefício pós-emprego são classificados ou como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido, dependendo de seus principais termos e condições.

- (a) Os planos de contribuição definida são os planos de benefícios pós-emprego sob os quais a entidade paga contribuições fixas a uma entidade separada (fundo de pensão) e não tem a obrigação legal ou não formalizada de pagar contribuições adicionais ou de fazer pagamentos diretos de benefícios para os empregados se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados referentes aos serviços destes no período atual ou em períodos anteriores. Portanto, o valor dos benefícios pós-emprego recebido pelo empregado é determinado pelo valor das contribuições pagas pela entidade (e, em muitos casos, também pelo empregado) para um plano de benefício pós-emprego ou para uma entidade seguradora, juntamente com os retornos de investimentos provenientes das contribuições.
- (b) Os planos de benefício definido são os planos de benefícios pós-emprego que não sejam os planos de contribuição definida. Sob os planos de benefício definido, a obrigação da entidade é prover os benefícios estabelecidos em acordo com os empregados atuais e antigos, e o risco atuarial (que os benefícios custem mais ou menos do que o esperado) e o risco de investimento (que os retornos sobre os ativos destinados a financiar os benefícios sejam distintos das expectativas) são retidos, em essência, pela entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada, e vice-versa, caso a experiência atuarial ou de investimento seja melhor que o esperado.

Planos multiempregadores e planos de previdência social

28.11 Os planos multiempregadores e os planos de previdência social são classificados como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido com base nos termos do plano, incluindo qualquer obrigação não formalizada que se estenda para além dos termos formais. Entretanto, quando informação suficiente não estiver disponível para se utilizar o tratamento contábil de benefício definido para plano multiempregador que seja plano de benefício definido, a entidade deve contabilizar o plano de acordo com o item 28.13 como se o plano fosse plano de contribuição definida e fazer as divulgações exigidas pelo item 28.40.

Benefícios sob proteção de seguro

28.12 A entidade pode pagar prêmios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar o plano como plano de contribuição definida, exceto se a entidade tiver obrigação legal ou não formalizada de:

- (a) pagar os benefícios dos empregados diretamente quando vencerem; ou
- (b) pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em períodos anteriores.

Uma obrigação não formalizada pode surgir indiretamente por meio do plano, por meio do mecanismo de fixação de prêmios futuros, ou por meio de relacionamento com uma parte relacionada com o segurador. Caso a entidade retenha tal obrigação legal ou não formalizada, a entidade deve tratar o plano como plano de benefício definido.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida

Reconhecimento e mensuração

28.13 A entidade deve reconhecer a contribuição a ser paga para um período:

- (a) como passivo, após a dedução de qualquer valor já pago. Se os pagamentos da contribuição excederem a contribuição devida pelo serviço antes da data do balanço, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo;

- (b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo imobilizado.

Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido

Reconhecimento

- 28.14 Ao aplicar os princípios gerais de reconhecimento do item 28.3 para os planos de benefício definido, a entidade deve reconhecer:
- (a) um passivo por suas obrigações sob os planos de benefício definido, líquido dos ativos do plano – “passivo com planos de benefícios definidos” (ver itens 28.15 a 28.23);
 - (b) a variação líquida desse passivo durante o período como custo de seus planos de benefício definido durante o período (ver itens 28.24 a 28.27).

Mensuração do passivo de benefício definido

- 28.15 A entidade deve mensurar o passivo de benefício definido por suas obrigações sob planos de benefícios definidos pelo total líquido dos seguintes valores:
- (a) o valor presente de suas obrigações sob planos de benefício definido (obrigação de benefício definido) na data de divulgação (data do balanço) (os itens 28.16 a 28.22 fornecem orientação para mensuração dessa obrigação), menos
 - (b) o valor justo, na data de divulgação (data do balanço), dos ativos do plano (se existirem), os quais serão diretamente utilizados na liquidação das obrigações. Os itens 11.27 a 11.32 estabelecem as exigências para determinação do valor justo desses ativos do plano que sejam ativos financeiros.

Inclusão de benefícios adquiridos ou não adquiridos pelos empregados

- 28.16 O valor presente das obrigações da entidade sob os planos de benefício definido na data do balanço deve refletir o valor estimado dos benefícios que os empregados obtiveram em troca pelos seus serviços no período corrente e em períodos anteriores, incluindo os benefícios cujo período de aquisição (legal) pelos empregados ainda não se completou (ver item 28.26) e incluindo os efeitos de fórmulas de benefícios que fornecem aos empregados maiores benefícios para os últimos anos de serviço. Isso exige que a entidade determine quanto de benefício é atribuível ao período corrente e aos períodos anteriores com base na fórmula de benefício do plano, e faça estimativas (premissas atuariais) sobre variáveis demográficas (tais como taxa de rotatividade e mortalidade) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos de salários e custos médicos) que influenciam o custo do benefício. As premissas atuariais não devem conter viés (nem imprudente nem excessivamente conservador) mutuamente compatíveis, e selecionadas para refletir a melhor estimativa dos fluxos de caixa futuros que irão ocorrer sob o plano.

Desconto

- 28.17 A entidade deve mensurar sua obrigação de benefício definido na base de valor presente descontado. A entidade deve determinar a taxa utilizada para descontar os pagamentos futuros com base nos rendimentos do mercado na data do balanço de títulos corporativos de alta qualidade. Se não houver mercado ativo para tais títulos, a entidade deve utilizar os rendimentos do mercado (na data do balanço) dos títulos do governo. A moeda e o prazo dos títulos corporativos ou dos títulos do governo devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimados dos pagamentos futuros.

Método de avaliação atuarial

- 28.18 Se a entidade for capaz, sem custo ou esforço excessivo, de utilizar o método de crédito unitário projetado para mensurar sua obrigação de benefício definido e as despesas

relacionadas, ela deve utilizá-lo. Se os benefícios definidos forem baseados nos salários futuros, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade mensure suas obrigações de benefício definido em uma base que reflita os aumentos de salários futuros estimados. Adicionalmente, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade adote várias premissas atuariais ao mensurar a obrigação de benefício definido, incluindo taxas de desconto, taxas de retorno esperado sobre os ativos do plano, taxas esperadas de aumentos de salário, rotatividade de empregados, mortalidade e (para os planos médicos de benefício definido) taxas de tendência de custos médicos.

- 28.19 Se a entidade não for capaz, sem custo ou esforço excessivo, de utilizar o método de crédito unitário projetado para mensurar sua obrigação e seu custo sob planos de benefício definido, a entidade está autorizada a fazer as seguintes simplificações na mensuração de sua obrigação de benefício definido com respeito aos empregados atuais:
- (a) ignorar os aumentos de salários futuros estimados (isto é, assumir que os salários atuais se manterão até a data em que se espera que os empregados atuais comecem a receber os benefícios pós-emprego);
 - (b) ignorar os serviços futuros dos empregados atuais (isto é, assumir o fechamento do plano para os empregados existentes bem como para quaisquer novos empregados); e
 - (c) ignorar possíveis mortalidades durante o período de serviço de empregados atuais entre a data do balanço e a data em que se espera que os empregados comecem a receber os benefícios pós-emprego (isto é, assumir que todos os empregados atuais irão receber os benefícios pós-emprego). Entretanto, a mortalidade depois do período de serviço (isto é, a expectativa de vida) ainda precisará ser considerada.
- A entidade que se aproveitar das simplificações de mensuração antecedentes precisa, apesar de tudo, incluir os benefícios adquiridos e os ainda não legalmente adquiridos na mensuração de sua obrigação de benefício definido.

- 28.20 Esta Norma não exige que a entidade contrate os serviços de atuário independente para realizar as avaliações atuariais abrangentes necessárias para o cálculo de sua obrigação de benefício definido. Esta Norma tampouco exige que uma avaliação atuarial abrangente seja feita anualmente. Nos períodos entre avaliações atuariais abrangentes, se as principais premissas atuariais não mudarem significativamente, a obrigação de benefício definido pode ser mensurada por meio do ajuste na mensuração do período anterior em razão das alterações nos dados demográficos dos empregados, tais como número de empregados e níveis de salário.

Introduções, alterações, reduções e liquidações de planos

- 28.21 Caso um plano de benefício definido tenha sido introduzido ou alterado durante o período corrente, a entidade deve aumentar ou diminuir seu passivo com planos de benefícios definidos para refletir a alteração, e deve reconhecer o aumento (diminuição) como despesa (receita) ao mensurar o resultado do período corrente. De modo oposto, caso um plano tenha sido reduzido (isto é, os benefícios ou o grupo de empregados coberto foram reduzidos) ou liquidado (a obrigação do empregador foi completamente liberada), a obrigação com planos de benefícios definidos deve ser diminuída ou eliminada, e a entidade deve reconhecer o ganho ou a perda proveniente no resultado do período corrente.

Ativo de plano de benefício definido

- 28.22 Se o valor presente da obrigação com benefícios definidos na data de divulgação (data do balanço) for menor que o valor justo dos ativos do plano nessa mesma data, o plano tem excedente positivo. A entidade deve reconhecer o excedente positivo do plano como ativo de plano de benefício definido apenas na extensão em que for capaz de recuperar esse excedente positivo por meio de contribuições reduzidas no futuro ou por meio de reembolso pelo plano.

Custo de um plano de benefício definido

28.23 A entidade deve reconhecer a alteração líquida no seu passivo com planos de benefícios definidos durante o período, exceto a alteração atribuível aos benefícios pagos aos empregados durante o período ou às contribuições do empregador, como custo de seu plano de benefício definido durante o período. Esse custo é reconhecido no resultado como despesa ou como item de outros resultados abrangentes (ver item 28.24), a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido com parte do custo de ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

Reconhecimento – escolha de prática contábil

28.24 Exige-se que a entidade reconheça todos os ganhos e as perdas atuariais no período em que eles ocorrem. A entidade deve:

- (a) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado; ou
- (b) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado abrangente como uma escolha de política contábil. A entidade deve aplicar sua política contábil escolhida de maneira consistente para todos os seus planos de benefício definido e todos os seus ganhos e perdas atuariais. Os ganhos e as perdas atuariais reconhecidos no resultado abrangente devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente.

28.25 A alteração líquida no passivo com planos de benefícios definidos que é reconhecida como custo de plano de benefício definido inclui:

- (a) alteração no passivo com planos de benefícios definidos proveniente dos serviços prestados pelo empregado durante o período contábil;
- (b) juros sobre as obrigações de benefício definido durante o período contábil (período abrangido pela demonstração do resultado);
- (c) retornos sobre quaisquer ativos do plano e a alteração líquida no valor justo dos direitos de reembolso reconhecidos (ver item 28.28) durante o período contábil;
- (d) ganhos e perdas atuariais obtidos no período de divulgação;
- (e) aumentos ou diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes da introdução de novo plano ou da alteração de plano existente no período contábil (ver item 28.21);
- (f) diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes de reduções ou liquidações de plano existente no período contábil (ver item 28.21).

28.26 O serviço do empregado dá origem a uma obrigação sob o plano de benefício definido, mesmo se os benefícios estiverem condicionados ao emprego futuro (em outras palavras, os direitos a eles ainda não foram legalmente adquiridos). O serviço do empregado, antes da data de aquisição do direito, dá origem a uma obrigação não formalizada porque, ao final de cada data de balanço, o total de serviços futuros que o empregado terá de prestar antes de adquirir o direito é reduzido. Ao mensurar sua obrigação de benefício definido, a entidade deve considerar a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer aos requisitos de aquisição do direito. De maneira similar, embora alguns benefícios pós-emprego (como por exemplo, benefícios médicos pós-emprego) tornem-se exigíveis apenas caso evento específico ocorra no momento em que o empregado já tenha se desligado (como por exemplo, doença), a obrigação é criada quando o empregado presta serviços que proporcionem o direito ao benefício caso o evento específico ocorra. A probabilidade de que o evento específico venha a ocorrer afeta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

28.27 Caso os benefícios definidos sejam reduzidos por valores que serão pagos aos empregados sob planos patrocinados pelo governo, a entidade deve mensurar suas obrigações de benefício definido em base que reflita os benefícios a serem pagos de acordo com planos governamentais, mas apenas se:

- (a) esses planos forem tornados mandatórios antes da data do balanço; ou

- (b) o histórico, ou outra evidência confiável, indicar que esses benefícios do poder público irão se alterar de algum modo previsível, como, por exemplo, em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou níveis gerais de salário.

Reembolso

28.28 Se a entidade está praticamente certa de que outra parte reembolsará parte ou a totalidade dos gastos necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, a entidade deve reconhecer seu direito ao reembolso como ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo valor justo. Na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, a despesa relacionada a um plano de benefício definido pode ser apresentada líquida do valor reconhecido por reembolso.

Outros benefícios de longo prazo a empregados

28.29 Outros benefícios de longo prazo a empregados incluem, por exemplo:

- (a) licenças remuneradas de longo prazo;
- (b) benefícios por longo tempo de serviço (licenças prêmio);
- (c) benefícios de longo prazo por invalidez;
- (d) participação nos lucros e bônus a serem pagos depois de doze meses ou mais do final do período no qual os empregados prestaram o respectivo serviço;
- (e) remunerações diferidas pagas depois de doze meses ou mais do final do período no qual foram obtidas.

28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a empregados, mensurado pelo total líquido dos seguintes valores:

- (a) valor presente da obrigação de benefício definido na data do balanço; menos
- (b) valor justo dos ativos do plano (se houver), na data do balanço, utilizados para liquidação direta das obrigações.

~~A entidade deve reconhecer as alterações no passivo de acordo com o item 28.23.~~

A entidade deve reconhecer as alterações líquidas no passivo durante o período, exceto a alteração atribuível a benefícios pagos a empregados durante o período ou a contribuições do empregador, como custo de seus outros benefícios de longo prazo aos empregados durante o período. Esse custo é integralmente reconhecido no resultado como despesa, salvo se outra seção desta norma exigir que seja reconhecido como parte do custo de ativo, tal como estoques ou imobilizado. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

Benefícios por desligamento

28.31 A entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros acordos com empregados ou com seus representantes, ou por obrigação não formalizada baseada na prática de negócios, costumes ou desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando do término do vínculo empregatício. Tais pagamentos são benefícios por desligamento.

Reconhecimento

28.32 Em razão dos benefícios por desligamento não conferirem benefícios econômicos futuros à entidade, esta deve reconhecê-los como despesa no resultado imediatamente.

28.33 Quando a entidade reconhece os benefícios por desligamento, esta pode também ter que contabilizar uma redução nos benefícios de aposentadoria ou em outros benefícios a empregados.

28.34 A entidade deve reconhecer os benefícios por desligamento como passivo e despesa somente quando a entidade estiver formalmente comprometida a:

- (a) cessar o vínculo empregatício do empregado ou de grupo de empregados antes da data normal de aposentadoria; ou
- (b) fornecer benefícios por desligamento como resultado de uma oferta feita para encorajar a saída voluntária.

28.35 A entidade está formalmente comprometida com o desligamento apenas quando a entidade tem um plano formal detalhado de desligamento e não existe a possibilidade real de cancelamento do plano.

Mensuração

28.36 A entidade deve mensurar os benefícios por desligamento pela melhor estimativa dos gastos que seriam requeridos para liquidar a obrigação na data do balanço. No caso de oferta feita para encorajar a demissão voluntária, a mensuração dos benefícios por desligamento deve ser baseada no número de empregados que supostamente aceitarão a oferta.

28.37 Quando os benefícios por desligamentos vencerem em data superior a doze meses do encerramento do período de divulgação, eles devem ser mensurados pelo valor presente descontado.

Planos de grupo

28.38 Se a entidade controladora conceder benefícios aos empregados de uma ou mais controladas em grupo, e a controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando a Norma Contabilidade para PMEs ou o conjunto completo das normas do CFC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de benefícios a empregados com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo.

Divulgação

Divulgação sobre benefícios a empregados de curto prazo

28.39 Esta seção não exige divulgações específicas sobre benefícios a empregados de curto prazo.

Divulgação sobre planos de contribuição definida

28.40 A entidade deve divulgar o valor reconhecido no resultado como despesa para os planos de contribuição definida. Caso a entidade trate um plano de benefício definido multiempregador como plano de contribuição definida em razão da indisponibilidade de informações suficientes para utilizar o tratamento contábil de benefício definido (ver item 28.11), a entidade deve divulgar o fato de que esse é um plano de benefício definido e os motivos pelos quais está sendo contabilizado como plano de contribuição definida, juntamente com quaisquer informações disponíveis sobre o superávit ou déficit do plano e as implicações, se houver, para a entidade.

Divulgação sobre planos de benefício definido

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido (exceto para quaisquer planos de benefício definido multiempregador que sejam contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11, para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, em vez das divulgações exigidas neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, essas divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando certos agrupamentos considerados mais úteis:

- (a) uma descrição geral das características do plano, incluindo a política de financiamento;
- (b) a política contábil da entidade para reconhecimento de ganhos e perdas atuariais (no resultado ou como item de outros resultados abrangentes) e o valor dos ganhos e perdas atuariais reconhecidos durante o período;
- ~~(e) uma explicação narrativa caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de benefício definido;~~
- (c) caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de benefício definido, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais utilizar o método da unidade projetada para mensurar sua obrigação e custo de acordo com os planos de benefício definido implicariam custo ou esforço excessivo; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))
- (d) a data da avaliação atuarial abrangente mais recente e, caso não tenha sido na data de divulgação, uma descrição dos ajustes que foram feitos para mensurar a obrigação de benefício definido na data de divulgação;
- (e) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento da obrigação de benefício definido demonstrando, separadamente, os benefícios pagos e todas as outras alterações;
- (f) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento dos valores justos dos ativos do plano e dos saldos de abertura e de fechamento de qualquer direito de reembolso reconhecido como ativo, demonstrando separadamente, se aplicável:
 - (i) contribuições;
 - (ii) benefícios pagos; e
 - (iii) outras alterações nos ativos do plano;
- (g) o custo total relativo aos planos de benefício definido para o período, divulgando separadamente os valores:
 - (i) reconhecidos no resultado como despesa; e
 - (ii) incluídos no custo de ativo;
- (h) para cada classe principal de ativos do plano, que deve incluir, mas não se limita a títulos patrimoniais, instrumentos de dívida, imóveis e todos os outros ativos, percentagem ou valor que cada classe principal representa do valor justo do total de ativos do plano na data de divulgação;
- (i) os valores incluídos no valor justo dos ativos do plano para:
 - (i) cada classe de instrumentos financeiros da própria entidade; e
 - (ii) qualquer propriedade ocupada pela entidade ou outros ativos utilizados pela mesma;
- (j) taxa real de retorno dos ativos do plano;
- (k) as principais premissas atuariais utilizadas, incluindo, quando aplicável:
 - (i) as taxas de desconto;
 - (ii) as taxas de retorno esperadas sobre quaisquer dos ativos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações contábeis;
 - (iii) as taxas esperadas de aumentos de salário;
 - (iv) taxas de tendência dos custos médicos; e
 - (v) quaisquer outras premissas atuariais significativas utilizadas.

As conciliações em (e) e (f) acima não precisam ser apresentadas para os períodos anteriores. A controlada que reconhece e mensura a despesa de benefícios a empregados com um critério de alocação razoável com base nas despesas reconhecidas pelo grupo (ver item 28.38) deve, nas suas demonstrações contábeis separadas, descrever sua política de alocação e deve fazer as divulgações em (a) a (k) acima, para o plano como um todo.

Divulgação sobre outros benefícios de longo prazo

28.42 Para cada categoria de outros benefícios de longo prazo que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço.

Divulgação sobre benefícios por desligamento

- ~~28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, sua política contábil, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (funding) na data do balanço.~~
- 28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 28.44 Quando existir incerteza sobre o número de empregados que irão aceitar uma oferta de benefícios de desligamento, existe um passivo contingente. A Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes exige que a entidade divulgue informações sobre seus passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de saída de recursos na liquidação seja remota.

Seção 29 Tributos sobre o Lucro

Alcance desta seção

- ~~29.1 Para os objetivos desta Norma, os tributos sobre o lucro incluem todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados nos lucros tributáveis. Os tributos sobre o lucro também incluem tributos, tais como os retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto nas distribuições para a entidade que divulga as demonstrações contábeis.~~
- ~~29.2 Esta seção abrange a contabilização dos tributos sobre o lucro. É requerido que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem o tributo corrente e o tributo diferido. Tributo corrente é o tributo a ser pago (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo a ser pago ou recuperável em períodos futuros, geralmente como resultado de a entidade recuperar ou quitar seus ativos e passivos pelos seus valores contábeis correntes, e o efeito fiscal da postergação, para compensação ou débito a resultados em períodos posteriores, de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados no período corrente.~~

Contabilização dos tributos sobre o lucro

- ~~29.3 A entidade deve contabilizar os tributos sobre o lucro seguindo os passos (a) a (i) abaixo:~~
- ~~(a) reconhecer o tributo corrente, mensurado pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais (itens 29.4 a 29.8);~~
 - ~~(b) identificar quais ativos e passivos poderiam vir a afetar os lucros tributáveis se tais ativos fossem recuperados ou se tais passivos fossem liquidados pelos seus valores contábeis correntes (itens 29.9 e 29.10);~~
 - ~~(c) determinar as bases fiscais dos seguintes itens, na data do balanço:~~
 - ~~(i) os ativos e passivos em (b). A base fiscal de ativos e passivos é determinada pelo resultado da venda dos ativos ou liquidação dos passivos pelos seus valores contábeis correntes (itens 29.11 e 29.12);~~
 - ~~(ii) outros itens que tenham base fiscal, embora eles não sejam reconhecidos como ativos ou passivos, isto é, itens reconhecidos como receita ou despesa que se tornarão tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros (item 29.13);~~
 - ~~(d) calcular quaisquer diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados (item 29.14);~~

- ~~(e) reconhecer ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos provenientes das diferenças temporárias, de prejuízos fiscais não utilizados e de créditos fiscais não utilizados (itens 29.15 a 29.17);~~
- ~~(f) mensurar ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais utilizando alíquotas que, baseadas em leis fiscais aprovadas ou substantivamente aprovadas na data do balanço, se espera aplicar no momento em que os ativos fiscais diferidos forem realizados e os passivos fiscais diferidos forem liquidados (itens 29.18 a 29.25);~~
- ~~(g) reconhecer uma conta redutora dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor líquido iguale o maior valor que seja mais do provável do que não de ser realizado, com base nos lucros tributáveis correntes ou futuros (itens 29.21 e 29.22);~~
- ~~(h) alocar o tributo corrente e diferido para os respectivos componentes do resultado, dos outros resultados abrangentes e do patrimônio líquido (item 29.27);~~
- ~~(i) apresentar e divulgar as informações exigidas (itens 29.28 a 29.32).~~

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

- ~~29.4 A entidade deve reconhecer um passivo fiscal corrente pelo tributo devido sobre os lucros tributáveis para o período corrente e períodos anteriores. Se o valor pago para o período corrente e períodos anteriores exceder o valor devido para esses períodos, a entidade deve reconhecer o excesso como ativo fiscal corrente.~~
- ~~29.5 A entidade deve reconhecer um ativo fiscal decorrente para o benefício de prejuízo fiscal que possa ser compensado para recuperar o tributo pago em período anterior.~~
- ~~29.6 A entidade deve mensurar um passivo (ativo) fiscal corrente pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando alíquotas e leis que tenham sido aprovadas ou substantivamente aprovadas na data do balanço. A entidade deve considerar as alíquotas como substancialmente aprovadas quando os eventos futuros exigidos pelo processo de tal aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é improvável que o afetem. Os itens 29.23 a 29.25 fornecem direcionamentos de mensuração adicionais.~~
- ~~29.7 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo ou no ativo fiscal corrente como despesa tributária no resultado, exceto por alguma alteração atribuível a um item de receita ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, quando também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.~~
- ~~29.8 A entidade deve incluir nos valores reconhecidos, de acordo com os itens 29.4 e 29.5, os efeitos de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais, mensuradas de acordo com o item 29.25.~~

Reconhecimento de tributo diferido

Princípio geral de reconhecimento

- ~~29.9 A entidade deve reconhecer um ativo ou um passivo diferido pelo tributo recuperável ou devido em períodos futuros como efeito de transações ou eventos passados. Tais tributos surgem das diferenças entre os valores reconhecidos para ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e o reconhecimento desses ativos e passivos pelas autoridades fiscais, e a compensação para datas futuras de créditos fiscais e prejuízos fiscais correntes não utilizados.~~

Ativos e passivos cuja recuperação ou liquidação não afeta os lucros tributáveis

- ~~29.10 Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar os lucros tributáveis, nenhum tributo diferido surge com relação a esse ativo ou passivo. Portanto, os itens 29.11 a 29.17 se aplicam apenas para ativos e~~

passivos para os quais a entidade espera que a recuperação ou a liquidação dos valores contábeis afete os lucros tributáveis e para os outros itens que tenham base fiscal.

Base fiscal

~~29.11~~ A entidade deve determinar a base fiscal de ativo, passivo ou outro item em conformidade com lei aprovada ou substancialmente aprovada. Se a entidade preencher uma declaração de tributos consolidada, a base fiscal é determinada pela lei fiscal aplicável a declaração de tributos consolidada. Se a entidade preencher declarações de tributos separadas para suas diferentes operações, a base fiscal é determinada pelas leis fiscais aplicáveis a cada declaração.

~~29.12~~ A base fiscal determina os valores que serão incluídos nos lucros tributáveis referentes à recuperação ou liquidação do valor contábil de ativo ou passivo. Especificamente:

- ~~(a)~~ a base fiscal de um ativo é igual ao valor que seria dedutível no cômputo de lucros tributáveis caso o valor contábil do ativo tivesse sido recuperado pela venda ao final do período de divulgação. Se a recuperação do ativo pela venda não originar lucros tributáveis, a base fiscal deve ser considerada igual ao valor contábil;
- ~~(b)~~ a base fiscal de um passivo é igual ao seu valor contábil, menos quaisquer valores dedutíveis na determinação do lucro tributável (ou mais quaisquer valores incluídos no lucro tributável) que teriam surgido caso um passivo tivesse sido liquidado pelo seu valor contábil ao final do período de divulgação (data do balanço). No caso da receita diferida, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

~~29.13~~ Alguns itens têm base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos. Por exemplo, os gastos com pesquisa são reconhecidos como despesa quando eles são incorridos, mas podem não ter a dedutibilidade permitida na determinação do lucro tributável até um período futuro. Portanto, o valor contábil dos gastos com pesquisa no balanço é zero e a base fiscal é o valor que será dedutível em períodos futuros. Um título patrimonial emitido pela entidade também pode originar deduções em período futuro. Não existe ativo ou passivo no balanço patrimonial, mas a base fiscal é o valor das deduções futuras.

Diferenças temporárias

~~29.14~~ As diferenças temporárias surgem:

- ~~(a)~~ quando existe uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais no reconhecimento inicial de ativos e passivos, ou no momento em que uma base fiscal é criada para aqueles itens que tem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos;
- ~~(b)~~ quando uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais surge após o reconhecimento inicial em razão da receita ou despesa ser reconhecida no resultado abrangente ou patrimônio líquido em determinado período, mas é reconhecida nos lucros tributáveis em um período diferente;
- ~~(c)~~ quando a base fiscal de ativo ou passivo muda, e a mudança não será reconhecida no valor contábil do ativo ou passivo em qualquer período.

Ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos

~~29.15~~ Exceto conforme exigido pelo item 29.16, a entidade deve reconhecer:

- ~~(a)~~ um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera que haja aumento nos lucros tributáveis no futuro;
- ~~(b)~~ um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera que haja redução nos lucros tributáveis no futuro;
- ~~(c)~~ um ativo fiscal diferido para os créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados e transportados para uma data futura.

~~29.16 Os seguintes casos são exceções para as exigências do item 29.15:~~

- ~~(a) a entidade não deve reconhecer ativo ou passivo fiscal diferido por diferenças temporárias associadas aos lucros não remetidos de subsidiárias, filiais, coligadas e empreendimentos conjuntos estrangeiros na extensão em que o investimento seja essencialmente de duração (caráter) permanente, a não ser que seja aparente que as diferenças temporárias serão revertidas em futuro previsto;~~
- ~~(b) a entidade não deve reconhecer um passivo fiscal diferido pela diferença temporária associada com o reconhecimento inicial de ágio.~~

~~29.17 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido como despesa tributária no resultado, exceto se uma alteração atribuível a um item de receita ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, que também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.~~

Mensuração de tributo diferido

Alíquotas fiscais

~~29.18 A entidade deve mensurar o passivo (ativo) fiscal diferido utilizando alíquotas e leis que tenham sido aprovadas ou substancialmente aprovadas na data do balanço. A entidade deve considerar as alíquotas como substancialmente aprovadas quando os eventos futuros exigidos pelo processo de aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é improvável que o afetem.~~

~~29.19 Quando alíquotas diferentes se aplicarem a diferentes níveis de lucros tributáveis, a entidade deve mensurar a despesa (receita) tributária diferida e o respectivo passivo (ativo) fiscal diferido utilizando as alíquotas médias aprovadas ou substancialmente aprovadas que se espera serem aplicáveis aos lucros tributáveis (prejuízos fiscais) dos períodos nos quais a entidade espera que o ativo fiscal diferido seja realizado ou o passivo fiscal diferido seja liquidado.~~

~~29.20 A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que adviriam da forma pela qual a entidade espera, na data do balanço, recuperar ou liquidar o valor contábil dos ativos e passivos relacionados. Por exemplo, se a diferença temporária surge de item de receita que se supõe que seja tributado como ganho de capital em um período futuro, a despesa tributária diferida é mensurada utilizando a alíquota aplicável a ganhos de capital.~~

Provisão para realização

~~29.21 A entidade deve reconhecer uma provisão de redução dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor contábil líquido iguale o maior valor que seja mais provável do que não de ser recuperado, com base no lucro tributável corrente ou futuro.~~

~~29.22 A entidade deve revisar o valor contábil líquido de ativo fiscal diferido em cada balanço e deve ajustar a provisão para realização para refletir a expectativa atual dos lucros tributáveis futuros. Tal ajuste deve ser reconhecido no resultado, exceto um ajuste atribuível a um item de receita ou despesa reconhecido, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente, que também deve ser reconhecido como outro resultado abrangente.~~

Mensuração do tributo corrente e do tributo diferido

~~29.23 A entidade não deve descontar a valor presente os ativos fiscais correntes ou diferidos e os passivos fiscais correntes ou diferidos.~~

~~29.24 A incerteza decorrente de as autoridades fiscais aceitarem ou não os valores que foram reportados pela entidade afeta o valor do tributo corrente e do tributo diferido. A entidade deve mensurar os ativos fiscais correntes e diferidos e os passivos fiscais correntes e diferidos utilizando o valor médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis resultados, assumindo que as autoridades fiscais irão revisar os valores reportados e possuem total conhecimento de todas as informações relevantes. As alterações no valor médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis resultados devem ser baseadas em novas informações, e não em nova interpretação pela entidade das informações previamente disponíveis.~~

~~29.25 Em algumas situações, o tributo sobre o lucro pode vir a ser devido a uma alíquota maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos ou outras formas de distribuição aos acionistas ou sócios da entidade. Em outras situações, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos ou de outra forma distribuídos aos acionistas ou sócios da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar os tributos correntes e diferidos pela alíquota de tributo aplicável a lucros não distribuídos até a entidade reconhecer um passivo para distribuir os lucros. Quando a entidade reconhecer o passivo para pagar os dividendos ou outras distribuições do lucro, ela deve reconhecer o passivo (ativo) fiscal corrente ou diferido, e a despesa (receita) de tributo relacionada.~~

Tributo retido na fonte sobre dividendos ou outras distribuições do lucro

~~29.26 Quando a entidade paga dividendos ou distribui lucros aos seus acionistas ou sócios, o pagamento de parcela dos lucros distribuídos às autoridades fiscais em nome dos acionistas ou sócios como retenção pode ser exigido. Esse valor pago ou a ser pago às autoridades fiscais é debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos ou lucros distribuídos.~~

Apresentação

Alocação na demonstração do resultado e no patrimônio líquido

~~29.27 A entidade deve reconhecer a despesa tributária no mesmo componente em que a transação ou outro evento que resultou na despesa tributária foi reconhecida (por exemplo: dentro das operações continuadas ou das operações descontinuadas no resultado ou nos outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido por outro motivo).~~

Circulante e não circulante

~~29.28 Quando a entidade apresenta os ativos circulantes e não circulantes, e os passivos circulantes e não circulantes, como grupos separados no seu balanço patrimonial, ela não deve classificar quaisquer ativos (passivos) fiscais diferidos como ativos (passivos) circulantes.~~

Compensação de saldos

~~29.29 A entidade deve compensar os ativos e os passivos fiscais correntes, ou compensar os ativos e os passivos fiscais diferidos, apenas quando tiver o direito legalmente exigível para compensar tais valores e pretende liquidar ambos pelo valor líquido ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.~~

Divulgação

~~29.30 A entidade deve divulgar informações que permitam que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem a natureza e o efeito financeiro das consequências~~

correntes e diferidas da tributação referentes à transações reconhecidas e outros eventos.

- ~~29.31~~ A entidade deve divulgar separadamente os componentes principais da despesa (receita) tributária. Tais componentes de despesa (receita) tributária podem incluir:
- ~~(a) despesa (receita) tributária corrente;~~
 - ~~(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;~~
 - ~~(c) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;~~
 - ~~(d) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com as mudanças de alíquotas de tributos ou com o surgimento de novos tributos;~~
 - ~~(e) o efeito sobre a despesa diferida de tributos proveniente de alteração no efeito das possíveis consequências de revisão pelas autoridades fiscais (ver item 29.24);~~
 - ~~(f) ajustes na despesa diferida de tributos proveniente de mudança no regime de tributação da entidade ou de seus proprietários;~~
 - ~~(g) quaisquer mudanças na provisão para realização de tributos diferidos (ver itens 29.21 e 29.22);~~
 - ~~(h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos erros contábeis (ver Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).~~
- ~~29.32~~ A entidade deve divulgar as seguintes informações separadamente:
- ~~(a) o tributo corrente e diferido agregados relacionados com os itens que são reconhecidos como itens do resultado abrangente;~~
 - ~~(b) explicação das diferenças significativas entre os valores apresentados nas demonstrações do resultado e do resultado abrangente e os valores reportados às autoridades fiscais;~~
 - ~~(c) explicação sobre as alterações na alíquota aplicável comparadas com os períodos de divulgação anteriores;~~
 - ~~(d) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados:~~
 - ~~(i) o valor dos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões (de redução de ativos diferidos) ao final do período de divulgação (data do balanço); e~~
 - ~~(ii) uma análise da alteração nos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões durante o período;~~
 - ~~(e) a data de expiração, caso exista, de diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados;~~
 - ~~(f) nas circunstâncias descritas no item 29.25, uma explicação da natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre os lucros que resultariam do pagamento de dividendos ou distribuição de lucros aos seus acionistas ou sócios.~~

Seção 29

Tributos sobre o Lucro

(Seção revisada pela NBC TG 1000 (R1))

Alcance

- 29.1 Para as finalidades desta norma, tributo sobre o lucro inclui todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados no lucro tributável. O tributo sobre o lucro também inclui tributos, tais como tributos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto sobre as distribuições à entidade que reporta.
- 29.2 Esta seção abrange a contabilização de tributo sobre o lucro. Ela exige que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem tributo corrente e tributo diferido. Tributo corrente é o tributo sobre o lucro a pagar (a recuperar) em relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo sobre o lucro a pagar ou a recuperar em

períodos futuros, geralmente resultante do fato de a entidade recuperar ou liquidar seus ativos e passivos por seu valor contábil atual, e o efeito fiscal do diferimento de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados atualmente.

- 29.3 Esta seção não trata dos métodos de contabilização de subvenções governamentais (ver Seção 24 – Subvenção Governamental). Entretanto, esta seção trata da contabilização de diferenças temporárias que podem surgir dessas subvenções.

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

- 29.4 A entidade deve reconhecer o tributo corrente passivo para tributos a pagar sobre o lucro tributável para os períodos corrente e passado. Se o valor pago para os períodos corrente e passado exceder o valor a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer o valor excedente como tributo corrente ativo.
- 29.5 A entidade deve reconhecer o tributo corrente ativo para o benefício de prejuízo fiscal que possa ser utilizado para recuperar o tributo pago em período anterior.
- 29.6 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo (ativo) pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam. Os itens 29.32 e 29.33 fornecem orientação da mensuração adicional.

Reconhecimento de tributo diferido

Princípio geral de reconhecimento

- 29.7 É inerente no reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade que reporta espera recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse efeitos fiscais, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.
- 29.8 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo ou passivo para tributo a recuperar ou a pagar em períodos futuros como resultado de transações ou eventos passados. Esse tributo surge das diferenças entre os valores contábeis dos ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e os valores atribuídos a esses ativos e passivos pelas autoridades fiscais (essas diferenças são denominadas “diferenças temporárias”), e a compensação de prejuízos fiscais e créditos não utilizados atualmente.

Base fiscal e diferença temporária

- 29.9 A base fiscal de ativo é o valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a quaisquer benefícios econômicos tributáveis que devam fluir para a entidade quando ela recuperar o valor contábil do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.
- 29.10 A base fiscal de passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a esse passivo em períodos futuros. No caso de receita que seja recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

- 29.11 Alguns itens têm uma base fiscal, mas não devem ser reconhecidos como ativos e passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser reconhecidos como despesa ao determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas sua dedução pode não ser permitida para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa e desenvolvimento, que é o valor que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível que resulta em tributo diferido ativo.
- 29.12 Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas por meio da comparação dos valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada com base na demonstração de tributo consolidada nas jurisdições em que essa demonstração é entregue. Em outras jurisdições, a base fiscal é determinada com base em demonstrações de tributo de cada entidade do grupo.
- 29.13 Exemplos de situações nas quais surgem diferenças temporárias incluem:
- (a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos na combinação de negócios devem ser reconhecidos aos seus valores justos de acordo com a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais (por exemplo, a base fiscal do ativo pode permanecer ao custo para o proprietário anterior). O tributo diferido ativo ou passivo resultante afeta o valor do ágio que a entidade reconhece;
 - (b) os ativos devem ser remensurados, mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais. Por exemplo, esta norma permite, ou exige, que determinados ativos sejam remensurados ao valor justo ou sejam reavaliados (por exemplo, conforme descrito na Seção 16 – Propriedade para Investimento e na Seção 17 – Ativo Imobilizado);
 - (c) o ágio por expectativa de rentabilidade futura na combinação de negócios, por exemplo, em que a base fiscal desse ágio deve ser zero se as autoridades fiscais não permitirem a amortização ou a redução ao valor recuperável desse ágio como despesa dedutível quando o lucro tributável for determinado e não permitirem que o custo desse ágio seja tratado como despesa dedutível na alienação da controlada;
 - (d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial;
 - (e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto se tornar diferente da base fiscal do investimento ou participação.
- Nem todas as diferenças temporárias acima resultarão em tributos diferidos ativos e passivos (ver itens 29.14 e 29.16).

Diferença temporária tributável

- 29.14 O tributo diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto na medida em que o tributo diferido passivo for proveniente de:
- (a) reconhecimento inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura; ou
 - (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
 - (i) não for combinação de negócios; e
 - (ii) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido passivo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.25.

- 29.15 Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro contábil em um período, mas é incluída no lucro tributável em período diferente. Essas diferenças temporárias são frequentemente descritas como diferenças temporais. Seguem abaixo exemplos dessas diferenças temporárias, que são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em tributos diferidos passivos:
- (a) a receita de juros é incluída no lucro contábil de forma proporcional ao tempo, mas em algumas circunstâncias pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro for recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber em relação a essas receitas é zero, pois as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido; e
 - (b) a depreciação utilizada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode ser diferente daquela utilizada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo original do ativo menos todas as deduções em relação a esse ativo permitidas pelas autoridades fiscais para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável ocorre, e resulta em tributo diferido passivo, quando a depreciação fiscal é acelerada. Se a depreciação fiscal for menos rápida que a depreciação contábil, surge a diferença temporária dedutível resultante de tributo diferido ativo (ver item 29.16).

Diferença temporária dedutível

- 29.16 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que for provável que haverá lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível, exceto se o tributo diferido ativo surgir do reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
- (a) não for combinação de negócios; e
 - (b) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).
- Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido ativo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.26.
- 29.17 Seguem abaixo exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em tributos diferidos ativos:
- (a) custos de benefícios de aposentadoria podem ser deduzidos para determinar o lucro contábil no momento em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidos para determinar o lucro tributável quando as contribuições são pagas ao fundo pela entidade ou quando os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal – a base fiscal do passivo é geralmente zero. Essa diferença temporária dedutível resulta em tributo diferido ativo porque os benefícios econômicos devem fluir para a entidade na forma da dedução de lucros tributáveis, quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;
 - (b) determinados ativos podem ser reconhecidos ao valor justo, sem que o ajuste equivalente seja feito para propósitos fiscais. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder o seu valor contábil.
- 29.18 A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções quando são determinados lucros tributáveis de períodos futuros. É provável que haja lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível quando houver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação às mesmas autoridades fiscais e à mesma entidade tributável cuja reversão é esperada:
- (a) no mesmo período em que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
 - (b) em períodos nos quais o prejuízo fiscal resultante do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores.
- Nessas circunstâncias, o tributo diferido ativo é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

- 29.19 Quando houver diferenças temporárias tributáveis insuficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, o tributo diferido ativo é reconhecido na medida em que:
- (a) seja provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, no mesmo período que a reversão da diferença temporária dedutível (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal que resulta do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores). Ao avaliar se ela irá obter lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade ignora os valores tributáveis resultantes de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, pois o tributo diferido ativo resultante dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir lucro tributável futuro para que possa ser utilizado; ou
 - (b) estiverem disponíveis oportunidades de planejamento tributário para a entidade que criem lucro tributável em períodos apropriados.
- 29.20 Quando a entidade tem histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação nos itens 29.21 e 29.22.

Prejuízo fiscal não utilizado e crédito fiscal não utilizado

- 29.21 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:
- (a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, que resultarão em valores tributáveis que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados antes que expirem;
 - (b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados expirem;
 - (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam improváveis de se repetir; e
 - (d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no período em que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser compensados estiverem disponíveis à entidade.
- Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não deve ser reconhecido.

- 29.22 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade pode não obter lucro tributável futuro. Consequentemente, quando a entidade tiver histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados.

Avaliação de tributo diferido ativo não reconhecido

- 29.23 No final de cada período de relatório, a entidade deve avaliar novamente quaisquer tributos diferidos ativos não reconhecidos. A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo não reconhecido anteriormente na medida em que se torne provável que ela irá obter lucro tributável futuro para que o tributo diferido ativo seja recuperado.

Investimento em controlada, filial e coligada e participação em empreendimento controlado em conjunto

- 29.24 As diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto (por exemplo, nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora o valor contábil de controlada são os ativos líquidos consolidados dessa controlada, incluindo o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura relacionado) se tornar diferente da base fiscal (que frequentemente é o custo) do investimento ou participação. Essas diferenças podem surgir em diversas circunstâncias diferentes, por exemplo:
- (a) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto;
 - (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a controladora e sua controlada estiverem localizadas em países diferentes; e
 - (c) a redução no valor contábil de investimento em coligada ao seu valor recuperável.
- Investimentos podem ser contabilizados de forma diferente nas demonstrações contábeis separadas da controladora em comparação com as demonstrações contábeis consolidadas, sendo que, nesse caso, a diferença temporária referente a esse investimento também pode diferir. Por exemplo, na demonstração contábil separada da controladora, o valor contábil da controlada vai depender da política contábil escolhida no item 9.26.
- 29.25 A entidade deve reconhecer o tributo diferido passivo para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições forem atendidas:
- (a) a controladora, o investidor ou o empreendedor em conjunto for capaz de controlar a época da reversão da diferença temporária; e
 - (b) for provável que a diferença temporária não será revertida em futuro previsível.
- 29.26 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto somente na medida em que for provável que:
- (a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e
 - (b) a entidade irá obter lucro tributável para compensar a diferença temporária.

Mensuração de tributo diferido

- 29.27 A entidade deve mensurar o tributo diferido passivo (ativo) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam.
- 29.28 Quando diferentes alíquotas fiscais se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, a entidade deve mensurar tributos diferidos passivos (ativos), utilizando as alíquotas médias promulgadas ou substantivamente promulgadas que ela espera que sejam aplicáveis ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que espera que o tributo diferido passivo seja liquidado (tributo diferido ativo seja realizado).
- 29.29 A mensuração de tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos deve refletir os efeitos fiscais que resultariam da forma como a entidade espera, na data do relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil dos respectivos ativos e passivos. Consequentemente, a entidade deve mensurar os tributos diferidos passivos e os tributos diferidos ativos utilizando a alíquota fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a

forma esperada de recuperação ou liquidação. Por exemplo, se a diferença temporária resulta de item de receita que se espera que seja tributável como ganho de capital em período futuro, a despesa de tributo diferido deve ser mensurada utilizando a alíquota fiscal de ganho de capital e a base fiscal que é consistente com a recuperação do valor contábil por meio da venda.

- 29.30 Se o tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo decorre de ativo não depreciable mensurado, utilizando o método de reavaliação na Seção 17, a mensuração do tributo diferido passivo ou do tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciable por meio da venda. Se o tributo diferido passivo ou ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada ao valor justo, existe a suposição refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Conseqüentemente, salvo se a suposição for refutada, a mensuração do tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais de recuperar o valor contábil da propriedade para investimento inteiramente por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir, substancialmente, todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e, não, por meio da venda. Se a suposição for refutada, os requisitos do item 29.29 devem ser seguidos.
- 29.31 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada período de relatório. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente para permitir que o benefício de parte ou totalidade desse tributo diferido ativo reconhecido seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida na medida em que se tornar provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente.

Mensuração de tributo corrente e diferido

- 29.32 A entidade não deve ajustar a valor presente tributos correntes ou diferidos ativos e passivos.
- 29.33 Em algumas jurisdições, o tributo sobre o lucro é pago a uma taxa maior ou menor se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendos aos acionistas da entidade. Em outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou pago se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendo aos acionistas da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar o tributo corrente e diferido à alíquota fiscal aplicável a lucros não distribuídos até a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo. Quando a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo, ela deve reconhecer o tributo resultante corrente ou diferido passivo (ativo) e a despesa (receita) com os tributos correspondentes.

Tributo sobre o lucro retido na fonte sobre dividendos

- 29.34 Quando a entidade pagar dividendos a seus acionistas, ela pode ser obrigada a pagar parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas. Esse valor pago ou a pagar às autoridades fiscais deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

Apresentação

Alocação no resultado abrangente e no patrimônio líquido

- 29.35 A entidade deve reconhecer a despesa de tributo no mesmo componente do total do resultado abrangente (ou seja, operações em continuidade, operações descontinuadas ou outros resultados abrangentes) ou patrimônio líquido como a transação ou outro evento

que resultou na despesa de tributo.

Segregação entre circulante e não circulante

29.36 Quando a entidade apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, ela não deve classificar quaisquer tributos diferidos ativos (passivos) como ativos (passivos) circulantes.

Compensação

29.37 A entidade deve compensar tributos correntes ativos e tributos correntes passivos, ou deve compensar tributos diferidos ativos e tributos diferidos passivos se, e somente se, tiver direito por força de lei para compensar os valores e a entidade puder demonstrar, sem custo ou esforço excessivo, que planeja liquidar em base líquida ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Divulgação

29.38 A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro dos efeitos de tributos correntes e diferidos de transações reconhecidas e outros eventos.

29.39 A entidade deve divulgar separadamente os principais componentes de despesa (receita) de tributo. Esses componentes da despesa (receita) de tributo podem incluir:

- (a) despesa (receita) de tributo corrente;
- (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para tributo corrente de períodos anteriores;
- (c) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado à origem e à reversão de diferenças temporárias;
- (d) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado a mudanças nas alíquotas fiscais ou imposição de novos tributos;
- (e) o valor do benefício resultante de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária anteriormente não reconhecido de período anterior que seja utilizado para reduzir a despesa de tributo;
- (f) ajustes a despesa (receita) de tributo diferido resultante de mudança na situação fiscal da entidade ou de seus acionistas;
- (g) despesa (receita) de tributo diferido resultante da baixa contábil ou reversão de baixa contábil anterior, de tributo diferido ativo, de acordo com o item 29.31; e
- (h) o valor da despesa (receita) de tributo relacionado a essas mudanças nas políticas contábeis e erros que são incluídos no resultado, de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, uma vez que não podem ser contabilizados retrospectivamente.

29.40 A entidade deve divulgar separadamente o seguinte:

- (a) o valor total de tributo corrente e diferido relacionado a itens que são reconhecidos como itens de outros resultados abrangentes;
- (b) o valor total de tributo corrente e diferido ativo relacionado a itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido;
- (c) uma explicação sobre quaisquer diferenças significativas entre a despesa (receita) de tributo e o lucro contábil multiplicado pela alíquota fiscal aplicável. Por exemplo, essas diferenças podem surgir de transações, tais como receita, que são isentas de tributação ou despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal);
- (d) uma explicação das mudanças nas alíquotas fiscais aplicáveis comparadas ao período de relatório anterior;
- (e) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:

- (i) o valor dos tributos diferidos ativos e passivos no final do período de relatório; e
 - (ii) uma análise da mudança nos tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos durante o período;
- (f) o valor (e a data de prescrição, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum tributo diferido ativo foi reconhecido no balanço patrimonial; e
- (g) nas circunstâncias descritas no item 29.33, uma explicação da natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos a seus acionistas.
- 29.41 Se a entidade não compensar tributos ativos e passivos de acordo com o item 29.37, devido à impossibilidade de demonstrar sem custo ou esforço excessivo que planeja liquidá-los em base líquida ou realizá-los simultaneamente, a entidade deve divulgar os valores que não foram compensados e os motivos pelos quais a aplicação do requisito implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 30

Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Alcance desta seção

~~30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira e a contabilidade de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira constam da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros.~~

30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros cujos valores resultam da alteração em taxa de câmbio específica (por exemplo, contrato de câmbio futuro em moeda estrangeira) e a contabilidade de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira constam na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Moeda funcional

30.2 Cada entidade deve identificar sua moeda funcional. A moeda funcional da entidade é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.

30.3 O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. Portanto, os seguintes fatores são os principais fatores que a entidade considera na determinação de sua moeda funcional:

(a) a moeda:

- (i) que mais influencia os preços de bens e serviços (esta é frequentemente a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e é liquidado); e

- (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos e serviços;
 - (b) a moeda que mais influencia a mão-de-obra, o material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (esta é frequentemente a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).
- 30.4 Os seguintes fatores também podem fornecer evidências da moeda funcional da entidade:
- (a) a moeda na qual os recursos de atividades financeiras (emissão de instrumentos de dívida e títulos patrimoniais) são obtidos;
 - (b) a moeda na qual os recebimentos de atividades operacionais são normalmente acumulados.
- 30.5 Os seguintes fatores adicionais são considerados na determinação da moeda funcional de operação no exterior, e se a moeda funcional dessa operação é a mesma que a da entidade que divulga as demonstrações contábeis (a entidade que divulga as demonstrações contábeis, nesse contexto, é a entidade que possui a operação no exterior como suas controladas, filiais, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto):
- (a) se as atividades da operação no exterior são desenvolvidas como extensão da entidade que divulga as demonstrações contábeis, ao invés de serem desenvolvidas com grau significativo de autonomia. Um exemplo disso é quando uma operação no exterior vende somente produtos importados da entidade que divulga as demonstrações contábeis e remete os valores para esta. Um exemplo de autonomia é quando a operação no exterior acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;
 - (b) se as transações com a entidade que divulga as demonstrações contábeis são em proporção alta ou baixa em relação às atividades da operação no exterior;
 - (c) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que divulga as demonstrações contábeis e se estão prontamente disponíveis para remessa para esta;
 - (d) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior são suficientes para cobrir os serviços existentes e as obrigações de dívida esperadas normalmente sem a necessidade de aporte de recursos pela entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Divulgação de transações em moeda estrangeira na moeda funcional

Reconhecimento inicial

- 30.6 Transação em moeda estrangeira é uma transação que é feita ou que exige liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando a entidade:
- (a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é estabelecido em moeda estrangeira;
 - (b) empresta ou concede recursos, quando os valores a pagar ou a receber são estabelecidos em moeda estrangeira;
 - (c) de alguma outra forma adquire ou aliena ativos, ou incorre ou liquida passivos estabelecidos em moeda estrangeira.
- 30.7 A entidade deve contabilizar uma transação em moeda estrangeira, no seu reconhecimento inicial na moeda funcional, por meio da aplicação, na importância em moeda estrangeira, da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação.
- 30.8 A data da transação é a data na qual a transação inicialmente se qualifica para o reconhecimento de acordo com esta Norma. Por motivos práticos, a taxa que se aproxima da taxa real na data da transação é normalmente utilizada como, por exemplo, a taxa média de uma semana ou de um mês que pode ser utilizada para todas as transações, em

cada moeda estrangeira, ocorridas durante esse período. Entretanto, caso as taxas de câmbio flutuem significativamente, o uso da taxa média para um período é inapropriado.

Divulgação ao final dos períodos de divulgação subsequentes

- 30.9 Ao final de cada período de divulgação, a entidade deve:
- (a) converter os itens monetários em moeda estrangeira utilizando a taxa de fechamento;
 - (b) converter os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira utilizando a taxa de câmbio da data da transação; e
 - (c) converter os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira utilizando as taxas de câmbio da data em que o valor justo foi determinado.
- 30.10 A entidade deve reconhecer, no resultado, no período em que ocorrerem, as variações cambiais provenientes da liquidação de itens monetários ou provenientes da conversão de itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram inicialmente convertidas durante o período, ou em períodos anteriores, exceto conforme descrito no item 30.13.
- 30.11 Quando outra seção desta Norma exigir que o ganho ou a perda proveniente de item não monetário seja reconhecido como outro resultado abrangente, diretamente no patrimônio líquido, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda também como outro resultado abrangente. De modo oposto, quando o ganho ou a perda proveniente de item não monetário é reconhecido no resultado, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda no resultado.

Investimento líquido em uma operação no exterior

- 30.12 A entidade pode ter item monetário recebível ou a ser pago junto a uma entidade ou operação no exterior. Um item para o qual a liquidação não é planejada e nem é provável que ocorra em futuro previsível é, substancialmente, parte do investimento líquido da entidade naquela operação ou entidade no exterior, e deve ser contabilizado em conformidade com o item 30.13. Tais itens monetários podem incluir recebíveis ou empréstimos de longo prazo, mas não incluem os recebíveis ou as contas a pagar de transações comerciais.
- 30.13 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte de investimento líquido da entidade que divulga as demonstrações contábeis em operação ou entidade no exterior devem ser reconhecidas no resultado no caso das demonstrações contábeis separadas da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou nas demonstrações contábeis individuais da operação ou entidade no exterior que não avaliem os investimentos nessa operação ou entidade no exterior pela equivalência patrimonial (se permitido legalmente), conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis individuais da entidade que divulga as demonstrações contábeis com investimento na operação ou entidade no exterior avaliado pela equivalência patrimonial e nas demonstrações contábeis consolidadas, quando a entidade no exterior é uma controlada, tais variações cambiais devem ser reconhecidas inicialmente como outro resultado abrangente e apresentadas como componente do patrimônio líquido. Essas variações cambiais não devem ser reconhecidas novamente no resultado na ocasião da alienação do investimento líquido se já tiverem sido reconhecidas anteriormente no resultado. Caso contrário, devem ser reconhecidas no resultado quando da alienação do investimento.

Mudança na moeda funcional

- 30.14 Quando houver mudança na moeda funcional da entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de conversão aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da mudança.

- 30.15 Conforme visto nos itens 30.2 a 30.5, a moeda funcional da entidade reflete as transações, os eventos e as condições subjacentes que são relevantes para a entidade. Portanto, uma vez determinada a moeda funcional, ela somente poderá ser trocada se houver mudança nessas transações, nesses eventos e condições subjacentes. Por exemplo, a mudança na moeda que mais influencia os preços de venda de bens e serviços pode causar a mudança na moeda funcional da entidade.
- 30.16 O efeito da mudança na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Em outras palavras, a entidade converte todos os itens para a nova moeda funcional utilizando a taxa de câmbio da data da mudança. Os valores convertidos resultantes para os itens não monetários são tratados como se fossem seus custos históricos.

Utilização de moeda de apresentação que não é a moeda funcional

Conversão para a moeda de apresentação

- 30.17 A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação divergir da moeda funcional da entidade, esta deve converter seus itens de receita, despesa e do balanço patrimonial para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo econômico possui entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os itens de receita, despesa e do balanço patrimonial de cada entidade serão expressos em uma moeda comum para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.
- 30.18. A entidade cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para moeda de apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:
- (a) ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (isto é, incluindo os comparativos) devem ser convertidos pela taxa de fechamento da data do respectivo balanço;
 - (b) receitas e despesas para cada demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente (isto é, incluindo as comparativas) devem ser convertidas pela taxas de câmbio das datas das transações; e
 - ~~(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente, diretamente no patrimônio líquido.~~
 - (c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente e devem ser informadas como componentes do patrimônio líquido. Elas não devem ser subsequentemente reclassificadas para o resultado. [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- 30.19 Por razões práticas, a entidade pode utilizar uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio das datas das transações, como por exemplo, a taxa média para o período, para converter os itens de receita e despesa. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média para período é inapropriado.
- 30.20 As variações cambiais referidas no item 30.18(c) resultam de:
- (a) conversão de receitas e despesas pelas taxas de câmbio das datas das transações e a conversão de ativos e passivos pela taxa de fechamento; e
 - (b) conversão dos ativos líquidos iniciais pela taxa atual de fechamento que diverge da taxa de fechamento anterior.
- Quando as variações cambiais são relacionadas a uma operação no exterior que é consolidada, mas que não é subsidiária integral, as variações cambiais acumuladas resultantes da conversão e atribuíveis a participações de não controladores são alocadas para a, e reconhecidas como parte de, participação de não controladores no balanço patrimonial consolidado.
- 30.21 A entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária deve converter

seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação diferente, utilizando a metodologia da correção integral de balanços.

Conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação do investidor

- 30.22 Ao incorporar ativos, passivos, receitas e despesas de operação no exterior com aqueles da entidade que divulga as demonstrações contábeis, a entidade deve seguir os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos dentro do grupo e transações dentro do grupo da controlada (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas). Entretanto, um ativo (ou passivo) monetário dentro do grupo, seja ele de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o passivo (ou ativo) dentro do grupo correspondente sem a apresentação do resultado das flutuações da moeda nas demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa um compromisso de converter uma moeda em outra e expõe a entidade que divulga as demonstrações contábeis a um ganho ou perda pelas flutuações da moeda. Portanto, nas demonstrações consolidadas, a entidade que divulga as demonstrações contábeis continua a reconhecer tal variação cambial no resultado ou, se proveniente das circunstâncias descritas no item 30.13, a entidade deve classificá-la como patrimônio líquido.
- 30.23 Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) proveniente de aquisição de operação no exterior e quaisquer ajustes de valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos decorrentes da aquisição de operação no exterior devem ser tratados como ativo e passivo da operação no exterior. Portanto, eles devem ser expressos na moeda funcional da operação no exterior e devem ser convertidos pela taxa de fechamento, de acordo com o item 30.18.

Divulgação

- 30.24 Nos itens 30.26 e 30.27, as referências à “moeda funcional” se aplicam, no caso de grupo econômico, à moeda funcional da controladora.
- 30.25 A entidade deve divulgar:
- (a) os valores das variações cambiais reconhecidas no resultado durante o período, exceto aquelas provenientes de instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado em conformidade com as Seções 11 e 12;
 - (b) os valores das variações cambiais ocorridas no período e classificadas em grupo separado do patrimônio líquido ao final do período.
- 30.26 A entidade deve divulgar a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas. Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, a entidade deve declarar tal fato e deve divulgar a moeda funcional e a razão de utilizar uma moeda de apresentação diferente.
- 30.27 Quando houver mudança da moeda funcional da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou de operação no exterior significativa, a entidade deve divulgar tal fato e a razão para a mudança da moeda funcional.

Seção 31 Hiperinflação

31.1 a 31.15 Eliminados.

Seção 32

Evento Subsequente

Alcance desta seção

32.1 Esta seção define os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e dispõe sobre os princípios para reconhecimento, mensuração e divulgação desses eventos.

Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis

32.2 Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Existem dois tipos de eventos:

- (a) aqueles que evidenciam condições que já existiam na data de encerramento do período (eventos que geram ajustes após o encerramento desse período); e
- (b) aqueles que são indicadores de condições que surgiram após o encerramento do período (eventos que não geram ajustes após o encerramento desse período).

32.3 Os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos até a data em que as demonstrações contábeis são autorizadas para emissão, mesmo que esses eventos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira.

Reconhecimento e mensuração

Eventos que geram ajuste após o encerramento do período contábil

32.4 A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis, incluindo as respectivas divulgações, para refletir os eventos que geram ajuste após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

32.5 Os eventos a seguir são exemplos de eventos que geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

- (a) decisão ou pagamento de processo judicial, após o encerramento do período, confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente ao final daquele período. A entidade deve ajustar qualquer provisão previamente reconhecida relacionada ao processo, de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou reconhecer uma nova provisão. A entidade não divulga um passivo meramente contingente, mas uma decisão judicial fornece evidências adicionais a serem consideradas na determinação da provisão que seria reconhecida ao final do período de acordo com a Seção 21;
- (b) obtenção de informação, após o encerramento do período, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida para aquele ativo precisa ser ajustada. Por exemplo:
 - (i) a falência de cliente que ocorre após o encerramento do período normalmente confirma que a perda em conta a receber já existia ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e
 - (ii) a venda de estoques após o encerramento do período pode proporcionar evidências sobre seus preços de venda ao final daquele período para propósitos de avaliação de desvalorização na data do balanço;
- (c) a determinação, após o encerramento do período, do custo de ativos comprados ou de valores de ativos recebidos pelos ativos vendidos antes do final daquele período;

- (d) a determinação, após o encerramento do período, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente a títulos, se a entidade tiver, ao final daquele período, obrigação presente ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver Seção 38 – Benefícios a Empregados);
- (e) a descoberta de fraude ou erros que demonstrem que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil

- 32.6 A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis para refletir os eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.
- 32.7 Exemplos de eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem:
- (a) declínio no valor de mercado de investimentos ocorridos no período compreendido entre o final do período e a data de autorização de emissão das demonstrações contábeis. O declínio no valor de mercado normalmente não se relaciona à condição dos investimentos no final do período, mas reflete as circunstâncias que surgiram subsequentemente. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos nas suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos no encerramento do período, embora a entidade possa fornecer divulgação adicional conforme o item 32.10;
 - (b) valor que se torna recebível como resultado de julgamento favorável ou de decisão de processo judicial após a data do balanço, mas antes das demonstrações contábeis serem emitidas. Esse seria um ativo contingente na data do balanço (ver item 21.13), e a divulgação pode ser exigida pelo item 21.16. Entretanto, o acordo sobre o valor de indenização para um julgamento que tenha sido determinado antes da data do balanço, mas que não foi previamente reconhecido em razão do valor não poder ser mensurado de forma confiável, pode se constituir em evento que gera ajuste.

Distribuição de lucros

- 32.8 Se a entidade declarar dividendos ou outra forma de distribuição de lucros aos detentores dos seus títulos patrimoniais após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos ou distribuições de lucro como passivo ao final daquele período. Os valores dos dividendos ou distribuições do lucro podem ser apresentados como componente separado dos lucros ou prejuízos acumulados ao final desse período.

Divulgação

Data de autorização para emissão

- 32.9 A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os proprietários da entidade ou outras partes tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após a emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil

- 32.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria de evento que não gera ajuste após o encerramento do período:
- (a) a natureza do evento; e
 - (b) estimativa de seu efeito financeiro ou declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

- 32.11 Os seguintes eventos são exemplos de eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que normalmente resultariam em divulgação; as divulgações irão refletir as informações que se tornaram conhecidas após o encerramento desse período, mas antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para emissão:
- (a) combinação de negócios importante ou alienação de controlada importante;
 - (b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;
 - (c) aquisições importantes de ativos, alienações ou planos para alienar ativos, ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;
 - (d) destruição por incêndio de instalação de produção importante;
 - (e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante;
 - (f) emissões ou recompras de instrumentos de dívida ou títulos patrimoniais da entidade;
 - (g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio;
 - (h) alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou anunciadas que tenham efeito significativo sobre os ativos fiscais correntes e diferidos e sobre os passivos fiscais correntes e diferidos;
 - (i) assunção de compromissos relevantes ou de contingências passivas, como por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;
 - (j) início de litígio importante proveniente exclusivamente de eventos que ocorreram após o encerramento do período.

Seção 33 **Divulgação sobre Partes Relacionadas**

Alcance desta seção

- 33.1 Esta seção exige que a entidade inclua nas suas demonstrações contábeis as divulgações necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e patrimonial (seu balanço patrimonial) e seu resultado tenham sido afetados pela existência de partes relacionadas e de transações e saldos existentes com tais partes.

Definição de parte relacionada

- 33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade que divulga as demonstrações contábeis):
- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:
 - (i) for membro-chave da administração da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da controladora da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
 - ~~(ii) possuir controle sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou~~
 - (ii) possuir controle ou controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - ~~(iii) possuir controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou poder de voto significativo nessa entidade;~~
 - (iii) possuir influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se quaisquer das seguintes condições se aplicarem:
 - (i) a entidade e a entidade que divulga as demonstrações contábeis pertencem ao mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada uma das outras);

- ~~(ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);~~
- (ii) uma das entidades é coligada ou empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro); [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;~~
- (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto da mesma terceira entidade; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(iv) qualquer uma das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada dessa terceira entidade;~~
- (iv) uma das entidades é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma o tal plano de benefícios, os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas de plano;~~
- (v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma, o tal plano de benefícios e os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas à entidade que reporta; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por uma pessoa identificada em (a);~~
- (vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por uma pessoa identificada em (a);
- ~~(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) possui poder de voto significativo na entidade;~~
- (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta; [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela;~~
- (viii) pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade); [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(ix) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa possui tanto influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela como também o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;~~ [\(Eliminado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- ~~(x) membro-chave da administração da entidade ou de a controladora da entidade, ou membro próximo da família dessa pessoa, possui o controle ou o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou possui poder de voto significativo nela.~~ [\(Eliminado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

33.3 Ao considerar cada possível relação de parte relacionada, a entidade deve avaliar a essência da relação e não meramente a forma legal.

33.4 No contexto desta Norma, as seguintes partes não são necessariamente partes relacionadas:

- (a) duas entidades que simplesmente possuem um administrador ou outro membro-chave da administração em comum;
- (b) dois empreendedores que simplesmente partilham o controle conjunto de empreendimento controlado em conjunto;

- (c) qualquer uma das seguintes entidades, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com a entidade (embora elas possam afetar a liberdade de ação da entidade ou participar do seu processo de tomada de decisão):
 - (i) entidades que proporcionam financiamentos;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) entidades de serviços públicos;
 - (iv) departamentos e agências governamentais;
- (d) cliente, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com quem a entidade mantém volume significativo de negócios, meramente em virtude da dependência econômica resultante.

Divulgação

Divulgação do relacionamento entre controladora e controladas

33.5 Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome de sua controladora direta e, se for diferente, da parte controladora final. Se a entidade controladora direta e a parte controladora final não elaborarem demonstrações contábeis disponíveis para uso público, o nome da controladora do nível seguinte que o faz (se houver) também deve ser divulgado.

Divulgação sobre a remuneração dos administradores-chave

33.6 Os administradores-chave são aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade. A remuneração inclui todos os benefícios a empregados (conforme definido na Seção 28 – Benefícios a Empregados) incluindo aquelas formas de pagamento baseado em ações (ver Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações). Os benefícios a empregados incluem todas as formas de importâncias pagas, devidas ou fornecidas pela entidade, ou em nome da entidade (por exemplo, pela sua controladora ou por um sócio), em troca dos serviços prestados à entidade. Esses benefícios também incluem as importâncias pagas em nome da controladora da entidade relativas aos bens ou serviços fornecidos para a entidade.

33.7 A entidade deve divulgar o total de remuneração dos administradores-chave.

Divulgação de transações com partes relacionadas

33.8 Transação com partes relacionadas é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e a parte relacionada, independentemente de haver ou não valor alocado à transação. Exemplos de transações com partes relacionadas que são comuns às entidades de médio e pequeno porte incluem, mas não se limitam a:

- (a) transações entre a entidade e seu principal proprietário (ou seus principais proprietários);
- (b) transações entre duas entidades quando ambas as entidades estão sob o controle comum de uma única entidade ou pessoa;
- (c) transações nas quais a entidade ou pessoa que controla a entidade que divulga as demonstrações contábeis incorre diretamente em despesas que, de outra maneira, teriam sido incorridas pela entidade que divulga as demonstrações contábeis.

33.9 Se a entidade tiver realizado transações com partes relacionadas, ela deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações, saldos existentes e compromissos que sejam necessários para a compreensão do efeito potencial desse relacionamento nas demonstrações contábeis. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos requisitos referidos no item 33.7 de

divulgar a remuneração de administradores-chave. No mínimo, as divulgações devem incluir:

- (a) os valores das transações;
- (b) os valores dos saldos existentes e:
 - (i) seus termos e condições, incluindo se eles estão ou não assegurados, a natureza da importância a ser fornecida em troca da liquidação; e
 - (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
- (c) provisões para créditos de liquidação duvidosa relacionadas com os valores dos saldos existentes;
- (d) a despesa reconhecida durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

Tais transações podem incluir compras, vendas ou transferência de bens ou serviços; arrendamentos; garantias; e liquidações pela entidade em nome da parte relacionada ou vice-versa.

33.10 A entidade deve fazer as divulgações exigidas pelo item 33.9 separadamente para cada uma das seguintes categorias:

- (a) entidades com controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade;
- (b) entidades sobre as quais a entidade tenha controle, controle conjunto ou influência significativa;
- (c) administradores-chave da entidade ou de sua controladora (de forma agregada);
- (d) outras partes relacionadas.

33.11 A entidade está isenta das exigências de divulgação do item 33.9 com relação a:

- (a) entidade governamental (governo local, regional ou nacional) que tenha controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; e
- (b) outra entidade que seja parte relacionada porque a mesma entidade governamental tem controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e também sobre a outra entidade.

Entretanto, a entidade ainda precisa divulgar o relacionamento de controladora–controlada conforme requerido pelo item 33.5.

33.12 As seguintes transações são exemplos de transações que devem ser divulgadas, caso elas sejam realizadas com parte relacionada:

- (a) compras ou vendas de produtos (acabados ou inacabados);
- (b) compras ou vendas de imóveis e outros ativos;
- (c) prestação ou recebimento de serviços;
- (d) arrendamentos;
- (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
- (f) transferências sob acordos de licenciamento;
- (g) transferências sob acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições patrimoniais em dinheiro ou na forma de bens ou serviços);
- (h) provisões de garantias ou caução;
- (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade no nome de outra entidade;
- (j) participação por controladora ou controlada em plano de benefício definido que divide o risco entre um grupo de entidades.

33.13 A entidade não deve declarar que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações comutativas com partes independentes, a não ser que tais termos possam ser comprovados.

33.14 A entidade pode divulgar os itens de natureza semelhante de forma agregada, exceto quando a divulgação separada for necessária para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Seção 34

Atividades Especializadas

Alcance desta seção

34.1 Esta seção fornece direcionamento sobre a divulgação contábil pelas entidades de pequeno e médio porte no tocante a três tipos de atividades especializadas – agricultura, atividades de extração e concessão de serviços.

Agricultura

34.2 A entidade que utiliza esta Norma e estiver envolvida em atividades agrícolas deve determinar sua prática contábil para cada classe de seus ativos biológicos da seguinte maneira:

- (a) a entidade deve utilizar o método do valor justo dos itens 34.4 a 34.7 para aqueles ativos biológicos para os quais o valor justo é prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo;
- (b) a entidade deve utilizar o método do custo dos itens 34.8 a 34.10 para todos os outros ativos biológicos.

Reconhecimento

34.3 A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando, e apenas quando:

- (a) a entidade controlar o ativo como resultado de eventos passados;
- (b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- (c) o valor justo ou custo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo.

Mensuração – método do valor justo

34.4 A entidade deve mensurar o ativo biológico, no reconhecimento inicial e em cada balanço, pelo valor justo menos as despesas de venda. As alterações no valor justo menos as despesas de venda devem ser reconhecidos no resultado.

34.5 A produção agrícola colhida proveniente dos ativos biológicos da entidade deve ser mensurada pelo seu valor justo menos as despesas de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 – Estoques ou outra seção aplicável desta Norma.

34.6 Na determinação do valor justo, a entidade deve considerar o seguinte:

- (a) se existir mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola na sua condição e localização atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para determinação do seu valor justo. Se a entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, ela deve usar o preço existente do mercado que espera utilizar;
- (b) se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais das seguintes alternativas para determinação do valor justo:
 - (i) o preço da transação de mercado mais recente, considerando que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data de encerramento do balanço;
 - (ii) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e
 - (iii) padrões do setor, tais como o valor de um pomar expresso pelo valor de contêiner de exportação, alqueires ou hectares, e o valor do gado expresso por quilograma ou arroba de carne;

- (c) em alguns casos, as fontes de informações mencionadas em (a) ou (b) podem sugerir diferentes conclusões sobre o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola. A entidade deve considerar as razões dessas diferenças para obter a estimativa mais confiável do valor justo dentro de um conjunto restrito de estimativas razoáveis;
- (d) em algumas circunstâncias, o valor justo pode ser mais prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo, embora os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis para um ativo biológico nas suas condições atuais. A entidade deve considerar se o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do ativo, descontados a uma taxa corrente de mercado determinada, geram uma medida confiável do valor justo.

Divulgação – método do valor justo

- 34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo valor justo:
- (a) descrição dos ativos biológicos;
 - (b) métodos e premissas relevantes aplicadas na determinação do valor justo de cada categoria de produção agrícola no ponto de colheita e cada categoria de ativos biológicos;
 - (c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e o final do período corrente. A conciliação deve incluir:
 - (i) ganhos ou perdas provenientes das alterações no valor justo menos despesas de venda;
 - (ii) aumentos resultantes de aquisições;
 - (iii) diminuições resultantes de colheitas;
 - (iv) aumentos resultantes de combinação de negócios;
 - (v) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis para moeda de apresentação diferente e da conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
 - (vi) outras alterações.
- Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Mensuração – método do custo

- 34.8 A entidade deve mensurar, pelo custo menos depreciação e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, aqueles ativos biológicos cujo valor justo não é prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo.
- 34.9 A entidade deve mensurar a produção agrícola colhida de seus ativos biológicos pelo valor justo menos custos estimados para venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 ou outras seções desta Norma.

Divulgações – método do custo

- 34.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo método do custo:
- (a) descrição dos ativos biológicos;
 - ~~(b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável;~~
 - (b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo; [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
 - (c) o método de depreciação utilizado;
 - (d) vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
 - (e) valor contábil bruto e a depreciação acumulada (juntamente com as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no final do período.

Atividades de extração

~~34.11 A entidade que utiliza esta Norma e que esteja envolvida em exploração, avaliação ou extração de recursos minerais (atividades de extração) deve contabilizar os gastos na aquisição ou no desenvolvimento de ativos tangíveis e intangíveis para uso em atividades de extração por meio da aplicação da Seção 17 – Ativo Imobilizado e da Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), respectivamente. Quando a entidade tiver obrigação de desmontar ou remover um item, ou recuperar o local utilizado, deve contabilizar tais obrigações e custos de acordo com a Seção 17 e com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.~~

Exploração e avaliação de recursos minerais

34.11 A entidade que utiliza esta norma e que esteja envolvida na exploração ou avaliação de recursos minerais deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são reconhecidos como ativos de exploração e avaliação de acordo com o item 10.4 e deve aplicar a política de forma consistente. A entidade está isenta de aplicar o item 10.5 a suas políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11A Seguem exemplos de gastos que podem ser incluídos na mensuração inicial dos ativos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

- (a) aquisição de direitos para explorar;
- (b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
- (c) perfuração exploratória;
- (d) criação de valas;
- (e) amostragem; e
- (f) atividades em relação à avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração do recurso mineral.

Os gastos relacionados ao desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como ativos de exploração e avaliação. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11B Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados no reconhecimento inicial ao custo. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve aplicar a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) aos ativos de exploração e avaliação de acordo com a natureza dos ativos adquiridos em conformidade com os itens 34.11D a 34.11F. Se a entidade tem obrigação de desmontar ou remover um item, ou de restaurar o local, essas obrigações e custos devem ser contabilizados de acordo com a Seção 17 e a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11C Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à redução ao valor recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contábil de ativo de exploração e avaliação possa exceder seu valor recuperável. A entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante de acordo com a Seção 27, exceto conforme previsto pelo item 34.11F. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11D Somente para as finalidades de ativos de exploração e avaliação, o item 34.11E deve ser aplicado, em vez dos itens 27.7 a 27.10, ao identificar um ativo de exploração e avaliação que possa apresentar perda ao valor recuperável. O item 34.11E usa o termo “ativos”, mas aplica-se igualmente a ativos separados de exploração e avaliação ou à unidade geradora de caixa. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11E Um ou mais dos seguintes fatos e circunstâncias indicam que a entidade deve testar os ativos de exploração e avaliação quanto à redução ao valor recuperável (a lista não é exaustiva):

- (a) o período em relação ao qual a entidade tem o direito à exploração na área específica tiver expirado durante o período ou expirará em futuro próximo e não se espera que ele seja renovado;
- (b) não estão orçados nem planejados gastos substanciais adicionais na exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;
- (c) a exploração e a avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais, e a entidade decidiu descontinuar essas atividades na área específica;
- (d) a existência de dados suficientes para indicar que, embora o desenvolvimento na área específica tenha probabilidade de prosseguir, o valor contábil do ativo de exploração e avaliação provavelmente não será recuperado totalmente pelo desenvolvimento bem-sucedido ou pela venda.

A entidade deve realizar teste de redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável, de acordo com a Seção 27. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

34.11F A entidade deve determinar uma política contábil para alocar os ativos de exploração e avaliação às unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa, para a finalidade de avaliar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Acordos de concessão de serviços

34.12 Acordo de concessão de serviços é um contrato onde o governo ou outro órgão do setor público (concedente) contrata uma entidade operadora privada para desenvolver (ou aperfeiçoar), operar ou manter ativos de infraestrutura do concedente, tais como rodovias, pontes, túneis, aeroportos, redes de distribuição de energia, hidroelétricas, penitenciárias ou hospitais. Nesses acordos, o concedente controla ou regula os serviços os quais a entidade operadora necessita fornecer por meio da utilização dos ativos, para quem, e por qual preço, e também controla alguma participação residual significativa dos ativos ao final do período do acordo de concessão.

34.13 Existem duas categorias principais de acordos de concessão de serviços:

- (a) Na primeira, a entidade operadora recebe um ativo financeiro – um direito contratual incondicional de receber um valor em dinheiro ou outro ativo financeiro especificado ou determinável do governo, em troca da construção ou aperfeiçoamento do ativo do setor público, e posterior operação e manutenção do ativo por um período especificado de tempo. Essa categoria inclui garantias do governo de pagar por quaisquer insuficiências entre os valores recebidos dos usuários do serviço público e os valores especificados ou determináveis.
- (b) Na outra, a entidade operadora recebe um ativo intangível – um direito de cobrar pelo uso do ativo do setor público que construir ou aperfeiçoar e em seguida operar e manter por um período específico de tempo. Um direito de cobrar os usuários não é um direito incondicional de receber dinheiro porque os valores estão condicionados à extensão na qual a população utilizar o serviço.

Algumas vezes, um único contrato pode conter os dois tipos: na extensão em que o governo concede uma garantia incondicional de pagamento pela construção do ativo do setor público, a entidade operadora possui um ativo financeiro; na extensão em que a entidade operadora conta com a população utilizando o serviço para obter o pagamento, a entidade operadora possui um ativo intangível.

Tratamento contábil – categoria de ativo financeiro

34.14 A entidade operadora deve reconhecer um ativo financeiro na extensão em que tiver um

direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro do concedente ou receber em nome do concedente pelos serviços de construção. A entidade deve mensurar o ativo financeiro pelo valor justo. Assim, ela deve seguir a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros para a contabilização do ativo financeiro.

Tratamento contábil – categoria de ativo intangível

34.15 A entidade operadora deve reconhecer um ativo intangível na extensão em que receber um direito (licença) de cobrar dos usuários pelo serviço público. A entidade operadora deve inicialmente mensurar o ativo intangível pelo seu valor justo. Assim, ela deve seguir a Seção 18 na contabilização do ativo intangível.

Receita operacional

34.16 A entidade operadora de acordo de concessão de serviços deve reconhecer, mensurar e divulgar a receita de acordo com a Seção 23 – Receitas para os serviços que realizar.

Seção 35 Adoção Inicial desta Norma

Alcance desta seção

35.1 Esta seção se aplica às entidades que adotarem pela primeira vez esta NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente das políticas e práticas contábeis anteriormente adotadas.

~~35.2 A entidade pode fazer a adoção pela primeira vez desta Norma apenas uma única vez. Caso a entidade utilize esta Norma e deixe de utilizá-la durante um ou mais exercícios sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-la novamente em período contábil posterior, as isenções especiais, simplificações e outras exigências desta seção não se aplicam para a readoção.~~

35.2 A entidade que tenha aplicado esta norma em período de relatório anterior, cujas demonstrações contábeis anuais anteriores mais recentes não continham declaração explícita e sem reservas de cumprimento desta norma, deve aplicar esta seção ou aplicar esta norma retrospectivamente de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro como se a entidade não tivesse deixado de aplicá-la. Quando essa entidade decide não aplicar esta seção, ela ainda está obrigada a aplicar os requisitos de divulgação do item 35.12A, além dos requisitos de divulgação da Seção 10. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Adoção inicial

35.3 A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma deve aplicar esta seção na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem pela primeira vez a esta Norma.

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

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

- (b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos; ou
- (c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.

35.5 O item 3.17 desta Norma define o conjunto completo de demonstrações contábeis.

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

Procedimentos para elaboração de demonstrações contábeis na data de transição

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

- (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;
- (b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos;
- (c) reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com esta Norma; e
- (d) aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

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

35.9 Na adoção inicial desta norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:

- (a) desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros. Os ativos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos (baixados) de acordo com a prática contábil anterior da entidade antes da data de transição não devem ser reconhecidos no momento da adoção desta Norma. Por outro lado, os ativos e passivos financeiros que teriam sido desreconhecidos sob esta Norma em transação que tenha ocorrido antes da data de transição, mas que não foram desreconhecidos de acordo com a prática anterior da entidade, a entidade pode optar por (a) desreconhecê-los no momento da adoção desta Norma ou (b) continuar reconhecendo-os até a alienação ou liquidação;
- (b) contabilidade para operações de hedge. A entidade não deve alterar sua contabilidade para operações de hedge antes da data de transição para esta Norma para as operações de hedge que não existem mais na data de transição. Para as operações de hedge que existirem na data de transição, a entidade deve seguir as exigências da contabilidade para operações de hedge da Seção 12 – Outros Tópicos sobre

Instrumentos Financeiros, incluindo as exigências de descontinuidade da contabilidade para operações de hedge para as operações de hedge que não atenderem as condições da Seção 12;

- (c) estimativas contábeis;
- (d) operações descontinuadas;
- (e) mensuração da participação dos não controladores. As exigências do item 5.6 para se alocar o resultado e os outros resultados abrangentes entre a participação dos não controladores e os proprietários da entidade controladora devem ser aplicadas prospectivamente a partir da data de transição desta Norma (ou a partir de data anterior conforme esta Norma seja aplicada para correção de combinação de negócios – ver item 35.10);
- (f) empréstimos do governo. A adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, Seção 12 e Seção 24 – Subvenção Governamental prospectivamente a empréstimos do governo existentes na data de transição para esta norma. Consequentemente, se a adotante pela primeira vez não reconheceu nem mensurou, de acordo com seus princípios contábeis anteriores, um empréstimo do governo de forma consistente com esta norma, ela deve utilizar o valor contábil do empréstimo de acordo com seus princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como o valor contábil do empréstimo naquela data e não deve reconhecer o benefício de qualquer empréstimo do governo a uma taxa de juros abaixo do mercado como subvenção governamental. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta norma:

- (a) **Combinação de negócios.** A entidade, que adotar pela primeira vez a esta Norma, não deve aplicar a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para esta Norma.
- (b) **Transações de pagamento baseado em ações.** A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma não necessita aplicar a Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações para os títulos patrimoniais que foram concedidos antes da data de transição para esta Norma, ou para os passivos provenientes de transações de pagamento baseado em ações que foram liquidados antes da data de transição para esta Norma.
- (c) **Custo atribuído.** A entidade que adotar esta Norma pela primeira vez pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição para esta Norma, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data. Para isso a entidade deve observar a Interpretação Técnica ITG 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.
- (d) **Reavaliação como custo atribuído.** A entidade pode usar reavaliação efetuada quando permitida legalmente para fins de custo atribuído.
- (da) **Mensuração ao valor justo direcionada por evento como custo atribuído.** A adotante pela primeira vez pode ter estabelecido o custo atribuído de acordo com seus princípios contábeis anteriores para a totalidade ou parte de seus ativos e passivos mensurando-os pelo seu valor justo em data específica devido a evento, como, por exemplo, avaliação do negócio, ou de partes do negócio, para as finalidades de venda planejada. Se a data de mensuração:
 - (i) for até a data de transição para esta norma, a entidade pode utilizar essas mensurações ao valor justo direcionadas por evento como custo atribuído na data dessa mensuração;
 - (ii) for após a data de transição para esta norma, mas durante os períodos cobertos pelas primeiras demonstrações contábeis que estejam em conformidade com esta norma, as mensurações ao valor justo direcionadas por evento podem ser utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. A entidade deve reconhecer os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se apropriado, em outra categoria do patrimônio líquido) na data da mensuração. Na data de transição para esta norma, a entidade deve estabelecer o custo atribuído

aplicando os critérios dos itens 35.10(c) e (d) ou deve mensurar esses ativos e passivos de acordo com os outros requisitos nesta seção. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

(e) **Variações de conversão cumulativas.** A Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis exige que a entidade classifique as variações de conversão como componente separado do patrimônio líquido. A entidade que adotar pela primeira vez pode optar em considerar todas as variações de conversão cumulativas de todas as operações no exterior como sendo zero na data de transição para a esta Norma.

(f) **Demonstrações contábeis separadas.** Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto:

(i) pelo custo menos desvalorização;

(ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; ou

(iii) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

[\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar um investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas demonstrações contábeis separadas de abertura, elaboradas em conformidade com esta norma:~~

Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar o investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores na data de transição:

[\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

(i) custo, determinado de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas; ou

(ii) custo atribuído, que deve ser o valor remensurado na data de transição para a esta Norma ou o valor contábil nessa data de acordo com a prática contábil anterior.

(g) **Instrumentos financeiros compostos.** *O item 22.13 exige que a entidade separe um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido na data de emissão. A entidade não precisa, na adoção inicial, separar esses dois componentes se o componente de passivo não estiver em aberto na data de transição para esta Norma.*

~~(h) **Tributos diferidos sobre o lucro.** A entidade não necessita reconhecer, na data de transição para esta Norma, ativos fiscais diferidos ou passivos fiscais diferidos relacionados com as diferenças entre as bases fiscais e os valores contábeis de quaisquer ativos ou passivos para os quais o reconhecimento desses ativos ou passivos fiscais diferidos envolveria custo ou esforço excessivo.~~

(h) **Tributos diferidos sobre o lucro.** A entidade pode aplicar a Seção 29 prospectivamente a partir da data de transição para esta norma. [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

(i) **Acordos de concessão de serviços.** A entidade que adotar pela primeira vez não necessita aplicar os itens 34.12 a 34.16 para os acordos de concessão de serviços iniciados antes da data de transição para esta Norma.

(j) **Atividades de extração.** A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma e que utiliza o tratamento contábil do custo total, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode optar por mensurar os ativos de petróleo e gás (aqueles utilizados na exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás), na data de transição para esta Norma pelo valor determinado de acordo com as práticas contábeis anteriores da entidade. A entidade deve testar esses ativos para desvalorização por redução ao valor recuperável, na data de transição para esta Norma, em conformidade com a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

(k) **Contratos que contêm arrendamento.** A entidade pode optar em analisar se um contrato existente na data de transição para esta Norma contém arrendamento (ver item 20.3) com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data, ao invés da data em que o acordo se iniciou.

(l) **Passivos por desativação incluídos no custo do ativo imobilizado.** O item 17.10(c) menciona que o custo de item do ativo imobilizado inclui a estimativa inicial

dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, bem como a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o bem durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. A entidade que adota pela primeira vez esta Norma pode optar em mensurar este componente do custo do ativo imobilizado na data de transição para esta Norma, ao invés da data em que a obrigação inicialmente se originou.

- (m) **Operações sujeitas à regulamentação de tarifas.** Se a adotante pela primeira vez detém itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são utilizados, ou foram anteriormente utilizados, em operações sujeitas à regulamentação de tarifas (ou seja, fornece mercadorias ou presta serviços a clientes por preços/tarifas estabelecidos por órgão autorizado), ela pode escolher utilizar o valor contábil desses itens de acordo com os princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como seu custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção ao item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. A entidade deve testar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável na data de transição para esta norma de acordo com a Seção 27. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)
- (n) **Hiperinflação severa.** Se a adotante pela primeira vez tem moeda funcional que estava sujeita à hiperinflação severa:
- (i) se sua data de transição para esta norma for a partir da data de normalização da moeda funcional, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para esta norma e utilizar esse valor justo como custo atribuído desses ativos e passivos naquela data; e
 - (ii) se a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período comparativo de 12 meses, a entidade pode utilizar um período comparativo inferior a 12 meses, desde que o conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme requerido pelo item 3.17) seja fornecido para esse período mais curto. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar, no seu balanço patrimonial de abertura na data de transição, um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos para os quais isso seja praticável, e deve identificar as informações apresentadas para os períodos anteriores que não sejam comparáveis com as informações do período para o qual ela elabora suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma. Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer divulgações exigidas por esta Norma para qualquer período anterior ao período para o qual a entidade elaborar suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma, a omissão deve ser divulgada.~~

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7 na data de transição, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos, para os quais isso seja praticável, e deve identificar quais valores nas demonstrações contábeis não foram atualizados. Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer das divulgações exigidas por esta norma, incluindo aquelas para períodos comparativos, a omissão deve ser divulgada. [\(Alterado pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Divulgação

Explicação da transição para esta Norma

35.12 A entidade deve explicar como a transição de suas políticas e práticas contábeis anteriores para esta Norma afetou seu balanço patrimonial, suas demonstrações do resultado, do resultado abrangente e dos fluxos de caixa divulgados.

35.12A A entidade que tiver aplicado esta norma em período anterior, conforme descrito no item 35.2, deve divulgar:

- (a) a razão pela qual deixou de aplicar esta norma;
- (b) a razão para estar retomando a aplicação desta norma; e
- (c) se aplicou esta seção ou se aplicou esta norma retrospectivamente de acordo com a Seção 10. [\(Incluído pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Conciliação

35.13 Para se adequar ao item 35.12, as primeiras demonstrações contábeis da entidade que utilizar esta Norma devem incluir:

- (a) descrição da natureza de cada mudança de prática contábil;
- (b) conciliações do seu patrimônio líquido determinado de acordo com a prática contábil anterior para o seu patrimônio líquido determinado de acordo com esta Norma para ambas as seguintes datas:
 - (i) data de transição para esta Norma; e
 - (ii) data de encerramento do período mais recente apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade, determinadas de acordo com a prática contábil anterior;
- (c) conciliação do resultado apurado de acordo com a prática contábil anterior para o período mais recente nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade com o resultado determinado de acordo com esta Norma.

35.14 Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil anterior, as conciliações exigidas pelos itens 35.13(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de práticas contábeis.

35.15 Se a entidade não apresentou demonstrações contábeis para períodos anteriores, ela deve divulgar esse fato nas suas primeiras demonstrações contábeis que estiverem em conformidade com esta Norma.

APÊNDICE – GLOSSÁRIO DE TERMOS DA NBC TG 1000 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

(Este Apêndice é parte integrante da NBC TG 1000)

[\(Incluído pela Resolução CFC nº 1.285/10\)](#)

Ações (ou quotas) em tesouraria: Instrumentos patrimoniais (de capital), como ações ou quotas, da própria entidade, possuídos pela entidade ou outros membros do grupo consolidado.

Acordo de pagamento baseado em ações – O contrato entre a entidade (ou outra entidade do grupo ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo empregado) que dá a essa outra parte o direito de receber:

- (a) caixa ou outros ativos da entidade por valores que são baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo; ou
- (b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo;

desde que as condições de aquisição de direito especificadas, se houver, sejam cumpridas. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Adoção inicial da Contabilidade para PMEs: Situação em que a entidade apresenta, pela primeira vez, suas demonstrações contábeis anuais de acordo com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente de ter sido o seu arcabouço contábil anterior o IFRS completo ou outra prática contábil.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*): Benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não são passíveis de serem individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.

Altamente provável: Significativamente mais do que provável.

Amortização: Alocação sistemática do valor amortizável de ativo ao longo de sua vida útil.

Aplicação prospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições que ocorram após a data em que a política foi alterada.

Aplicação retrospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições como se essa política tivesse sempre sido aplicada.

Apresentação adequada: Representação confiável dos efeitos das transações, de outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Arrendamento: Acordo por meio do qual o arrendador transfere ao arrendatário, em troca de pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período de tempo acordado entre as partes. Também conhecido como *leasing*.

Arrendamento financeiro: Arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo. O título de propriedade pode ou não ser futuramente transferido. O arrendamento que não é arrendamento financeiro é arrendamento operacional.

Arrendamento operacional: Arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo. Arrendamento que não é arrendamento operacional é arrendamento financeiro.

Atividade agrícola: Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais da entidade.

Atividade de financiamento: Atividade que resulta em alterações no tamanho e na composição do patrimônio integralizado e dos empréstimos da entidade.

Atividade de investimento: Aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividade operacional: As principais atividades geradoras de receita da entidade e de outras atividades que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.

Ativo: Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados do qual se esperam benefícios econômicos futuros para a entidade.

Ativo biológico: Animal ou planta vivos.

Ativo contingente: Ativo possível, que resulta de acontecimentos passados e cuja realização será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade.

Ativo de plano (de benefício a empregado):

(a) ativos possuídos por fundo de benefício a empregado de longo prazo; e

- (b) apólices de seguro qualificadas.

Ativo financeiro: Qualquer ativo que seja:

- (a) dinheiro;
- (b) instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente favoráveis à entidade; ou
- (d) contrato que será ou que poderá vir a ser liquidado pelos instrumentos patrimoniais (como ações) da própria entidade e que:
 - (i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Ativo fiscal diferido: Tributo recuperável em períodos futuros, referente a:

- (a) diferenças temporárias;
- (b) compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação de créditos fiscais não utilizados.

Ativo imobilizado: Ativos tangíveis que:

- (a) são disponibilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para locação por outros, para investimento, ou para fins administrativos; e
- (b) espera-se que sejam usados por mais de um período contábil.

Ativo intangível: Ativo identificável não monetário sem substância física. Tal ativo é identificável quando:

- (a) é separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, tanto individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo relacionados; ou
- (b) origina direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Balanço patrimonial: Demonstração que apresenta a relação de ativos, passivos e patrimônio líquido de uma entidade em data específica.

~~**Base fiscal:** A mensuração, conforme lei fiscal aplicável, de ativo, passivo ou instrumento patrimonial.~~

Base fiscal – A base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído a esse ativo ou passivo para propósitos fiscais. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Benefício a empregado: Todas as formas de retribuição dada pela entidade em troca dos serviços prestados pelo empregado.

Benefício adquirido (direito a benefício adquirido): Benefício cujo direito, sob as condições de plano de benefício de aposentadoria, não é condicional à relação de emprego continuada.

Benefício por desligamento: Benefício a título de indenização por encerramento do contrato com empregados em virtude de:

- (a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
- (b) decisão do empregado de aderir a demissão voluntária em troca desse benefício.

Benefício pós-emprego: Benefício a empregado (exceto benefício por desligamento) que será pago após o período de emprego.

Caixa: Dinheiro em caixa e depósitos à vista.

Classe de ativos: Grupo de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

Coligada: Entidade, incluindo aquela não constituída na forma de sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem participação em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*).

Combinação de negócios: União de entidades ou negócios separados produzindo demonstrações contábeis de uma única entidade que reporta. Operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Componente de entidade: Operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, das demais operações da entidade.

Compreensibilidade: A qualidade da informação de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas, bem como de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência.

Compromisso firme: Contrato fechado de compra ou venda para a troca de uma quantidade determinada de recursos a um preço determinado em uma ou mais datas futuras determinadas.

Condição de aquisição de direito de mercado – A condição da qual depende o preço de exercício, a aquisição de direito ou possibilidade de exercício de instrumento patrimonial relacionada ao preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, como, por exemplo, atingir o preço de ação especificado ou valor intrínseco especificado de opção de ações, ou atingir a meta especificada baseada no preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, correspondente ao índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras entidades. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Confiabilidade: Qualidade da informação que a torna livre de erro material e viés e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável que representasse.

Continuidade: A entidade está em continuidade operacional a menos que a administração pretenda liquidá-la ou interromper suas atividades, ou não tenha alternativa realista a não ser encerrá-las.

Contrato de concessão de serviço: Contrato por meio do qual o governo ou outro órgão do setor público contrata com operadora privada para desenvolver (ou aprimorar), operar e manter os ativos de infraestrutura do concedente, tais como ruas, pontes, túneis, aeroportos, empresas de geração, transmissão ou distribuição de energia, prisões, hospitais, etc.

Contrato de construção: Contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou utilização.

Contrato de seguro: Contrato pelo qual uma parte (segurador) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

Contrato oneroso: Contrato em que os custos inevitáveis de atender às obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber com ele.

Controlada: Entidade, incluindo aquela sem personalidade jurídica, tal como uma associação, controlada por outra entidade (conhecida como controladora).

Controladora: Entidade que possui uma ou mais controladas.

Controle conjunto (*joint venture*): Controle compartilhado ajustado em contrato sobre uma atividade econômica. Ele existe apenas quando as decisões financeiras e operacionais estratégicas relacionadas à atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham do controle (empreendedores).

Controle (de entidade): Poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de modo a obter benefícios de suas atividades.

Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro: Montante pelo qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado pelo valor de seu reconhecimento inicial, mais os juros acumulados com base no método da taxa efetiva de juros, menos as amortizações de principal, menos qualquer redução (direta ou por meio de conta de retificação) por ajuste ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento.

Custo atribuído (*deemed cost*): O valor justo remensurado de ativo na data da transição para a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas ou Médias Empresas.

Condição de aquisição de direito – As condições que determinam se a entidade recebe os serviços que dão à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, em virtude de acordo de pagamento baseado em ações. As condições de aquisição de direito são condições de serviço ou condições de desempenho. Condições de serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. Condições de desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e alcance metas de desempenho especificadas (como, por exemplo, aumento especificado no lucro da entidade ao longo do prazo especificado). A condição de desempenho pode incluir a condição de aquisição de direito de mercado. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Custo de empréstimo: Juros e outros custos incorridos pela entidade com empréstimo de recursos.

Custo de transação (instrumento financeiro) – Custos incrementais que são diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de instrumento financeiro. Custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Data de concessão: A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) entram em acordo quanto a um acerto de pagamento baseado em ações, sendo a data em que as partes chegam a uma compreensão mútua dos termos e condições do contrato. À data de concessão, a entidade confere à contraparte o direito ao dinheiro, a outros ativos ou a instrumentos patrimoniais, desde que as condições de concessão especificadas (se houver) sejam atendidas. Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, dos acionistas) a data de concessão é aquela em que a aprovação é obtida.

Data de normalização da moeda funcional – A data em que a moeda funcional da entidade não tiver mais uma das duas características, ou ambas, de hiperinflação severa, ou quando houver mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita a hiperinflação severa. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Data de transição para esta Norma: Começo do primeiro período contábil para o qual a entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com esta Norma para PMEs em suas primeiras demonstrações contábeis que observem esta Norma.

Demonstrações contábeis: Representação estruturada da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.

~~**Demonstrações contábeis combinadas:** Demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor.~~ (Eliminada pela NBC TG 1000 (R1))

Demonstrações contábeis consolidadas: Demonstrações contábeis da controladora e suas controladas apresentadas como se fossem uma única entidade.

Demonstrações contábeis intermediárias: Demonstração contábil que contém um conjunto completo de demonstrações contábeis ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas para um período intermediário.

Demonstrações contábeis para fins gerais: Demonstrações contábeis direcionadas às necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Demonstrações contábeis separadas – Aquelas apresentadas, na qual a entidade poderia escolher, de acordo com os itens 9.25 e 9.26, contabilizar seus investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas ao custo menos redução ao valor recuperável, ao valor justo com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, ou utilizando o método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Demonstração das mutações do patrimônio líquido: Demonstrações que apresentam lucro ou prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados: Demonstração contábil que apresenta as alterações em lucros ou prejuízos acumulados para um período.

Demonstração do resultado: Demonstração contábil que apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Demonstração do resultado abrangente: Demonstração que começa com lucro ou prejuízo do período e a seguir mostra os itens de outros resultados abrangentes do período.

Demonstração dos fluxos de caixa: Demonstração que oferece informações sobre as alterações em caixa e equivalentes de caixa da entidade por um período, mostrando alterações separadamente durante o período em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Demonstrações separadas: Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas.

Depreciação: Alocação sistemática do valor depreciável de ativo durante a sua vida útil.

Desempenho: Relação das receitas e das despesas da entidade na forma em que estão divulgadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente.

Desenvolvimento: Aplicação de resultados de pesquisa ou de outro conhecimento ao planejamento ou ao projeto para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início de sua produção comercial ou uso.

Despesa: Redução de benefícios econômicos durante o período contábil, na forma de saídas ou redução de ativos ou inclusão de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a distribuições de capital ou lucros a proprietários.

Despesa tributária: Valor total incluído na demonstração do resultado para o período contábil referente aos tributos sobre o lucro corrente e diferido.

Desreconhecimento: Retirada (baixa na maior parte das vezes) de ativo ou passivo reconhecido anteriormente do balanço patrimonial da entidade.

~~**Diferenças temporárias:** Diferenças entre o valor contábil de ativo, passivo ou outro item nas demonstrações contábeis e sua base de cálculo fiscal que a entidade espera que vá afetar o lucro tributável quando o valor contábil de ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ou, no caso de itens que não sejam ativos ou passivos, que afetarão o lucro tributável no futuro).~~

Diferença temporária – Diferenças entre o valor contábil de ativo, ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Diferença temporária dedutível – Diferenças temporárias que resultarão em valores que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Direito de aquisição: Na transação de pagamento baseado em ações, o direito da contraparte de receber dinheiro, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade quando o direito da contraparte não for mais condicionado à satisfação de quaisquer condições de aquisição.

Eficácia de um hedge: Grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo, ou fluxos de caixa, do instrumento de *hedge*.

Empreendedor: Investidor em uma *joint venture* que tem controle conjunto sobre essa *joint venture*.

Empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*): Acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita ao controle conjunto. Empreendimentos conjuntos podem assumir a forma de operações controladas conjuntamente, ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.

Empréstimo a pagar: Passivos financeiros que não obrigações comerciais de curto prazo a pagar em condições de crédito normais.

Entidade controlada em conjunto: Empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem interesse. A entidade opera da mesma forma que outros tipos de entidade, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Entidade governamental: Entidade do governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Equivalente de caixa: Investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que são prontamente conversíveis em dinheiro, e que estão sujeitos a risco insignificante de alterações no seu valor até sua efetiva conversão em caixa.

Erros: Omissões e inexatidões nas demonstrações contábeis da entidade para um ou mais períodos passados, decorrentes de falha em usar ou de mau uso de informações confiáveis que:
(a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram

- autorizadas para emissão; e
- (b) poderiam razoavelmente ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação dessas demonstrações contábeis.

Estoques: Ativos mantidos:

- (a) para a venda no curso normal dos negócios;
- (b) no processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Financiamento (*funding*) (de benefícios de aposentadoria): Contribuições feitas por entidade, e algumas vezes por seus empregados, a outra entidade, ou fundo, que é legalmente separada da entidade que apresenta as demonstrações contábeis com a finalidade de cobrir o pagamento dos benefícios dos empregados.

Fluxos de caixa: Entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Ganhos: Aumentos em benefícios econômicos e, como tais, não são diferentes em sua natureza das receitas.

Grupo econômico: Controladora e todas as suas controladas.

Hiperinflação severa – A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita à hiperinflação severa se tiver as seguintes características:

- (a) o índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda; e
- (b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.
(Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Impraticável: É impraticável aplicar uma exigência quando a entidade não pode aplicá-la após empregar todos os esforços razoáveis para realizá-la.

Instrumento de *hedge*: Para o propósito da Seção 12, para fins de contabilização de *hedge* para PMEs, um instrumento de cobertura (*hedging*) é um instrumento financeiro que atende a todos os termos e condições abaixo:

- (a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de mercadoria a termo, no qual se espera que seja altamente efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é considerado como sendo risco coberto;
- (b) envolve uma parte externa à entidade apresentando as demonstrações contábeis (por exemplo, externa ao grupo, segmento ou entidade individual que está apresentando as demonstrações contábeis);
- (c) seu valor de referência é igual ao valor designado do principal ou valor referencial do item coberto;
- (d) tem prazo de resgate específico não posterior:
- (i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;
- (ii) à liquidez esperada do compromisso de compra ou venda da mercadoria; ou
- (iii) à ocorrência de previsão cambial altamente improvável ou da transação de mercadoria sendo coberta;
- (e) não tem características de pagamento antecipado, rescisão antecipada ou de prorrogação.
- A entidade que escolher aplicar a NBC TG 38 na contabilização de instrumentos financeiros deve aplicar a definição de instrumento de *hedging* daquela norma ao invés de usar esta definição.

Instrumento financeiro: Contrato que origina um ativo financeiro de uma entidade e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial de outra entidade.

Instrumento financeiro composto: Instrumento financeiro que, do ponto de vista do emissor, inclui um componente de dívida e um componente patrimonial.

Instrumento financeiro negociado em mercado organizado: Instrumentos negociados, ou em processo de emissão para negociação em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais).

Investimento bruto no arrendamento: Total da soma:

- (a) das contraprestações mínimas recebíveis pelo arrendador sob arrendamento financeiro; e
- (b) de qualquer valor residual não garantido pertencente ao arrendador.

Investimento líquido no arrendamento: Investimento bruto em arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

Itens monetários: Unidades monetárias disponíveis e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em valor fixo ou determinável de unidades monetárias.

Licença remunerada acumulável: Ausências remuneradas que serão compensadas em períodos futuros, quando não totalmente compensadas no período corrente (como férias).

Lucro contábil – Lucro ou perda do período antes da dedução da despesa dos tributos sobre o lucro. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Lucro tributável (prejuízo fiscal): O lucro (prejuízo) para um período contábil sobre o qual tributos sobre o lucro são pagáveis ou recuperáveis, determinados de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias. Lucro tributável é igual à receita tributável menos quantias dedutíveis da receita tributável.

Material, materialidade: Omissões ou declarações inexatas de itens são materiais se elas puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou imprecisão julgada nas circunstâncias que a envolvem. O tamanho e natureza do item, ou a combinação de ambos, poderia ser o fator determinante.

Membro próximo da família de uma pessoa – Aqueles membros da família que se pode esperar que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade, inclusive:

- (a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;
- (b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e
- (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Mensuração: Processo de determinação de quantias monetárias com que os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

Mercado ativo – Mercado no qual as transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Método da taxa efetiva de juros: Método de cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos ou passivos financeiros) e de alocação da receita ou da despesa de juros sobre o período pertinente (método do juro composto).

Método de crédito unitário projetado: Método de avaliação atuarial que percebe cada período como originando uma unidade adicional de direito ao benefício e mede cada unidade separadamente para constituir a obrigação final (o que algumas vezes é chamado de método de

benefício acumulado proporcional ao tempo de serviço ou como método de anos/benefício de serviço).

Moeda de apresentação: Moeda em que as demonstrações contábeis são apresentadas.

Moeda funcional: Moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.

Mudança em estimativa contábil: Ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou a quantia da baixa periódica de ativo, que resulte da estimativa da situação de ativos e passivos, bem como de benefícios futuros esperados e obrigações a eles relacionadas. Mudanças nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desdobramentos e, por isso, não são correção de erros.

Negócio: Conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados com o propósito de oferecer:

- (a) retorno aos investidores; ou
- (b) custos mais baixos ou outros benefícios econômicos direta e proporcionalmente aos sócios ou participantes.

Um negócio geralmente consiste de entradas, processos aplicados a essas entradas e saídas resultantes que são, ou serão, utilizadas para gerar receitas. Se no conjunto transferido de atividades e ativos existir fundo de comércio (*goodwill*), o conjunto transferido será considerado como um negócio.

Normas Internacionais de Contabilidade: Normas e Interpretações adotadas pela Junta Internacional de Normas Contábeis (IASB). Elas englobam:

- (a) Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS);
- (b) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS); e
- (c) Interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRIC) ou pelo antigo Comitê Permanente de Interpretações (SIC).

Notas explicativas (para demonstrações contábeis): Notas explicativas contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Objetivo das demonstrações contábeis: Oferecer informação sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que seja útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Objeto de hedge: Para o propósito da Seção 12 desta Norma, para fins específicos de contabilização de *hedge* de pequenas e médias empresas, um item protegido é:

- (a) o risco de taxa de juros de instrumento de débito avaliado pelo custo amortizado;
- (b) o risco cambial ou taxa de juros em compromisso firme ou com transação prevista altamente provável;
- (c) o risco de preço de *commodity* da qual é titular ou em compromisso firme ou transação prevista altamente provável para comprar ou vender uma *commodity*; ou
- (d) o risco cambial em investimento líquido em operação no exterior.

Obrigação construtiva (obrigação não formalizada): Obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, com base em práticas passadas, em políticas contábeis publicadas ou em declaração recente suficientemente específica; e

- (b) em consequência disso, a entidade tenha criado expectativa válida nas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação de benefício definido (valor presente da): Valor presente, sem dedução de quaisquer ativos do plano, de pagamentos futuros esperados, necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

~~**Obrigação pública de prestação de contas (accountability):** Obrigação de prestação de contas aos fornecedores de recursos presentes e potenciais e outros externos à entidade que tomam decisões econômicas, mas não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. A entidade tem responsabilidade pública se:~~

- ~~(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são trocados em mercado de ações ou estiver no processo de emissão de tais instrumentos para troca em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou~~
- ~~(b) possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc. (Eliminada pela NBC TG 1000 (R1))~~

Operação descontinuada: Componente da entidade que foi alienado ou detido para venda, e

- (a) representa um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações;
- (b) é parte de um plano coordenado único para liquidar um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações; ou
- (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com vistas à revenda.

Operação no exterior – A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta. **Operação no exterior** – A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

Outros resultados abrangentes: Itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação de receita) que não são reconhecidos como resultado, conforme exigido ou permitido por esta Norma.

Pagamento mínimo do arrendamento – Os pagamentos, em longo do prazo do arrendamento, em que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos dos serviços e tributos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:

- (a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por parte a ele relacionada; ou
- (b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:
- (i) pelo arrendatário;
- (ii) por parte relacionada ao arrendatário; ou
- (iii) por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia.

Entretanto, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo, ao preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas a serem pagas ao longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o pagamento exigido para exercê-la. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

~~**Parte relacionada:** Pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade divulgadora), sendo que:~~

- ~~(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado com a entidade divulgadora se essa pessoa:
 - ~~(i) é membro do pessoal chave de gestão da entidade ou entidade divulgadora ou de controladora da entidade divulgadora;~~
 - ~~(ii) tem controle sobre a entidade divulgadora; ou~~
 - ~~(iii) tem controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade divulgadora ou que tenha poder de voto significativo na mesma;~~~~
- ~~(b) a entidade está relacionada com a entidade divulgadora se alguma das seguintes condições se aplicar:
 - ~~(i) a entidade e a entidade divulgadora são membros do mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada com as outras);~~
 - ~~(ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou de membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);~~
 - ~~(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;~~
 - ~~(iv) qualquer das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada da terceira entidade;~~
 - ~~(v) a entidade tem plano de benefício pós-emprego para benefício dos empregados de qualquer entidade, seja a entidade divulgadora ou a entidade relacionada com a entidade divulgadora. Se a entidade é em si um plano desses, os empregadores patrocinadores também são relacionados com o plano;~~
 - ~~(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por pessoa identificada em (a);~~
 - ~~(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) tem poder de voto significativo na entidade;~~
 - ~~(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo na mesma;~~
 - ~~(ix) uma pessoa, ou um membro próximo da família da pessoa, tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela e controle conjunto sobre a entidade divulgadora; e~~
 - ~~(xi) um membro do pessoal chave de gestão da entidade ou da controladora da entidade, ou membro próximo da família desse membro, tem o controle ou controle conjunto sobre a entidade divulgadora ou tem poder de voto significativo na mesma.~~~~

Parte relacionada – Parte relacionada é pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que elabora suas demonstrações contábeis (entidade que reporta):

- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado à entidade que reporta se essa pessoa:
 - (i) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de controladora da entidade que reporta;
 - (ii) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta; ou
 - (iii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta;
- (b) a entidade é relacionada à entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for aplicável:
 - (i) a entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que cada controladora, controlada e controlada-irmã é relacionada às demais);
 - (ii) a entidade é coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo do qual a outra entidade seja membro);
 - (iii) ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro;
 - (iv) a entidade é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade, e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;
 - (v) a entidade é plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também serão relacionados à entidade que reporta;
 - (vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por pessoa identificada na alínea (a);

- (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta;
- (viii) a pessoa identificada na alínea (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade). (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

Participação de não controladores: Parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora (comumente conhecida como participação de minoritários).

Passivo: Obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos,, cuja liquidação se espera resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente:

- (a) obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que desembolso de recurso que incorpora benefícios econômicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado de maneira suficientemente confiável.

Passivo de benefício definido (valor presente): Valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contábil, deduzido do valor justo nesse mesmo período de quaisquer ativos do plano (se houver), dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Passivo financeiro: Qualquer passivo que seja:

- (a) obrigação contratual:
 - (i) de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis à entidade; ou
- (b) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado por meio de instrumentos patrimoniais da própria entidade e:
 - (i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Passivo fiscal diferido: Tributo a pagar ou a compensar em períodos contábeis futuros, referente a diferenças temporárias.

Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Pequenas e médias empresas: Entidades que:

- (a) não têm responsabilidade de prestação pública de contas; mas
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos (credores, processos licitatórios, agências de avaliação de *rating*, etc.).

A entidade tem responsabilidade pública se:

- (a) submeter, ou estiver no processo de submeter, suas demonstrações contábeis para comissão de valores mobiliários ou outro órgão regulador com o propósito de emitir qualquer classe de instrumento em mercado de ações; ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de

seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Perdas por desvalorização (*impairment*): Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.

Período de aquisição de direito – O período durante o qual todas as condições de aquisição de direito especificadas de acordo de pagamento baseado em ações devem ser satisfeitas. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Período de divulgação: Período coberto pelas demonstrações contábeis ou por demonstração contábil intermediária.

Período intermediário: Período de prestação de contas menor que um exercício social completo.

Pesquisa: Investigação original e planejada empreendida com o objetivo de ganhar novo conhecimento e compreensão científica ou técnica.

Plano (de benefício de empregado) de previdência social: Planos de benefício de empregado estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades em determinada categoria, por exemplo, determinado setor) e operados pelo governo nacional ou local ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada especificamente para esse fim) que não está sujeita ao controle ou influência da entidade que divulga.

Plano de benefício pós-emprego: Acordo formal ou informal pelo qual a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.

Plano de contribuição definida: Planos de benefício pós-emprego pelos quais a entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (fundo), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais, ou de realizar pagamentos de benefício direto a empregados, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado referentes ao serviço do empregado nos períodos corrente e passados.

Plano multiempregadores: Plano de contribuição definida ou de benefício definido (exceto plano da previdência social) que:

- (a) possui ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão sob o mesmo controle acionário; e
- (b) utiliza aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade patrocinadora, de modo que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

Política contábil: Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Posição financeira: Relação de ativos, passivos e patrimônio da entidade na forma em que estão divulgados no balanço patrimonial.

Prestação pública de contas (*accountability*) – A entidade tem obrigatoriedade de prestação pública de contas se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado público ou está em processo de emissão desses instrumentos para negociação em mercado público (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou
- (b) possuir ativos com capacidade fiduciária para amplo grupo de *stakeholders* como um de seus principais negócios. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Produção agrícola: Produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

Propriedade para investimento: Imóvel (terreno ou construção, ou parte de construção, ou ambos) mantido pelo proprietário ou arrendatário sob arrendamento para receber pagamento de aluguel ou para valorização de capital, ou ambos, que não seja para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou
- (b) venda no curso normal dos negócios.

Proprietários: Possuidores de instrumentos classificados como patrimoniais.

Provável: Possibilidade de ocorrer um evento é maior do que a de não ocorrer.

Provisão: Acréscimo de exigibilidade cujo valor e/ou prazo de pagamento ainda não está totalmente definido.

Prudência: A inclusão de grau de cuidado no exercício de julgamentos necessários para realizar estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, de modo que ativos ou receitas não sejam superavaliados e passivos ou despesas não sejam subavaliados.

Receita: Aumento de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por proprietários.

Reconhecimento: O processo de incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado e do resultado abrangente de item que atende à definição de elemento e satisfaz aos seguintes critérios:

- (a) é provável que benefício econômico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e
- (b) o item tem custo ou valor que pode ser mensurado com confiança.

Regime de competência: Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalente de caixa) e são registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem.

Relevância: Importância da informação que permite influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Resultado abrangente: Mutações no patrimônio líquido durante um período resultante de transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações de capital com proprietários e em sua condição de proprietários (igual à soma do lucro ou prejuízo líquido do período com os outros resultados abrangentes).

Resultado do período: Total das receitas menos as despesas, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Substancialmente aprovada: Alíquotas devem ser consideradas como substancialmente aprovadas quando eventos futuros necessários ao processo de entrada em vigor da lei fiscal não alterarem o resultado.

Subvenção governamental: Assistência dada pelo governo na forma de transferências de recursos a uma entidade em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais.

Taxa de juros implícita no arrendamento: Taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que a soma do valor atual (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos iniciais diretos do arrendador.

Taxa de juros imputada: É a mais claramente determinável entre:

- (a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emissor com classificação de crédito similar; ou
- (b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços.

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário: Taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa a que, no início do arrendamento, o arrendatário ficaria sujeito a tomar emprestado, por prazo similar e com segurança similar, os recursos necessários para a compra do ativo.

Taxa efetiva de juros: Taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.

Tempestividade: Oferecer a informação nas demonstrações contábeis dentro do período adequado para a decisão.

Transação com partes relacionadas: Transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente do preço cobrado.

~~**Transação de pagamento baseada em ações:** Uma transação na qual a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregado) como compensação por instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação), ou adquire bens ou serviços contraindo passivos com o fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.~~

Transação de pagamento baseada em ações – Transação na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços do fornecedor desses bens ou serviços (incluindo empregado) em acordo de pagamento baseado em ações; ou
- (b) incorre em obrigação de liquidar a transação com o fornecedor em acordo de pagamento baseado em ações quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços. [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~**Transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro:** Transação cujo pagamento é baseado em ações pela qual a entidade adquire bens ou serviços contraindo um passivo para transferir dinheiro ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço (ou valor) das ações ou outro instrumento patrimonial da entidade.~~

Transação de pagamento baseada em ações liquidada à vista – Transação de pagamento baseada em ações em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivo para transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços, por valores baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo. [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

~~**Transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais:** Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade recebe bens ou serviços como contraprestação de instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação).~~

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em instrumentos patrimoniais – Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços como contraprestação por seus próprios instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações); ou
- (b) recebe bens ou serviços, mas não tem nenhuma obrigação de liquidar a transação com o fornecedor. [\(Alterada pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Transação prevista: Transação futura não comprometida, mas prevista.

Tributo corrente: Tributo a pagar (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente e períodos passados.

Tributo diferido: Tributo a pagar (recuperável), referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados.

Tributo diferido ativo – Os valores de tributo sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros em relação:

- (c) às diferenças temporárias dedutíveis;
- (d) à compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (e) à compensação de créditos fiscais não utilizados. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Tributo diferido passivo – Os valores de tributo sobre o lucro a pagar em períodos futuros em relação a diferenças temporárias tributáveis. [\(Incluída pela NBC TG 1000 \(R1\)\)](#)

Tributos sobre o lucro: Todos os impostos nacionais e estrangeiros que têm como base lucros tributáveis. Imposto de renda também inclui impostos tais como impostos retidos na fonte, que são pagos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto em distribuições de resultado para a entidade.

Unidade geradora de caixa: Menor grupo de ativos identificáveis que gera entradas de caixa que são, em grande parte, independentes de entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor contábil: Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial.

Valor depreciável: custo do ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações contábeis), menos o seu valor residual.

Valor em uso: Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com um ativo ou uma unidade geradora de caixa.

Valor intrínseco: A diferença entre o valor justo das ações pelo qual a contraparte tem direito (condicional ou incondicional) de subscrever, ou o direito de receber, e o preço (se existir) que a contraparte tem que pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ação tem um preço de exercício de \$ 15, e a ação tem um valor justo de \$ 20; o valor intrínseco, então, é de \$ 5.

Valor justo: Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que não haja relação de privilégio entre elas.

Valor justo menos despesa para vender: Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda.

Valor nocional: Valor de unidades de moeda, ações, *bushels*, libras ou outras unidades especificadas em contrato de instrumento financeiro.

Valor presente: Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso normal dos negócios.

Valor recuperável: O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de ativo: Valor estimado que a entidade obteria no presente com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas da alienação, se o ativo já estivesse com a idade e com a condição esperada no fim de sua vida útil.

Vida útil: Período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso pela entidade, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera obter do ativo pela entidade.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG 1000 (R1), DE 21 DE OUTUBRO DE 2016

Altera a NBC TG 1000 que dispõe sobre a contabilidade de pequenas e médias empresas.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a alteração da seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

Altera o título Introdução, as seções 1, 2, 4 a 6, 9 a 12, 14 a 22, 26 a 30, 33 a 35 e o Apêndice – Glossário de termos da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, conforme segue:

Introdução

Altera os itens P2 e P14, inclui o item P16 e elimina o item P13, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. As normas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.
- P13 Eliminado.
- P14 O CFC espera propor alterações pela publicação de minuta para discussão periodicamente, mas não mais frequentemente do que aproximadamente uma vez a cada três anos. No desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e as alterações aos existentes, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito da aplicação desta norma. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema urgente para o qual uma alteração possa precisar ser considerada fora do processo de revisão periódica. Entretanto, espera-se que essas ocasiões sejam raras. Até que esta norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam à Contabilidade para PMEs.
- P16 Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma, enquanto ela não for alterada. Esta norma é um documento individual. Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma antes que essas alterações sejam incorporadas a esta norma, salvo se, na falta de orientação específica nesta norma, a entidade decidir aplicar a orientação das normas completas (full IFRS) e esses princípios não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5.

Seção 1 – Pequenas e Médias Empresas

Altera o item 1.3 e inclui o item 1.7, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 1.3 A entidade tem obrigação pública de prestação de contas se:
- (a) (...)
 - (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. A maioria dos bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras/distribuidoras de títulos e valores mobiliários, fundos mútuos e bancos de investimento se enquadrariam nesse segundo critério.
- (...)
- 1.7 A controladora (incluindo a controladora final ou qualquer controladora intermediária) avalia sua elegibilidade para utilizar esta norma em suas demonstrações contábeis separadas com base em sua própria situação, sem considerar se outras entidades do grupo têm, ou se o grupo como um todo tem, obrigatoriedade de prestação pública de contas. Se a controladora não tem obrigatoriedade de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com esta norma (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas), mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios contábeis, tais como suas normas contábeis nacionais. Quaisquer demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta norma devem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com outros requisitos.

Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais

Altera os itens 2.22, 2.47, 2.49 e 2.50 e inclui os itens 2.14A a 2.14D e seu título, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Custo ou esforço excessivo

- 2.14A A isenção de custo ou esforço excessivo é aplicada somente para alguns requisitos nesta norma. Essa isenção não deve ser utilizada para outros requisitos nesta norma.
- 2.14B Considerar se a obtenção ou determinação das informações necessárias para cumprir um requisito envolve custo ou esforço excessivo depende das circunstâncias específicas da entidade e do julgamento da administração sobre os custos e benefícios de aplicar esse requisito. Esse julgamento requer consideração sobre como as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis poderiam ser afetadas pela falta dessas informações. Aplicar um requisito envolve custo ou esforço excessivo da entidade se o custo incremental (por exemplo, honorários de avaliadores) ou esforço adicional (por exemplo, esforços de empregados) excede substancialmente os benefícios recebidos por aqueles que se espera que utilizem as demonstrações contábeis por terem as informações. A avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade, de acordo com esta norma, normalmente constitui exigência menor do que a avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade que presta contas publicamente, pois a entidade que adota esta norma não presta contas a partes interessadas (*stakeholders*) públicas.
- 2.14C A avaliação sobre se o requisito envolve custo ou esforço excessivo no reconhecimento inicial nas demonstrações contábeis, por exemplo, na data da transação, deve basear-se em informações sobre os custos e benefícios do requisito no momento do reconhecimento inicial. Se a isenção de custo ou esforço excessivo também se aplica subsequentemente ao reconhecimento inicial, por exemplo, à mensuração subsequente de item, a nova avaliação de custo ou esforço excessivo deveria ser feita em data subsequente, com base nas informações disponíveis nessa data.
- 2.14D Exceto para a isenção de custo ou esforço excessivo no item 19.15, que está coberta pelos requisitos de divulgação do item 19.25, sempre que a isenção de custo ou esforço

excessivo é utilizada pela entidade, ela deve divulgar esse fato e o motivo pelo qual aplicar o requisito envolveria custo ou esforço excessivo.

- 2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e itens de outros resultados abrangentes como componente separado do patrimônio líquido. Esta norma não determina como, quando ou se podem ser transferidos valores entre os componentes do patrimônio líquido.
- 2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações preferenciais ou ordinárias não resgatáveis que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo, que são mensuradas ao valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.
- 2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo histórico são, subsequentemente, mensurados sobre outras bases de mensuração. Por exemplo:
- (a) a entidade mensura o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for aplicado, se permitido por lei;
 - (b) (...)
- 2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, esta norma permite ou exige mensuração ao valor justo:
- (a) (...)
 - (d) imobilizado que a entidade mensura de acordo com o método de reavaliação, se permitido por lei (ver item 17.15B).

Seção 4 – Balanço Patrimonial

Altera os itens 4.2 e 4.12, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:
- (a) (...)
 - (ea) propriedade para investimento mensurada ao custo menos depreciação acumulada e perda acumulada por redução ao valor recuperável;
 - (f) (...)
- 4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:
- (a) para cada classe de capital representado por ações:
 - (i) (...)
 - (iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período. Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.
 - (v) (...)

Seção 5 – Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Altera os itens 5.4, 5.7 e 5.7A, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência, devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que esta norma exija de outra forma. Esta norma fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:
- (a) (...)
 - (b) quatro tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:
 - (i) (...)
 - (iv) mudanças dos ganhos de reavaliação para imobilizado mensuradas de acordo com o método de reavaliação, se permitida por lei (ver Seção 17 – Ativo Imobilizado).
- 5.7 No mínimo, a entidade deve incluir, na demonstração do resultado abrangente, rubricas que apresentem os seguintes valores para o período:
- (a) (...)
 - (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (iii) (...)
 - (iv) resultado após os tributos atribuíveis à redução ao valor recuperável, ou reversão de redução ao valor recuperável, dos ativos na operação descontinuada (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), tanto na época em que forem classificados como operação descontinuada quanto depois, e à alienação dos ativos líquidos que consistem na operação descontinuada.
- 5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:
- (a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza (excluindo os valores da alínea (k)). Esses itens devem ser agrupados naqueles que, de acordo com esta norma:
 - (iv) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado, ou seja, aqueles no item 5.4(b)(i) e (ii) e (iv); e
 - (v) serão reclassificados subsequentemente para o resultado quando condições específicas forem atendidas, ou seja, aquelas no item 5.4(b)(iii).
 - (b) (...)

Seção 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Altera os itens 6.2 e 6.3, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para um período contábil; outros resultados abrangentes para o período; os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período; os valores investidos pelos sócios; e os dividendos e outras distribuições para os sócios na sua capacidade de sócios durante o período.
- 6.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:
- (a) (...)
 - (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:
 - (i) (...)
 - (ii) de outros resultados abrangentes;
 - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos sócios e dividendos e outras distribuições para eles na sua capacidade de sócios, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas de transações com ações ou quotas em tesouraria; de

dividendos e outras distribuições aos sócios; e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas

Altera os itens 9.1 a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26 e 9.28 e inclui os itens 9.3A a 9.3C e 9.23A, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade que aplica esta norma deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações de acordo com esta norma. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas se forem elaboradas de acordo com esta norma. Se a controladora não tem obrigatoriedade de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com esta norma, mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios contábeis.
- 9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelos itens 9.3 e 9.3C, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.
- 9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se ambas as condições abaixo forem atendidas:
- (a) se a entidade controladora é ela própria uma controlada; e
 - (b) se sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis para fins gerais consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de normas ou com esta norma.
- 9.3A De acordo com o item 9.3B, uma controlada não é consolidada se for adquirida e mantida com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição (ou seja, a data em que a adquirente obtém o controle da adquirida). Essa controlada é contabilizada, de acordo com os requisitos da Seção 11, item 11.8(d), como investimento e, não, de acordo com esta seção. A controladora também deve fornecer a divulgação do item 9.23A.
- 9.3B Se a controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com o item 9.3A, não for alienada dentro de um ano a contar de sua data de aquisição (ou seja, a controladora ainda tem o controle dessa controlada):
- (a) a controladora deve consolidar a controlada a partir da data de aquisição, a menos que cumpra a condição do item 9.3B(b). Consequentemente, se a data de aquisição foi em período anterior, os períodos anteriores pertinentes devem ser reapresentados;
 - (b) se o atraso for causado por eventos ou circunstâncias fora do controle da controladora e houver evidência suficiente na data de relatório de que a controladora continua comprometida com o seu plano de vender ou alienar a controlada, a controladora deve continuar a contabilizar a controlada, de acordo com o item 9.3A.
- 9.3C Se a controladora não possui outras controladas além daquelas que não necessitem ser consolidadas, de acordo com os itens 9.3A e 9.3B, ela não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Entretanto, a controladora deve fornecer a divulgação do item 9.23A.
- 9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Se for impraticável elaborar as

demonstrações contábeis de controlada na mesma data de relatório da controladora, a controladora deve consolidar as informações financeiras da controlada, utilizando as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data das demonstrações contábeis consolidadas. Uma nota explicativa deve ser incluída indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas, conforme item 9.23(c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

- 9.18 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada. Quando isso ocorrer, a diferença entre os rendimentos provenientes da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data em que se perde o controle deve ser reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na alienação da controlada. O valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial referente a uma controlada estrangeira reconhecido em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, não deve ser reclassificado para o resultado na alienação da controlada.
- 9.23A Além dos requisitos de divulgação na Seção 11, a controladora deve divulgar o valor contábil total de investimentos em controladas que não são consolidados (ver itens 9.3A a 9.3C) na data de relatório, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas.
- 9.24 Esta norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas ou as das controladas individuais.
- 9.25 As demonstrações separadas são um segundo conjunto de demonstrações contábeis apresentadas pela entidade adicionalmente a quaisquer das seguintes:
- (a) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas por controladora;
 - (b) demonstrações contábeis elaboradas por controladora isenta da obrigação de elaborar demonstrações contábeis consolidadas pelo item 9.3C; ou
 - (c) demonstrações contábeis elaboradas por entidade que não seja controladora, mas é investidora em coligada ou tem participação de investidor em empreendimento controlado em conjunto.
- 9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em empreendimento controlado em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com esta norma, essas demonstrações devem atender a todas as exigências desta norma, com a seguinte exceção: a entidade deve adotar uma política contábil para seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas a fim de mensurá-los:
- (a) pelo custo menos a redução ao valor recuperável;
 - (b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado; ou
 - (c) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.
- (...)
- 9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis de duas ou mais entidades sob controle comum (conforme descrito no item 19.2(a)). Esta norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.

Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Inclui o item 10.10A, que passa a vigorar com a seguinte redação:

10.10A A aplicação inicial da política para reavaliar ativos de acordo com a Seção 17 – Ativo Imobilizado, se permitido por lei, é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com a Seção 17. Consequentemente, a mudança do método de custo para o método de reavaliação para uma classe do imobilizado deve ser contabilizada prospectivamente e, não, de acordo com os itens 10.11 e 10.12.

Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos

Altera os itens 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32 e 11.44 e inclui os itens 11.9A e 11.9B, que passam a vigorar com as seguintes redações:

11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

- (a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou
- (b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (a versão da NBC TG 38 (R3) deve continuar a ser aplicada mesmo após a sua revogação em razão de sua substituição pela NBC TG tem por base a IFRS 9) e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.

(...)

11.4 A Seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo.

11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do item 11.8, exceto para os seguintes:

- (a) (...)
- (b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial da entidade, incluindo o componente de patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);
- (c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil ou o item 12.3(f) se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário, e os requisitos de redução ao valor recuperável nos itens 11.21 a 11.26 se aplicam a recebíveis de arrendamento reconhecidos por arrendador;
- (d) (...)
- (e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de transação de pagamento baseada em ações aos quais se aplica a Seção 26.
- (f) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).

11.9 O instrumento de dívida que satisfaça a todas as condições das alíneas (a) a (d) abaixo deve ser contabilizado de acordo com a Seção 11:

- (a) retornos ao titular (mutuante/credor) avaliados na moeda em que o instrumento de dívida está denominado são:
 - (i) (...)
 - (iv) a combinação de tal taxa fixa e variável, desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas (por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável negativa não atenderia a esse critério). Para retornos de juros de taxa fixa e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal em aberto durante o período;
- (b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular (mutuante/credor) da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado

- a outros instrumentos de dívida não é exemplo de tal disposição contratual;
- (c) as disposições contratuais que permitem ou exigem que o emissor (mutuário) pague antecipadamente o instrumento de dívida, ou que permitem ou exigem que o titular (mutuante/credor) resgate (ou seja, exija a restituição) antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros, exceto para proteger:
- (i) o titular contra a mudança no risco de crédito do emitente ou do instrumento (por exemplo, inadimplências, reduções no nível de crédito ou descumprimento das cláusulas do empréstimo) ou a mudança de controle do emitente; ou
 - (ii) o titular ou o emitente contra mudanças na tributação ou leis pertinentes;
- (d) (...)
- 11.9A Exemplos de instrumentos de dívida que normalmente cumprem as condições do item 11.9(a)(iv) incluem:
- (a) empréstimo bancário com taxa de juros fixa para o período inicial que posteriormente se reverte para uma taxa de juros variável observável ou cotada após esse período; e
 - (b) empréstimo bancário com juros a pagar à taxa de juros variável, observável ou cotada, mais uma taxa fixa durante toda a vida do ativo, por exemplo, Libor mais 200 pontos-base.
- 11.9B Um exemplo de instrumento de dívida que normalmente atende às condições previstas no item 11.9(c) é o empréstimo bancário, que permite ao mutuário rescindir o acordo antecipadamente, ainda que ele possa ser obrigado a pagar uma multa para compensar o banco por seus custos, pelo fato de o mutuário rescindir o acordo antecipadamente.
- 11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem às condições do item 11.9 (e encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12), incluem:
- (a) (...)
 - (e) eliminada.
- 11.13 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são subsequentemente mensurados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação de financiamento para a entidade (para passivo financeiro) ou para a contraparte (para ativo financeiro) do acordo. O acordo constitui transação de financiamento se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais, por exemplo, o fornecimento de crédito isento de juros ao comprador pela venda de produtos, ou é financiado à taxa de juros que não é a de mercado, por exemplo, empréstimo sem incidência de juros ou a taxa de juros abaixo do mercado concedido a empregado. Se o acordo constitui transação de financiamento, a entidade deve mensurar os ativos e os passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante, conforme determinado no reconhecimento inicial.
- (...)
- 11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade deve mensurar os instrumentos financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:
- (a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) devem ser mensurados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como ativos ou passivos circulantes devem ser mensurados com base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deva ser paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação de financiamento (ver item 11.13);
 - (b) (...)

- (c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis devem ser mensurados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo):
 - (i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o investimento deve ser mensurado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado;
 - (ii) (...)
- 11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido das quantias seguintes:
- (a) (...)
Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, que não se referem a acordo que constitui transação de financiamento e que são classificados como ativos e passivos circulantes, devem ser mensurados, inicialmente, com base no valor não descontado, de acordo com o item 11.13. Assim, a alínea (c) acima não se aplica a eles.
- 11.27 A entidade deve usar a seguinte hierarquia para estimar o valor justo de ativo:
- (a) a melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico (ou ativo similar) em mercado ativo. Este normalmente é o preço corrente de compra;
 - (b) quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de contrato de venda fechado ou transação recente para ativo idêntico (ou ativo similar) em transação em bases usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas fornece evidência de valor justo. Contudo, esse preço pode não ser uma boa estimativa do valor justo se tiver ocorrido mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo período de tempo entre a data do contrato de venda fechado, ou da transação, e a data de mensuração. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou venda por dificuldade), então esse preço é ajustado;
 - (c) se o mercado para o ativo não está ativo e quaisquer contratos de venda fechados ou as transações recentes envolvendo ativo idêntico (ou ativo similar) por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade deve estimar o valor justo utilizando outra técnica de mensuração. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação na troca entre partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.
- Outras seções desta norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 9, a Seção 12, a Seção 14, a Seção 15, a Seção 16 – Propriedade para Investimento, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 28.
- 11.32 Se a mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo mensurado com base no valor justo (ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável (ver itens 11.14(c) e 12.8(b))), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi mensurado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade deve mensurar o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível (ou se torne disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for fornecida).
- 11.44 Se a mensuração confiável do valor justo não estiver mais disponível, ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável, para instrumento financeiro que de outro modo teria que ser mensurado pelo valor justo por meio do resultado, de acordo com esta norma, a entidade deve divulgar o valor contábil desses instrumentos financeiros e, se a isenção de custo ou esforço excessivo tiver sido utilizada, os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

Altera os itens 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25 e 12.29, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros, exceto os seguintes:
- (a) (...)
 - (b) investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
 - (c) (...)
 - (e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria entidade, incluindo o componente do patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);
 - (f) arrendamentos dentro do alcance da Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil. Conseqüentemente, a Seção 12 se aplica a arrendamentos que possam resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:
 - (i) (...)
 - (ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira;
 - ~~(iii)~~ mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros de mercado variáveis; ou
 - (iv) inadimplência de uma das contrapartes;
 - (g) (...)
 - (h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de pagamento baseadas em ações, aos quais se aplica a Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações;
 - (i) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).
- 12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade deve mensurar todos os instrumentos financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e deve reconhecer as mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir:
- (a) algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*, em relação designada como *hedge*, devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes pelo item 12.23;
 - (b) instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser mensurados de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega de tais instrumentos, devem ser mensurados pelo custo menos redução ao seu valor recuperável.
- 12.9 Se a mensuração confiável do valor justo não mais estiver disponível sem custo ou esforço excessivo para o instrumento patrimonial, ou contrato associado a esse instrumento que, se exercido, resultará na entrega desses instrumentos, que não é negociado publicamente, mas é mensurado pelo valor justo por meio do resultado, seu valor justo na última data em que o instrumento foi mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo é tratado como custo do instrumento. A entidade deve mensurar o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que seja capaz de determinar a mensuração confiável do valor justo sem custo ou esforço excessivo.
- 12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:
- (a) (...)
- a entidade que deve reconhecer, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da

mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve reconhecer no resultado em cada período qualquer excesso (em valor absoluto) da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados desde o início da cobertura (*hedge*) (também chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, de acordo com os requisitos do item 12.25. Contudo, o valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial que se referem à cobertura de investimento líquido em operação no exterior reconhecida em outros resultados abrangentes não deve ser reclassificado para o resultado na alienação parcial da operação no exterior.

12.25 A entidade descontinua prospectivamente a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23 se:

(a) (...)

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida coberto mensurado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou perda), no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, deve ser reclassificado para o resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens 12.23 a 12.25), divulga:

(a) (...)

(d) o valor que foi reclassificado para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);

(e) o valor de qualquer excesso da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado para o período (item 12.23).

Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada

Altera o item 14.15, que passa a vigorar com a seguinte redação:

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor aplicar a isenção do custo ou esforço excessivo do item 14.10 para quaisquer coligadas, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em coligadas contabilizado de acordo com o método de custo.

Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)

Altera o item 15.21, que passa a vigorar com a seguinte redação:

15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor de empreendimento controlado em conjunto aplicar a isenção de custo ou esforço excessivo do item 15.15 para qualquer entidade controlada em conjunto, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizadas de acordo com o método de custo.

Seção 16 – Propriedade para Investimento

Altera o item 16.10, que passa a vigorar com a seguinte redação:

- 16.10 A entidade deve divulgar, para todas as propriedades para investimento contabilizadas pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):
- (a) (...)
 - (e) conciliação entre os valores contabilizados da propriedade para investimento no começo e no fim do período demonstrando separadamente:
 - (i) (...)
 - (iii) transferências para e de propriedade para investimento mensuradas ao custo menos depreciação acumulada e redução ao valor recuperável (ver item 16.8);
 - (iv) (...)

Seção 17 – Ativo Imobilizado

Altera os itens 17.5, 17.6, 17.15, 17.31 e 17.32, inclui os itens 17.15A a 17.15D e seus títulos e 17.33. Na alínea (e) do item 31, é incluído o inciso (iv) e os incisos (iv) a (vii) existentes são reenumerados para incisos (v) a (viii), respectivamente, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço devem ser reconhecidos de acordo com esta seção quando atendem à definição de imobilizado. Caso contrário, tais itens devem ser classificados como estoque.
- 17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituta acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são substituídas é baixado de acordo com os itens 17.27 a 17.30 independentemente de se as partes substituídas tiverem sido depreciadas separadamente. Se não for praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil.
- 17.15 A entidade deve escolher, como sua política contábil, o método de custo descrito no item 17.15A ou o método de reavaliação, se permitido por lei, descrito no item 17.15B e deve aplicar essa política a toda classe do imobilizado. A entidade deve aplicar o método de custo a propriedades para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo. A entidade deve reconhecer os custos de serviço de manutenção de item do imobilizado no resultado do período em que os custos são incorridos.

Método de custo

- 17.15A A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas.

Método de reavaliação

- 17.15B A entidade, se permitido por lei, deve mensurar um item do imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas

acumuladas subsequentes por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do período. Os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre como determinar o valor justo. Se um item do imobilizado for reavaliado, toda a classe do imobilizado à qual pertence o ativo deve ser reavaliada.

17.15C Se o valor contábil do ativo aumentar como resultado da reavaliação, o aumento deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido, sob a rubrica de ganho de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado até o limite em que corresponder à reversão de perda decorrente de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecida no resultado.

17.15D Se o valor contábil do ativo diminuir como resultado da reavaliação, a redução deve ser reconhecida no resultado. Entretanto, a redução deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes, de acordo com qualquer saldo credor existente no ganho de reavaliação desse ativo, até o limite do saldo. A redução reconhecida em outros resultados abrangentes reduz o valor acumulado no patrimônio líquido sob a rubrica ganho de reavaliação.

17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a) e, separadamente, para propriedades para investimento reconhecidas pelo custo menos depreciação acumulada e perda por redução ao valor recuperável:

(a) (...)

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

(i) (...)

(iv) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações previstas nos itens 17.15B a 17.15D e de perdas por redução ao valor recuperável, reconhecidas ou revertidas em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 27.

(v) transferências para e de propriedade para investimento, mensuradas ao valor justo por meio do resultado (ver item 16.8);

(vi) (...)

17.32 A entidade também deve divulgar:

(a) ...

(c) se a entidade tiver propriedade para investimento cujo valor justo não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo para esses itens de propriedade para investimento.

17.33 Se itens do imobilizado forem reconhecidos pelos valores reavaliados, deve ser divulgado o seguinte:

(a) a data efetiva da reavaliação;

(b) se foi realizado por avaliador independente;

(c) os métodos e as premissas significativos aplicados na estimativa dos valores justos dos itens;

(d) para cada classe reavaliada do imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido caso os ativos tivessem sido reconhecidos pelo método de custo; e

(e) o ganho da reavaliação, indicando a mudança para o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.

Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Altera os itens 18.8 e 18.20, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios deve ser reconhecido, salvo se o seu valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo, na data de aquisição.
- 18.20 Caso a vida útil do ativo intangível não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos.

Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Altera os itens 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25 e 19.26, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:
- (a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados pela mesma parte, ou partes, antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é transitório;
 - (b) (...)
- 19.11 A entidade adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:
- (a) dos valores justos, na data da aquisição, de ativos concedidos, de passivos incorridos ou assumidos e de instrumentos patrimoniais emitidos pela adquirente, em troca do controle da adquirida, mais
 - (b) (...)
- 19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.15 pelos valores justos nessa data, exceto conforme abaixo:
- (a) tributo diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos e mensurados, de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro;
 - (b) passivo (ou ativo, se houver) relacionado a acordos de benefícios a empregados da adquirida deve ser reconhecido e mensurado, de acordo com a Seção 28 – Benefícios a Empregados.
- Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da adquirente no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – deságio). Qualquer participação de não controladores na adquirida deve ser mensurada pela parcela proporcional da participação de não controladores nos valores reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida.
- 19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:
- (a) (...)
 - (c) no caso de ativo intangível, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo; e
 - (d) no caso de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de forma confiável.

- 19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:
- (a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Caso a vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos;
 - (b) (...)
- 19.25 Para cada combinação de negócios durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:
- (a) (...)
 - (g) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações da adquirida e da adquirente, ou ativos intangíveis ou outros itens não reconhecidos de acordo com o item 19.15.
- 19.26 A entidade adquirente deve divulgar as vidas úteis utilizadas para o ágio por expectativa de rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
- (a) (...)

Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil

Altera os itens 20.1 e 20.3, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos mercantis, exceto:
- (a) (...)
 - (e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros variáveis de mercado, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e
 - (f) (...)
- 20.3 Alguns contratos, tais como determinados contratos de terceirização e contratos de telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue ou pague) (acordos escritos entre comprador e vendedor que obrigam o comprador a pagar, independentemente de haver ou não a entrega do bem ou serviço por parte do vendedor), não se constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são, em essência, arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção.

Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Altera o item 21.16, que passa a vigorar com a seguinte redação:

- 21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Se essa estimativa envolver

custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais estimar o efeito financeiro implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido

Altera os itens 22.8, 22.9, 22.15, 22.17 e 22.18 e inclui os itens 22.3A, 22.15A e seu título, 22.15B, 22.15C, 22.18A, 22.18B e 22.20 e seu título, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 22.3A A entidade deve classificar um instrumento financeiro como passivo financeiro ou como patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual, não simplesmente sua forma legal, e de acordo com as definições de passivo financeiro e instrumento patrimonial. Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação atende à definição de passivo financeiro, e é classificada dessa forma, exceto para aqueles instrumentos classificados como instrumento patrimonial de acordo com o item 22.4.
- 22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais, exceto aqueles emitidos como parte de combinação de negócios ou aqueles contabilizados, de acordo com os itens 22.15A e 22.15B, pelo valor justo de caixa ou de outros recursos recebidos ou a receber, líquido dos custos de transação. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente.
- 22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação relativos à transação de instrumento patrimonial como dedução do patrimônio líquido. Os tributos referentes aos custos de transação devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro.
- 22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve contabilizar o componente do passivo conforme abaixo:
- (a) de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, se o componente do passivo atender às condições do item 11.9. Nesses casos, a entidade, sistematicamente, deve reconhecer qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível quando o componente do passivo atender às condições do item 11.9;
 - (b) de acordo com a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, se o componente do passivo não atender às condições do item 11.9.

Extinção de passivo financeiro com instrumento patrimonial

- 22.15A A entidade pode renegociar os termos de passivo financeiro com o credor da entidade mediante a emissão, pelo devedor, de instrumentos patrimoniais ao credor, extinguindo o passivo total ou parcialmente. A emissão de instrumentos patrimoniais constitui contraprestação paga de acordo com o item 11.38. A entidade deve mensurar os instrumentos patrimoniais emitidos ao seu valor justo. Contudo, se o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados ao valor justo do passivo financeiro extinto. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro, ou parte dele, de acordo com os itens 11.36 a 11.38.
- 22.15B Se parte da contraprestação paga estiver relacionada à modificação dos termos da parte remanescente do passivo, a entidade deve alocar a contraprestação paga entre a parte do passivo extinto e a parte que permanece pendente. Essa alocação deve ser feita em base razoável. Se o passivo remanescente tiver sido substancialmente modificado, a entidade

deve contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de novo passivo, conforme requerido pelo item 11.37.

- 22.15C A entidade não deve aplicar os itens 22.15A e 22.15B a transações em situações em que:
- (a) o credor também é acionista direto ou indireto e está agindo em sua capacidade de acionista existente direto ou indireto;
 - (b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a transação, e a essência da transação inclui a distribuição de patrimônio pela entidade, ou contribuição de patrimônio para a entidade;
 - (c) a extinção do passivo financeiro por meio da emissão de instrumentos patrimoniais está de acordo com os termos originais do passivo financeiro (ver itens 22.13 a 22.15).
- 22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os sócios (detentores de seus títulos patrimoniais). Os tributos referentes a distribuições a sócios devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29.
- 22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa a seus sócios (distribuição não monetária). Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer o passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos, salvo se atender às condições do item 22.18A. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição. Quando a entidade liquida o dividendo, ela deve reconhecer no resultado qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor contábil do dividendo a pagar.
- 22.18A Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser mensurado ao valor contábil dos ativos a serem distribuídos. Se antes da liquidação o valor justo dos ativos a serem distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser remensurado ao valor justo com o ajuste correspondente feito ao valor da distribuição e contabilizado de acordo com o item 22.18.
- 22.18B Os itens 22.18 e 22.18A não se aplicam à distribuição de ativo não monetário que seja controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se aplica às demonstrações contábeis separadas, individuais e consolidadas da entidade que efetua a distribuição.

Divulgação

- 22.20 Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito nos itens 22.18 e 22.18A, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações

Altera os itens 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17 e seu título e 26.22 e inclui os itens 26.1A e 26.1B, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações, incluindo aquelas que são liquidadas com instrumentos patrimoniais ou liquidadas à vista ou aquelas nas quais os termos do acordo permitem a escolha pela entidade para liquidar a transação à vista (ou outros ativos) ou pela emissão de

instrumentos patrimoniais.

- 26.1A A transação de pagamento baseada em ações pode ser liquidada por outra entidade do grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) em nome da entidade que recebe os bens ou serviços. Esta seção também se aplica à entidade que:
- (a) recebe bens ou serviços quando outra entidade no mesmo grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação de pagamento baseada em ações; ou
 - (b) tem obrigação de liquidar transação de pagamento baseada em ações quando outra entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços;
- salvo quando a transação for claramente para uma finalidade que não seja o pagamento de bens ou serviços fornecidos à entidade que os recebe.
- 26.1B Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, nesse caso esta seção se aplica (ver item 26.17).
- 26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho. Um exemplo de condição de aquisição referente ao serviço é quando a concessão de ações ou opções de ações ao empregado é condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Exemplos de condições de aquisição referentes ao desempenho são quando a concessão de ações ou opção de compra de ações é condicionada a um período de serviço específico e o alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). As condições de aquisição de direito devem ser contabilizadas da seguinte forma:
- (a) todas as condições de aquisição relacionadas com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, caso novas informações virem a indicar que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que efetivamente foi adquirido. As condições de aquisição de direito referentes a serviço de empregados ou à condição de desempenho fora do mercado não devem ser levadas em consideração ao estimar o valor justo das ações, opções de compra de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração;
 - (b) todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração, sem ajuste subsequente ao valor justo estimado, independentemente do resultado da condição de aquisição de direito de mercado ou não aquisição de direito, desde que todas as demais condições de aquisição de direito sejam cumpridas.
- 26.12 A entidade pode modificar os termos e as condições em que os instrumentos patrimoniais são concedidos de maneira que seja benéfica ao empregado, como, por exemplo, a redução do preço de exercício da opção; a redução do período de aquisição; ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho. Alternativamente, a entidade pode modificar os termos e condições de modo que não seja benéfico ao empregado, por exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou inclusão de condição de desempenho. A entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma:
- (a) (...)
- Os requisitos deste item são expressos no contexto de transações de pagamento baseadas em ações com os empregados. Os requisitos também se aplicam a transações

de pagamento baseadas em ações com partes que não sejam empregados se essas transações forem mensuradas por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, mas a referência à data de concessão deve se referir à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

- 26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido pela entidade aos empregados de uma ou mais entidades do grupo, e o grupo apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando esta norma ou o conjunto completo das normas do CFC, as entidades do grupo têm permissão, como alternativa ao tratamento previsto nos itens 26.3 a 26.15, para mensurar a despesa de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável da despesa para o grupo econômico.

Bem ou serviço não identificável

- 26.17 Se a contraprestação identificável recebida parece ser inferior ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos ou passivo incorrido, geralmente essa circunstância indica que outra contraprestação (ou seja, bens ou serviços não identificáveis) foi (ou será) recebida. Por exemplo, algumas jurisdições possuem programas nos quais proprietários (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados ou futuros). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) mensurados na data de concessão. Para transações liquidadas à vista, o passivo deve ser remensurado no final de cada período de relatório, até que seja liquidado de acordo com o item 26.14.
- 26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).

Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Altera os itens 27.1, 27.6, 27.14, 27.30 e 27.31, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 27.1 A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor recuperável de todos os ativos, exceto os seguintes, para os quais outras seções desta norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:
- (a) (...)
 - (f) ativos provenientes de contratos de construção (ver Seção 23 – Receitas).
- 27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado de acordo com o método de reavaliação na Seção 17 – Ativo Imobilizado. Qualquer perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como redução na reavaliação de acordo com o item 17.15D.
- 27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo).
- 27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo

individual com problemas de recuperação, as seguintes exigências se aplicam:

- (a) (...)
- (b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita na alínea (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C;
- (c) (...)

27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:

- (a) (...)
- (b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é a reversão de perda por desvalorização. A entidade deve alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura de maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e devem ser reconhecidas imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C;
- (c) (...)

Seção 28 – Benefícios a Empregados

Altera os itens 28.30, 28.41 e 28.43, que passam a vigorar com as seguintes redações:

28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a empregados, mensurado pelo total, líquido dos seguintes valores:

(a) (...)

A entidade deve reconhecer as alterações líquidas no passivo durante o período, exceto a alteração atribuível a benefícios pagos a empregados durante o período ou a contribuições do empregador, como custo de seus outros benefícios de longo prazo aos empregados durante o período. Esse custo é integralmente reconhecido no resultado como despesa, salvo se outra seção desta norma exigir que seja reconhecido como parte do custo de ativo, tal como estoques ou imobilizado.

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido (exceto para quaisquer planos de benefício definido multiempregador que sejam contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11, para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, em vez das divulgações exigidas neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, essas divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando certos agrupamentos considerados mais úteis:

(a) (...)

(c) caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de benefício definido, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais utilizar o método da unidade projetada para mensurar sua obrigação e custo de acordo com os planos de benefício definido implicariam custo ou esforço excessivo;

(d) (...)

- 28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço.

Seção 29 – Tributos sobre o Lucro

Dá nova redação à Seção 29, que passa a vigorar com a seguinte redação:

Alcance

- 29.42 Para as finalidades desta norma, tributo sobre o lucro inclui todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados no lucro tributável. O tributo sobre o lucro também inclui tributos, tais como tributos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto sobre as distribuições à entidade que reporta.
- 29.43 Esta seção abrange a contabilização de tributo sobre o lucro. Ela exige que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem tributo corrente e tributo diferido. Tributo corrente é o tributo sobre o lucro a pagar (a recuperar) em relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo sobre o lucro a pagar ou a recuperar em períodos futuros, geralmente resultante do fato de a entidade recuperar ou liquidar seus ativos e passivos por seu valor contábil atual, e o efeito fiscal do diferimento de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados atualmente.
- 29.44 Esta seção não trata dos métodos de contabilização de subvenções governamentais (ver Seção 24 – Subvenção Governamental). Entretanto, esta seção trata da contabilização de diferenças temporárias que podem surgir dessas subvenções.

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

- 29.45 A entidade deve reconhecer o tributo corrente passivo para tributos a pagar sobre o lucro tributável para os períodos corrente e passado. Se o valor pago para os períodos corrente e passado exceder o valor a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer o valor excedente como tributo corrente ativo.
- 29.46 A entidade deve reconhecer o tributo corrente ativo para o benefício de prejuízo fiscal que possa ser utilizado para recuperar o tributo pago em período anterior.
- 29.47 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo (ativo) pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam. Os itens 29.32 e 29.33 fornecem orientação da mensuração adicional.

Reconhecimento de tributo diferido

Princípio geral de reconhecimento

- 29.48 É inerente no reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade que reporta espera recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse efeitos

fiscais, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.

- 29.49 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo ou passivo para tributo a recuperar ou a pagar em períodos futuros como resultado de transações ou eventos passados. Esse tributo surge das diferenças entre os valores contábeis dos ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e os valores atribuídos a esses ativos e passivos pelas autoridades fiscais (essas diferenças são denominadas “diferenças temporárias”), e a compensação de prejuízos fiscais e créditos não utilizados atualmente.

Base fiscal e diferença temporária

- 29.50 A base fiscal de ativo é o valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a quaisquer benefícios econômicos tributáveis que devam fluir para a entidade quando ela recuperar o valor contábil do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.
- 29.51 A base fiscal de passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a esse passivo em períodos futuros. No caso de receita que seja recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.
- 29.52 Alguns itens têm uma base fiscal, mas não devem ser reconhecidos como ativos e passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser reconhecidos como despesa ao determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas sua dedução pode não ser permitida para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa e desenvolvimento, que é o valor que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível que resulta em tributo diferido ativo.
- 29.53 Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas por meio da comparação dos valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada com base na demonstração de tributo consolidada nas jurisdições em que essa demonstração é entregue. Em outras jurisdições, a base fiscal é determinada com base em demonstrações de tributo de cada entidade do grupo.
- 29.54 Exemplos de situações nas quais surgem diferenças temporárias incluem:
- (a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos na combinação de negócios devem ser reconhecidos aos seus valores justos de acordo com a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais (por exemplo, a base fiscal do ativo pode permanecer ao custo para o proprietário anterior). O tributo diferido ativo ou passivo resultante afeta o valor do ágio que a entidade reconhece;
 - (b) os ativos devem ser remensurados, mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais. Por exemplo, esta norma permite, ou exige, que determinados ativos sejam remensurados ao valor justo ou sejam reavaliados (por exemplo, conforme descrito na Seção 16 – Propriedade para Investimento e na Seção 17 – Ativo Imobilizado);
 - (c) o ágio por expectativa de rentabilidade futura na combinação de negócios, por exemplo, em que a base fiscal desse ágio deve ser zero se as autoridades fiscais não permitirem a amortização ou a redução ao valor recuperável desse ágio como despesa

- dedutível quando o lucro tributável for determinado e não permitirem que o custo desse ágio seja tratado como despesa dedutível na alienação da controlada;
- (d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial;
 - (e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto se tornar diferente da base fiscal do investimento ou participação.

Nem todas as diferenças temporárias acima resultarão em tributos diferidos ativos e passivos (ver itens 29.14 e 29.16).

Diferença temporária tributável

29.55 O tributo diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto na medida em que o tributo diferido passivo for proveniente de:

- (a) reconhecimento inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura; ou
- (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
 - (i) não for combinação de negócios; e
 - (ii) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido passivo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.25.

29.56 Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro contábil em um período, mas é incluída no lucro tributável em período diferente. Essas diferenças temporárias são frequentemente descritas como diferenças temporais. Seguem abaixo exemplos dessas diferenças temporárias, que são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em tributos diferidos passivos:

- (a) a receita de juros é incluída no lucro contábil de forma proporcional ao tempo, mas em algumas circunstâncias pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro for recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber em relação a essas receitas é zero, pois as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido; e
- (b) a depreciação utilizada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode ser diferente daquela utilizada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo original do ativo menos todas as deduções em relação a esse ativo permitidas pelas autoridades fiscais para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável ocorre, e resulta em tributo diferido passivo, quando a depreciação fiscal é acelerada. Se a depreciação fiscal for menos rápida que a depreciação contábil, surge a diferença temporária dedutível resultante de tributo diferido ativo (ver item 29.16).

Diferença temporária dedutível

29.57 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que for provável que haverá lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível, exceto se o tributo diferido ativo surgir do reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:

- (a) não for combinação de negócios; e
- (b) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido ativo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.26.

29.58 Seguem abaixo exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em tributos diferidos ativos:

- (a) custos de benefícios de aposentadoria podem ser deduzidos para determinar o lucro contábil no momento em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidos para determinar o lucro tributável quando as contribuições são pagas ao fundo pela entidade ou quando os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal – a base fiscal do passivo é geralmente zero. Essa diferença temporária dedutível resulta em tributo diferido ativo porque os benefícios econômicos devem fluir para a entidade na forma da dedução de lucros tributáveis, quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;
- (b) determinados ativos podem ser reconhecidos ao valor justo, sem que o ajuste equivalente seja feito para propósitos fiscais. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder o seu valor contábil.

29.59 A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções quando são determinados lucros tributáveis de períodos futuros. É provável que haja lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível quando houver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação às mesmas autoridades fiscais e à mesma entidade tributável cuja reversão é esperada:

- (a) no mesmo período em que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
- (b) em períodos nos quais o prejuízo fiscal resultante do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores.

Nessas circunstâncias, o tributo diferido ativo é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

29.60 Quando houver diferenças temporárias tributáveis insuficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, o tributo diferido ativo é reconhecido na medida em que:

- (a) seja provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, no mesmo período que a reversão da diferença temporária dedutível (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal que resulta do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores). Ao avaliar se ela irá obter lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade ignora os valores tributáveis resultantes de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, pois o tributo diferido ativo resultante dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir lucro tributável futuro para que possa ser utilizado; ou
- (b) estiverem disponíveis oportunidades de planejamento tributário para a entidade que criem lucro tributável em períodos apropriados.

29.61 Quando a entidade tem histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação nos itens 29.21 e 29.22.

Prejuízo fiscal não utilizado e crédito fiscal não utilizado

29.62 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:

- (a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, que resultarão em valores tributáveis que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados antes que expirem;
- (b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados expirem;
- (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam

- improváveis de se repetir; e
- (d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no período em que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser compensados estiverem disponíveis à entidade.

Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não deve ser reconhecido.

- 29.63 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade pode não obter lucro tributável futuro. Conseqüentemente, quando a entidade tiver histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados.

Avaliação de tributo diferido ativo não reconhecido

- 29.64 No final de cada período de relatório, a entidade deve avaliar novamente quaisquer tributos diferidos ativos não reconhecidos. A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo não reconhecido anteriormente na medida em que se torne provável que ela irá obter lucro tributável futuro para que o tributo diferido ativo seja recuperado.

Investimento em controlada, filial e coligada e participação em empreendimento controlado em conjunto

- 29.65 As diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto (por exemplo, nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora o valor contábil de controlada são os ativos líquidos consolidados dessa controlada, incluindo o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura relacionado) se tornar diferente da base fiscal (que frequentemente é o custo) do investimento ou participação. Essas diferenças podem surgir em diversas circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto;
- (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a controladora e sua controlada estiverem localizadas em países diferentes; e
- (c) a redução no valor contábil de investimento em coligada ao seu valor recuperável.

Investimentos podem ser contabilizados de forma diferente nas demonstrações contábeis separadas da controladora em comparação com as demonstrações contábeis consolidadas, sendo que, nesse caso, a diferença temporária referente a esse investimento também pode diferir. Por exemplo, na demonstração contábil separada da controladora, o valor contábil da controlada vai depender da política contábil escolhida no item 9.26.

- 29.66 A entidade deve reconhecer o tributo diferido passivo para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições forem atendidas:
- (a) a controladora, o investidor ou o empreendedor em conjunto for capaz de controlar a época da reversão da diferença temporária; e
 - (b) for provável que a diferença temporária não será revertida em futuro previsível.
- 29.67 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto somente na medida em que for provável

que:

- (a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e
- (b) a entidade irá obter lucro tributável para compensar a diferença temporária.

Mensuração de tributo diferido

- 29.68 A entidade deve mensurar o tributo diferido passivo (ativo) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam.
- 29.69 Quando diferentes alíquotas fiscais se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, a entidade deve mensurar tributos diferidos passivos (ativos), utilizando as alíquotas médias promulgadas ou substantivamente promulgadas que ela espera que sejam aplicáveis ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que espera que o tributo diferido passivo seja liquidado (tributo diferido ativo seja realizado).
- 29.70 A mensuração de tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos deve refletir os efeitos fiscais que resultariam da forma como a entidade espera, na data do relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil dos respectivos ativos e passivos. Consequentemente, a entidade deve mensurar os tributos diferidos passivos e os tributos diferidos ativos utilizando a alíquota fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a forma esperada de recuperação ou liquidação. Por exemplo, se a diferença temporária resulta de item de receita que se espera que seja tributável como ganho de capital em período futuro, a despesa de tributo diferido deve ser mensurada utilizando a alíquota fiscal de ganho de capital e a base fiscal que é consistente com a recuperação do valor contábil por meio da venda.
- 29.71 Se o tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo decorre de ativo não depreciável mensurado, utilizando o método de reavaliação na Seção 17, a mensuração do tributo diferido passivo ou do tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda. Se o tributo diferido passivo ou ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada ao valor justo, existe a suposição refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a suposição for refutada, a mensuração do tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais de recuperar o valor contábil da propriedade para investimento inteiramente por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir, substancialmente, todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e, não, por meio da venda. Se a suposição for refutada, os requisitos do item 29.29 devem ser seguidos.
- 29.72 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada período de relatório. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente para permitir que o benefício de parte ou totalidade desse tributo diferido ativo reconhecido seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida na medida em que se tornar provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente.

Mensuração de tributo corrente e diferido

- 29.73 A entidade não deve ajustar a valor presente tributos correntes ou diferidos ativos e passivos.
- 29.74 Em algumas jurisdições, o tributo sobre o lucro é pago a uma taxa maior ou menor se a

totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendos aos acionistas da entidade. Em outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou pago se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendo aos acionistas da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar o tributo corrente e diferido à alíquota fiscal aplicável a lucros não distribuídos até a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo. Quando a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo, ela deve reconhecer o tributo resultante corrente ou diferido passivo (ativo) e a despesa (receita) com os tributos correspondentes.

Tributo sobre o lucro retido na fonte sobre dividendos

29.75 Quando a entidade pagar dividendos a seus acionistas, ela pode ser obrigada a pagar parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas. Esse valor pago ou a pagar às autoridades fiscais deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

Apresentação

Alocação no resultado abrangente e no patrimônio líquido

29.76 A entidade deve reconhecer a despesa de tributo no mesmo componente do total do resultado abrangente (ou seja, operações em continuidade, operações descontinuadas ou outros resultados abrangentes) ou patrimônio líquido como a transação ou outro evento que resultou na despesa de tributo.

Segregação entre circulante e não circulante

29.77 Quando a entidade apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, ela não deve classificar quaisquer tributos diferidos ativos (passivos) como ativos (passivos) circulantes.

Compensação

29.78 A entidade deve compensar tributos correntes ativos e tributos correntes passivos, ou deve compensar tributos diferidos ativos e tributos diferidos passivos se, e somente se, tiver direito por força de lei para compensar os valores e a entidade puder demonstrar, sem custo ou esforço excessivo, que planeja liquidar em base líquida ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Divulgação

29.79 A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro dos efeitos de tributos correntes e diferidos de transações reconhecidas e outros eventos.

29.80 A entidade deve divulgar separadamente os principais componentes de despesa (receita) de tributo. Esses componentes da despesa (receita) de tributo podem incluir:

- (a) despesa (receita) de tributo corrente;
- (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para tributo corrente de períodos anteriores;
- (c) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado à origem e à reversão de diferenças temporárias;
- (d) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado a mudanças nas alíquotas fiscais ou imposição de novos tributos;
- (e) o valor do benefício resultante de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária anteriormente não reconhecido de período anterior que seja utilizado para reduzir a despesa de tributo;

- (f) ajustes a despesa (receita) de tributo diferido resultante de mudança na situação fiscal da entidade ou de seus acionistas;
- (g) despesa (receita) de tributo diferido resultante da baixa contábil ou reversão de baixa contábil anterior, de tributo diferido ativo, de acordo com o item 29.31; e
- (h) o valor da despesa (receita) de tributo relacionado a essas mudanças nas políticas contábeis e erros que são incluídos no resultado, de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, uma vez que não podem ser contabilizados retrospectivamente.

29.81 A entidade deve divulgar separadamente o seguinte:

- (a) o valor total de tributo corrente e diferido relacionado a itens que são reconhecidos como itens de outros resultados abrangentes;
- (b) o valor total de tributo corrente e diferido ativo relacionado a itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido;
- (c) uma explicação sobre quaisquer diferenças significativas entre a despesa (receita) de tributo e o lucro contábil multiplicado pela alíquota fiscal aplicável. Por exemplo, essas diferenças podem surgir de transações, tais como receita, que são isentas de tributação ou despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal);
- (d) uma explicação das mudanças nas alíquotas fiscais aplicáveis comparadas ao período de relatório anterior;
- (e) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:
 - (i) o valor dos tributos diferidos ativos e passivos no final do período de relatório; e
 - (ii) uma análise da mudança nos tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos durante o período;
- (f) o valor (e a data de prescrição, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum tributo diferido ativo foi reconhecido no balanço patrimonial; e
- (g) nas circunstâncias descritas no item 29.33, uma explicação da natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos a seus acionistas.

29.82 Se a entidade não compensar tributos ativos e passivos de acordo com o item 29.37, devido à impossibilidade de demonstrar sem custo ou esforço excessivo que planeja liquidá-los em base líquida ou realizá-los simultaneamente, a entidade deve divulgar os valores que não foram compensados e os motivos pelos quais a aplicação do requisito implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Altera os itens 30.1 e 30.18, que passam a vigorar com as seguintes redações:

30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros cujos valores resultam da alteração em taxa de câmbio específica (por exemplo, contrato de câmbio futuro em moeda estrangeira) e a contabilidade de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira constam na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros.

30.18 A entidade cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária deve

converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para moeda de apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:

- (a) (...)
- (c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente e devem ser informadas como componentes do patrimônio líquido. Elas não devem ser subsequentemente reclassificadas para o resultado.

Seção 33 – Divulgação sobre Partes Relacionadas

Alterado o item 33.2, que passa a vigorar com a seguinte redação:

- 33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade que divulga as demonstrações contábeis):
- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:
 - (i) (...)
 - (ii) possuir controle ou controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou
 - (iii) possuir influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;
 - (b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se quaisquer das seguintes condições se aplicarem:
 - (i) (...)
 - (ii) uma das entidades é coligada ou empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);
 - (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto da mesma terceira entidade;
 - (iv) uma das entidades é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;
 - (v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma, o tal plano de benefícios e os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas à entidade que reporta;
 - (vi) (...)
 - (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta;
 - (viii) pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);
 - (ix) eliminado;
 - (x) eliminado.

Seção 34 – Atividades Especializadas

Altera os itens 34.7, 34.10 e 34.11 e seu título e inclui os itens 34.11A a 34.11F, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo valor justo:
- (a) (...)
 - (c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e o final do período corrente. A conciliação deve incluir:

(i) (...)

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

34.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo método do custo:

(a) (...)

(b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo;

(c) (...)

Exploração e avaliação de recursos minerais

34.11 A entidade que utiliza esta norma e que esteja envolvida na exploração ou avaliação de recursos minerais deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são reconhecidos como ativos de exploração e avaliação de acordo com o item 10.4 e deve aplicar a política de forma consistente. A entidade está isenta de aplicar o item 10.5 a suas políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação.

34.11A Seguem exemplos de gastos que podem ser incluídos na mensuração inicial dos ativos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

(a) aquisição de direitos para explorar;

(b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;

(c) perfuração exploratória;

(d) criação de valas;

(e) amostragem; e

(f) atividades em relação à avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração do recurso mineral.

Os gastos relacionados ao desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como ativos de exploração e avaliação.

34.11B Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados no reconhecimento inicial ao custo. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve aplicar a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) aos ativos de exploração e avaliação de acordo com a natureza dos ativos adquiridos em conformidade com os itens 34.11D a 34.11F. Se a entidade tem obrigação de desmontar ou remover um item, ou de restaurar o local, essas obrigações e custos devem ser contabilizados de acordo com a Seção 17 e a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

34.11C Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à redução ao valor recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contábil de ativo de exploração e avaliação possa exceder seu valor recuperável. A entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante de acordo com a Seção 27, exceto conforme previsto pelo item 34.11F.

34.11D Somente para as finalidades de ativos de exploração e avaliação, o item 34.11E deve ser aplicado, em vez dos itens 27.7 a 27.10, ao identificar um ativo de exploração e avaliação que possa apresentar perda ao valor recuperável. O item 34.11E usa o termo “ativos”, mas aplica-se igualmente a ativos separados de exploração e avaliação ou à unidade geradora de caixa.

34.11E Um ou mais dos seguintes fatos e circunstâncias indicam que a entidade deve testar os ativos de exploração e avaliação quanto à redução ao valor recuperável (a lista não é exaustiva):

(a) o período em relação ao qual a entidade tem o direito à exploração na área específica tiver expirado durante o período ou expirará em futuro próximo e não se espera que

- ele seja renovado;
- (b) não estão orçados nem planejados gastos substanciais adicionais na exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;
 - (c) a exploração e a avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais, e a entidade decidiu descontinuar essas atividades na área específica;
 - (d) a existência de dados suficientes para indicar que, embora o desenvolvimento na área específica tenha probabilidade de prosseguir, o valor contábil do ativo de exploração e avaliação provavelmente não será recuperado totalmente pelo desenvolvimento bem-sucedido ou pela venda.

A entidade deve realizar teste de redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável, de acordo com a Seção 27.

34.11F A entidade deve determinar uma política contábil para alocar os ativos de exploração e avaliação às unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa, para a finalidade de avaliar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável.

Seção 35 – Adoção Inicial desta Norma

Altera os itens 35.2 e 35.9 a 35.11 e inclui o item 35.12A, que passam a vigorar com as seguintes redações:

- 35.2 A entidade que tenha aplicado esta norma em período de relatório anterior, cujas demonstrações contábeis anuais anteriores mais recentes não continham declaração explícita e sem reservas de cumprimento desta norma, deve aplicar esta seção ou aplicar esta norma retrospectivamente de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro como se a entidade não tivesse deixado de aplicá-la. Quando essa entidade decide não aplicar esta seção, ela ainda está obrigada a aplicar os requisitos de divulgação do item 35.12A, além dos requisitos de divulgação da Seção 10.
- 35.9 Na adoção inicial desta norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:
- (a) (...)
 - (f) empréstimos do governo. A adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, Seção 12 e Seção 24 – Subvenção Governamental prospectivamente a empréstimos do governo existentes na data de transição para esta norma. Consequentemente, se a adotante pela primeira vez não reconheceu nem mensurou, de acordo com seus princípios contábeis anteriores, um empréstimo do governo de forma consistente com esta norma, ela deve utilizar o valor contábil do empréstimo de acordo com seus princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como o valor contábil do empréstimo naquela data e não deve reconhecer o benefício de qualquer empréstimo do governo a uma taxa de juros abaixo do mercado como subvenção governamental.
- 35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta norma:
- (a) (...)
 - (da) **Mensuração ao valor justo direcionada por evento como custo atribuído.** A adotante pela primeira vez pode ter estabelecido o custo atribuído de acordo com seus princípios contábeis anteriores para a totalidade ou parte de seus ativos e passivos mensurando-os pelo seu valor justo em data específica devido a evento, como, por exemplo, avaliação do negócio, ou de partes do negócio, para as finalidades de venda planejada. Se a data de mensuração:
 - (i) for até a data de transição para esta norma, a entidade pode utilizar essas mensurações ao valor justo direcionadas por evento como custo atribuído na data

- dessa mensuração;
- (ii) for após a data de transição para esta norma, mas durante os períodos cobertos pelas primeiras demonstrações contábeis que estejam em conformidade com esta norma, as mensurações ao valor justo direcionadas por evento podem ser utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. A entidade deve reconhecer os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se apropriado, em outra categoria do patrimônio líquido) na data da mensuração. Na data de transição para esta norma, a entidade deve estabelecer o custo atribuído aplicando os critérios dos itens 35.10(c) e (d) ou deve mensurar esses ativos e passivos de acordo com os outros requisitos nesta seção.
- (e) (...)
 - (f) **Demonstrações contábeis separadas.** Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto:
 - (i) pelo custo menos desvalorização;
 - (ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; ou
 - (iii) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar o investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores na data de transição:
 - (i) (...)
 - (g) (...)
 - (h) **Tributos diferidos sobre o lucro.** A entidade pode aplicar a Seção 29 prospectivamente a partir da data de transição para esta norma.
 - (i) (...)
 - (m) **Operações sujeitas à regulamentação de tarifas.** Se a adotante pela primeira vez detém itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são utilizados, ou foram anteriormente utilizados, em operações sujeitas à regulamentação de tarifas (ou seja, fornece mercadorias ou presta serviços a clientes por preços/tarifas estabelecidos por órgão autorizado), ela pode escolher utilizar o valor contábil desses itens de acordo com os princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como seu custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção ao item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. A entidade deve testar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável na data de transição para esta norma de acordo com a Seção 27.
 - (n) **Hiperinflação severa.** Se a adotante pela primeira vez tem moeda funcional que estava sujeita à hiperinflação severa:
 - (i) se sua data de transição para esta norma for a partir da data de normalização da moeda funcional, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para esta norma e utilizar esse valor justo como custo atribuído desses ativos e passivos naquela data; e
 - (ii) se a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período comparativo de 12 meses, a entidade pode utilizar um período comparativo inferior a 12 meses, desde que o conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme requerido pelo item 3.17) seja fornecido para esse período mais curto.

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7 na data de transição, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos, para os quais isso seja praticável, e deve identificar quais valores nas demonstrações contábeis não foram atualizados. Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer das divulgações exigidas por esta norma, incluindo aquelas para períodos comparativos, a omissão deve ser divulgada.

35.12A A entidade que tiver aplicado esta norma em período anterior, conforme descrito no item 35.2, deve divulgar:

- (a) a razão pela qual deixou de aplicar esta norma;
- (b) a razão para estar retomando a aplicação desta norma; e
- (c) se aplicou esta seção ou se aplicou esta norma retrospectivamente de acordo com a

Seção 10.

Vigência

Esta norma entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.

Glossário de Termos

Altera e inclui definições de termos e exclui a definição de Demonstrações contábeis combinadas, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Lucro contábil – Lucro ou perda do período antes da dedução da despesa dos tributos sobre o lucro.

Mercado ativo – Mercado no qual as transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada à vista – Transação de pagamento baseada em ações em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivo para transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços, por valores baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo.

Membro próximo da família de uma pessoa – Aqueles membros da família que se pode esperar que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade, inclusive:

- (a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;
- (b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e
- (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa.

Diferença temporária dedutível – Diferenças temporárias que resultarão em valores que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.

Tributo diferido ativo – Os valores de tributo sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros em relação:

- (a) às diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) à compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) à compensação de créditos fiscais não utilizados.

Tributo diferido passivo – Os valores de tributo sobre o lucro a pagar em períodos futuros em relação a diferenças temporárias tributáveis.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em instrumentos patrimoniais – Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços como contraprestação por seus próprios instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações); ou

- (b) recebe bens ou serviços, mas não tem nenhuma obrigação de liquidar a transação com o fornecedor.

Operação no exterior – A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta.

Data de normalização da moeda funcional – A data em que a moeda funcional da entidade não tiver mais uma das duas características, ou ambas, de hiperinflação severa, ou quando houver mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita a hiperinflação severa.

Condição de aquisição de direito de mercado – A condição da qual depende o preço de exercício, a aquisição de direito ou possibilidade de exercício de instrumento patrimonial relacionada ao preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, como, por exemplo, atingir o preço de ação especificado ou valor intrínseco especificado de opção de ações, ou atingir a meta especificada baseada no preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, correspondente ao índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras entidades.

Pagamento mínimo do arrendamento – Os pagamentos, em longo do prazo do arrendamento, em que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos dos serviços e tributos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:

- (a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por parte a ele relacionada; ou
- (b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:
 - (i) pelo arrendatário;
 - (ii) por parte relacionada ao arrendatário; ou
 - (iii) por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia.

Entretanto, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo, ao preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas a serem pagas ao longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o pagamento exigido para exercê-la.

Prestação pública de contas (accountability) – A entidade tem obrigatoriedade de prestação pública de contas se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado público ou está em processo de emissão desses instrumentos para negociação em mercado público (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou
- (b) possuir ativos com capacidade fiduciária para amplo grupo de *stakeholders* como um de seus principais negócios.

Parte relacionada – Parte relacionada é pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que elabora suas demonstrações contábeis (entidade que reporta):

- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado à entidade que reporta se essa pessoa:
 - (i) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de controladora da entidade que reporta;
 - (ii) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta; ou
 - (iii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta;
- (b) a entidade é relacionada à entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for aplicável:
 - (i) a entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que cada controladora, controlada e controlada-irmã é relacionada às demais);

- (ii) a entidade é coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo do qual a outra entidade seja membro);
- (iii) ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro;
- (iv) a entidade é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade, e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;
- (v) a entidade é plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também serão relacionados à entidade que reporta;
- (vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por pessoa identificada na alínea (a);
- (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta;
- (viii) a pessoa identificada na alínea (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade).

Demonstrações contábeis separadas – Aquelas apresentadas, na qual a entidade poderia escolher, de acordo com os itens 9.25 e 9.26, contabilizar seus investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas ao custo menos redução ao valor recuperável, ao valor justo com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, ou utilizando o método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

Hiperinflação severa – A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita à hiperinflação severa se tiver as seguintes características:

- (a) o índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda; e
- (b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

Acordo de pagamento baseado em ações – O contrato entre a entidade (ou outra entidade do grupo ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo empregado) que dá a essa outra parte o direito de receber:

- (a) caixa ou outros ativos da entidade por valores que são baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo; ou
- (b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo;

desde que as condições de aquisição de direito especificadas, se houver, sejam cumpridas.

Transação de pagamento baseada em ações – Transação na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços do fornecedor desses bens ou serviços (incluindo empregado) em acordo de pagamento baseado em ações; ou
- (b) incorre em obrigação de liquidar a transação com o fornecedor em acordo de pagamento baseado em ações quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços.

Base fiscal – A base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído a esse ativo ou passivo para propósitos fiscais.

Diferença temporária tributável – Diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.

Diferença temporária – Diferenças entre o valor contábil de ativo, ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal.

Custo de transação (instrumento financeiro) – Custos incrementais que são diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de instrumento financeiro. Custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Condição de aquisição de direito – As condições que determinam se a entidade recebe os serviços que dão à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, em virtude de acordo de pagamento baseado em ações. As condições de aquisição de direito são condições de serviço ou condições de desempenho. Condições de serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. Condições de desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e alcance metas de desempenho especificadas (como, por exemplo, aumento especificado no lucro da entidade ao longo do prazo especificado). A condição de desempenho pode incluir a condição de aquisição de direito de mercado.

Período de aquisição de direito – O período durante o qual todas as condições de aquisição de direito especificadas de acordo de pagamento baseado em ações devem ser satisfeitas.

CÁLCULOS ?[Tamanho do Texto +](#) | [tamanho do texto -](#)**RESOLUÇÃO CFC Nº 1.418, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2012****Doc. 06**

DOU 21.12.2012

Aprova a ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

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

Art. 1º Aprovar a ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.

Ata CFC nº 972

JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO
Presidente do Conselho

ANEXO**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE****ITG 1000 - MODELO CONTÁBIL PARA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE**

Alcance

1. Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos simplificados a serem observados pelas entidades definidas e abrangidas pela NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que optarem pela adoção desta Interpretação, conforme estabelecido no item 2.

2. Esta Interpretação é aplicável somente às entidades definidas como "Microempresa e Empresa de Pequeno Porte", conforme definido no item 3.

3. Para fins desta Interpretação, entende-se como "Microempresa e Empresa de Pequeno Porte" a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário a que se refere o Art. 966 da Lei nº 10.406/02, que tenha auferido, no ano calendário anterior, receita bruta anual até os limites previstos nos incisos I e II do Art. 3º da Lei Complementar nº 123/06.

4. A adoção dessa Interpretação não desobriga a microempresa e a empresa de pequeno porte a manutenção de escrituração contábil uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram, ou possam vir a provocar, alteração do seu patrimônio.

5. A microempresa e a empresa de pequeno porte que optarem pela adoção desta Interpretação devem avaliar as exigências requeridas de outras legislações que lhe sejam aplicáveis.

6. A microempresa e a empresa de pequeno porte que não optaram pela adoção desta Interpretação devem continuar a adotar a NBC TG 1000 ou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Gerais completas, quando aplicável.

Definições

7.As definições de termos utilizados nesta Interpretação constam no Glossário de Termos, incluído na NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovado pela Resolução CFC nº 1.285/10.

Escrituração

8.A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/93, e em conformidade com as disposições contidas nesta Interpretação.

9.As receitas, as despesas e os custos do período da entidade devem ser escriturados contabilmente, de acordo com o regime de competência.

10.Os lançamentos contábeis no Livro Diário devem ser feitos diariamente. É permitido, contudo, que os lançamentos sejam feitos ao final de cada mês, desde que tenham como suporte os livros ou outros registros auxiliares escriturados em conformidade com a ITG 2000 - Escrituração Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 1.330/ 11.

11.Para transações ou eventos materiais que não estejam cobertos por esta Interpretação, a entidade deve utilizar como referência os requisitos apropriados estabelecidos na ITG 2000 - Escrituração Contábil e na NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

12.Para salvaguardar a sua responsabilidade, o profissional da Contabilidade deve obter Carta de Responsabilidade da administração da entidade para a qual presta serviços, podendo, para tanto, seguir o modelo sugerido no Anexo 1 desta Interpretação.

13.A Carta de Responsabilidade deve ser obtida conjuntamente com o contrato de prestação de serviços contábeis de que trata a Resolução CFC nº 987/03 e renovada ao término de cada exercício social.

14.A Carta de Responsabilidade tem por objetivo salvaguardar o profissional da Contabilidade no que se refere a sua responsabilidade pela realização da escrituração contábil do período-base encerrado, segregando-a e distinguindo-a das responsabilidades da administração da entidade, sobretudo no que se refere à manutenção dos controles internos e ao acesso às informações.

Critérios e procedimentos contábeis

15.O custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição, transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques ao seu local e condição de consumo ou venda.

16 O custo dos estoques deve ser calculado considerando os custos individuais dos itens, sempre que possível. Caso não seja possível, o custo dos estoques deve ser calculado por meio do uso do método "Primeiro que Entra, Primeiro que Sai" (PEPS) ou o método do custo médio ponderado. A escolha entre o PEPS e o custo médio ponderado é uma política contábil definida pela entidade e, portanto, esta deve ser aplicada consistentemente entre os períodos.

17.Os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido. Para estoques de produtos acabados, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos as despesas necessárias estimadas para a realização da venda. Para estoques de produtos em elaboração, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos os custos estimados para o término de sua produção e as despesas necessárias estimadas para a realização da venda.

18.Um item do ativo imobilizado deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. O custo do ativo imobilizado compreende o seu preço de aquisição, incluindo impostos de importação e tributos não recuperáveis, além de quaisquer gastos incorridos diretamente atribuíveis ao esforço de trazê-lo para sua condição de operação. Quaisquer descontos ou abatimentos sobre o valor de aquisição devem ser deduzidos do custo do imobilizado.

19.O valor depreciável (custo menos valor residual) do ativo imobilizado deve ser alocado ao resultado do período de uso, de modo uniforme ao longo de sua vida útil. É recomendável a adoção do método linear para cálculo da depreciação do imobilizado, por ser o método mais simples.

20.Se um item do ativo imobilizado apresentar evidências de desvalorização, passando a ser improvável que gerará benefícios econômicos futuros ao longo de sua vida útil, o seu valor contábil deve ser reduzido ao valor recuperável, mediante o reconhecimento de perda por desvalorização ou por não recuperabilidade (impairment).

21.São exemplos de indicadores da redução do valor recuperável, que requerem o reconhecimento de perda por desvalorização ou por não recuperabilidade:

- (a) declínio significativo no valor de mercado;
- (b) obsolescência;
- (c) quebra.

22.Terreno geralmente possui vida útil indefinida e, portanto, não deve ser depreciado. Edificação possui vida útil limitada e, portanto, deve ser depreciado.

23.As receitas de venda de produtos, mercadorias e serviços da entidade devem ser apresentadas líquidas dos tributos sobre produtos, mercadorias e serviços, bem como dos abatimentos e devoluções, conforme exemplificado no Anexo 3 desta Interpretação.

24.A receita de prestação de serviço deve ser reconhecida na proporção em que o serviço for prestado.

25.Quando houver incerteza sobre o recebimento de valor a receber de clientes, deve ser feita uma estimativa da perda. A perda estimada com créditos de liquidação duvidosa deve ser reconhecida no resultado do período, com redução do valor a receber de clientes por meio de conta retificadora denominada "perda estimada com créditos de liquidação duvidosa".

Demonstrações contábeis

26.A entidade deve elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas ao final de cada exercício social. Quando houver necessidade, a entidade deve elaborá-los em períodos intermediários.

27.A elaboração do conjunto completo das Demonstrações Contábeis, incluindo além das previstas no item 26, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração do Resultado Abrangente e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, apesar de não serem obrigatórias para as entidades alcançadas por esta Interpretação, é estimulada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

28.As Demonstrações Contábeis devem ser identificadas, no mínimo, com as seguintes informações:

- (a) a denominação da entidade;
- (b) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto; e

(c) a apresentação dos valores do período encerrado na primeira coluna e na segunda, dos valores do período anterior.

29 No Balanço Patrimonial, a entidade deve classificar os ativos como Ativo Circulante e Não Circulante e os passivos como Passivo Circulante e Não Circulante.

30.O Ativo deve ser classificado como Ativo Circulante quando se espera que seja realizado até 12 meses da data de encerramento do balanço patrimonial. Nos casos em que o ciclo operacional for superior a 12 meses, prevalece o ciclo operacional.

31. Todos os outros ativos devem ser classificados como Ativo Não Circulante.

32. O Passivo deve ser classificado como Passivo Circulante quando se espera que seja exigido até 12 meses da data de encerramento do balanço patrimonial. Nos casos em que o ciclo operacional for superior a 12 meses, prevalece o ciclo operacional.

33. Todos os outros passivos devem ser classificados como Passivo Não Circulante.

34. No mínimo, o Balanço Patrimonial deve incluir e evidenciar os grupos de contas apresentados no Anexo 2 desta Interpretação.

35. No mínimo, a Demonstração do Resultado deve incluir e evidenciar os grupos de contas apresentados no Anexo 3 desta Interpretação.

36. Itens adicionais, nomes de grupos e subtotais devem ser apresentados no Balanço Patrimonial ou na Demonstração do Resultado se forem relevantes e materiais para a entidade.

37. As despesas com tributos sobre o lucro devem ser evidenciadas na Demonstração do Resultado do período.

38. Quaisquer ganhos ou perdas, quando significativos, por serem eventuais e não decorrerem da atividade principal e acessória da entidade, devem ser evidenciados na Demonstração do Resultado separadamente das demais receitas, despesas e custos do período.

39. No mínimo, as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis devem incluir:

(a) declaração explícita e não reservada de conformidade com esta Interpretação;

(b) descrição resumida das operações da entidade e suas principais atividades;

(c) referência às principais práticas contábeis adotadas na elaboração das demonstrações contábeis;

(d) descrição resumida das políticas contábeis significativas utilizadas pela entidade;

(e) descrição resumida de contingências passivas, quando houver; e

(f) qualquer outra informação relevante para a adequada compreensão das demonstrações contábeis.

Plano de contas simplificado

40 O Plano de Contas, mesmo que simplificado, deve ser elaborado considerando-se as especificidades e natureza das operações realizadas, bem como deve contemplar as necessidades de controle de informações no que se refere aos aspectos fiscais e gerenciais.

41. O Plano de Contas Simplificado, apresentado no Anexo 4 desta Interpretação, deve conter, no mínimo, 4 (quatro) níveis, conforme segue:

Nível 1: Ativo;

Passivo e Patrimônio Líquido; e

Receitas, Custos e Despesas (Contas de Resultado).

Nível 2: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.

Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido.

Receitas de Venda, Outras Receitas Operacionais, Custos e Despesas Operacionais.

Nível 3: Contas sintéticas que representam o somatório das contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Caixa e Equivalentes de Caixa.

Nível 4: Contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Bancos Conta Movimento.

42. Uma exemplificação dos 4 (quatro) níveis descritos no item 41 é a seguinte:

Nível 1 - Ativo

Nível 2 - Ativo Circulante

Nível 3 - Caixa e Equivalentes de Caixa

Nível 4 - Bancos Conta Movimento



[Normas Legais](#) | [Mapa Jurídico](#) | [Portal Tributário](#) | [Guia Trabalhista](#) | [Portal de Contabilidade](#) | [Simples Nacional](#) | [Modelos de Contratos](#) | [Boletim Fiscal](#) | [Boletim Trabalhista](#) | [Boletim Contábil](#) | [Boletim Jurídico](#) | [Publicações Jurídicas](#)

