



## **COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

### **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME**

#### **CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

**Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)**

#### **INTRODUÇÃO**

*CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PMEs)*

#### **PREFÁCIO**

<b>Seção</b>	<b>Índice</b>
<b>Seção 1</b>	<b>PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS</b>
<b>Seção 2</b>	<b>CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS</b>
<b>Seção 3</b>	<b>APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>
<b>Seção 4</b>	<b>BALANÇO PATRIMONIAL (DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA)</b>
<b>Seção 5</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE</b>
<b>Seção 6</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS</b>
<b>Seção 7</b>	<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>
<b>Seção 8</b>	<b>NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>
<b>Seção 9</b>	<b>DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS E SEPARADAS</b>
<b>Seção 10</b>	<b>POLÍTICAS CONTÁBEIS, ESTIMATIVAS E ERROS</b>
<b>Seção 11</b>	<b>INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS</b>



- Seção 12 OUTRAS QUESTÕES SOBRE INSTRUMENTOS FINANCEIROS**
- Seção 13 ESTOQUES**
- Seção 14 INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS E COLIGADAS**
- Seção 15 INVESTIMENTOS EM EMPREENDIMENTOS CONTROLADOS EM CONJUNTO (*JOINT VENTURES*)**
- Seção 16 PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO**
- Seção 17 ATIVO IMOBILIZADO**
- Seção 18 ATIVOS INTANGÍVEIS EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**
- Seção 19 COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**
- Seção 20 ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)**
- Seção 21 PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS**
  - Apêndice – Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisões
- Seção 22 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO**
  - Apêndice – Exemplos de contabilidade de dívidas conversíveis no emitente
- Seção 23 RECEITAS**
  - Apêndice – Exemplos de reconhecimento de receita
- Seção 24 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS**
- 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 CONVERSÃO DE/PARA MOEDA ESTRANGEIRA**
- Seção 31 HIPERINFLAÇÃO**
- Seção 32 EVENTOS SUBSEQUENTES AO TÉRMINO DO EXERCÍCIO**



**Seção 33 DIVULGAÇÕES SOBRE PARTES RELACIONADAS**

**Seção 34 ATIVIDADES ESPECIALIZADAS**

**Seção 35 TRANSIÇÃO PARA A ADOÇÃO DESTE PRONUNCIAMENTO**

O Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (Contabilidade para PMEs) é apresentado nas Seções de 1 a 35.



## **Prefácio**

- P1 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) alcança seus objetivos primariamente por meio do desenvolvimento e publicação dos seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso desses documentos em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios financeiros são compostos por informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que auxiliam na interpretação de um conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.
- P2 Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação no tratamento de 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 indústrias específicas. São baseadas no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.
- P3 O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico é facilitar a formulação consistente e lógica dos CPCs. Ele também fornece uma base para o uso de julgamento na solução de problemas de contabilidade.

## **Demonstrações contábeis para fins gerais**

- P4 Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações são projetados 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 uma 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 de uma entidade, 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 uma vasta gama de usuários que não estão em uma 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 CPC está emitindo em separado este Pronunciamento Técnico PME 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. Este Pronunciamento é denominado: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs).
- P7 O termo empresas de pequeno e médio porte adotado neste Pronunciamento 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.
- 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 preparadas de acordo com este Pronunciamento 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 este Pronunciamento e por outros meios.

## **Autoridade deste Pronunciamento para PMEs**

- P10 Uma definição clara por parte dos reguladores e autoridades que aprovarem este Pronunciamento da classe de empresas para a qual o Pronunciamento Técnico PME se destina – como definido na Seção 1 deste Pronunciamento – é essencial para que (a) o CPC 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 de aplicabilidade do Pronunciamento 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 o Pronunciamento para PMEs, não afirmem que estão em conformidade com ela (ver item 1.5).

## **Organização do Pronunciamento**

- P11 Este Pronunciamento para PMEs está organizado por tópicos, cada tópico sendo apresentado numa 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 no Pronunciamento têm igual autoridade. Algumas seções incluem apêndices de orientação para implementação, que não são parte do Pronunciamento, mas sim orientação para sua aplicação.

## **Manutenção do conteúdo do Pronunciamento**

- P13 O CPC espera fazer uma revisão abrangente da experiência da adoção da Contabilidade para PMEs depois de um período de dois anos de utilização. O CPC espera propor emendas para abordar problemas de implementação identificados nessa revisão. Ele também considera novos Pronunciamentos e emendas aos existentes que venham vir a ser adotados
- P14 Depois da revisão inicial de implementação, o CPC 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 os novos Pronunciamentos e as emendas aos existentes que foram adotadas nos prévios três anos, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito de possíveis melhorias a este Pronunciamento. 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 este Pronunciamento seja emendado, quaisquer mudanças que o CPC possa fazer ou propor com respeito aos seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações não se aplicam à Contabilidade para PMEs.
- P15 O CPC espera que haja um exercício de pelo menos um ano entre o momento em que as emendas à Contabilidade para PMEs venham a ser emitidas e a data efetiva de adoção dessas emendas.



## **Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs)**

### **Seção 1 Pequenas e Médias Empresas**

#### **Alcance**

- 1.1 Este Pronunciamento se destina ao uso 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 Uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:
- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em um mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em um mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em um mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou
  - (b) possuir ativos em uma 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.



Portanto, no Brasil as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste Pronunciamento, 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 deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas.

- 1.4 Algumas empresas também podem possuir ativos em uma 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 este Pronunciamento, suas demonstrações contábeis não podem ser descritas como se estivessem em conformidade com a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) – mesmo que uma lei ou a regulamentação permita ou exija que este Pronunciamento seja usado por empresas obrigadas à prestação pública de contas.
- 1.6 Uma controlada cuja controladora utiliza os Pronunciamentos do CPC de forma completa, ou que é parte de um grupo econômico que os utiliza, não está proibida de usar este Pronunciamento para PMEs na preparação 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 este Pronunciamento para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as previsões deste Pronunciamento.

## **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.

## **O objetivo das demonstrações contábeis 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 de uma entidade, que é útil para a tomada de decisão por uma 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 liderança 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 um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e 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, feitas 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 uma determinada apresentação da posição financeira (balanço patrimonial) de uma entidade, seu desempenho financeiro (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 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 de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência é a inclusão de um 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 de 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 de uma 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 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 preparação 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 um atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar a necessidade de preparação 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 uma vasta gama de usuários externos.
- 2.14 A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta num funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e num 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 podem também 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 preparadas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.



## **Balanco Patrimonial (Posição Patrimonial e Financeira)**

2.15 O balanço patrimonial de uma 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 em uma saída de recursos econômicos.

*Patrimônio líquido* é o valor residual dos ativos de uma 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 passivo seja reconhecido.

### **Ativos**

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

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

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

### **Passivos**



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

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

2.21 A liquidação de uma 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. Uma 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.

## **Desempenho - Resultado**

2.23 Desempenho é a relação entre receitas e despesas de uma entidade durante um exercício ou período. Este Pronunciamento 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 2.27–2.32.

## **Receita**

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

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

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

## **Despesas**

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

A *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 um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques, ou bens do ativo imobilizado.

A *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 numa demonstração de resultado ou de resultado abrangente, elas são geralmente demonstradas separadamente porque o seu conhecimento é útil para se tomar decisões econômicas.

## **Reconhecimento de ativos, passivos, receita e despesas**



- 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 um 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 feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas. Essas avaliações são feitas individualmente para itens individualmente significativos, e para um 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 da preparação 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 ou material explicativos 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 ativos, passivos, receita e despesas**

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. Este Pronunciamento 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 de um ativo ou 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, receita e despesas neste Pronunciamento são baseadas em princípios gerais que derivam da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis (Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Na ausência de uma exigência neste Pronunciamento 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 de exercícios**

2.36 A entidade deve preparar suas demonstrações contábeis, exceto informações de





fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência de exercícios. No regime de competência de exercícios, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receita ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens.

## **Reconhecimento nas demonstrações contábeis**

### **Ativos**

- 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 um ativo. Entretanto, quando o fluxo de futuros benefícios econômicos para a entidade é virtualmente certo, então o ativo relacionado não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

### **Passivos**

- 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 um 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 um passivo, exceto para passivos contingentes de entidade adquirida em uma combinação de negócios (ver Seção 19 Combinações de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura).

### **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 um aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados a um aumento num ativo ou diminuição num 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 uma diminuição nos benefícios econômicos futuros relacionados a uma diminuição num ativo ou aumento num 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 este Pronunciamento 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 Este Pronunciamento 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 este Pronunciamento exija uma 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 publicamente (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.

- 2.48 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 este Pronunciamento 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 avaliados 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.
- (b) A entidade avalia estoques pelo menor valor entre o seu custo e o preço de venda estimado menos despesas para completar e vender.
- (c) A entidade reconhece uma 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 a entidade espera recuperar pela venda ou uso desse ativo.

- 2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, este Pronunciamento permite ou exige mensuração a 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).

### **Passivos que não passivos 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 receita e despesas, a não ser que seja exigido ou permitido por este Pronunciamento.

(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 de uma 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 o Pronunciamento Técnico PME “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – PMEs” 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 de uma entidade. Uma 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 deste Pronunciamento 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, este Pronunciamento “Contabilidade para PMEs” declara que a aplicação deste Pronunciamento por uma entidade que possui responsabilidade pública de prestação de contas não resulta em uma adequada apresentação. Consequentemente, não deve utilizá-lo, e sim o conjunto completo dos demais Pronunciamentos Técnicos do CPC.

A divulgação adicional referida em (a) é necessária quando a adoção de uma exigência particular deste Pronunciamento PMEs 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.

### **Adequação ao Pronunciamento “Contabilidade para PMEs”**

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

3.4 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito deste Pronunciamento 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 deste Pronunciamento 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 o Pronunciamento “Contabilidade para Entidades de Pequeno e Médio Porte, 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 o Pronunciamento para Entidades de Pequeno e Médio Porte exigiria, 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 deste Pronunciamento num período anterior, e essa não aplicação afetar os montantes reconhecidos nas



demonstrações contábeis no período corrente, ela deve proceder às divulgações dispostas no item 3.5(c).

- 3.7 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito deste Pronunciamento 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 deste Pronunciamento 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 preparar as demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em um futuro previsível. A entidade está em 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 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 tiver conhecimento, ao fazer sua avaliação, de incertezas relevantes 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 preparadas 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 – veja item 3.14) pelo menos anualmente.



Quando a data de encerramento do período de divulgação de a 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 um 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 que:

- (a) seja 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 da Seção 10 Políticas Contábeis, Estimativas e Erros, ou
- (b) este Pronunciamento exija uma alteração na apresentação.

3.12 Quando a apresentação ou 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 este Pronunciamento 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 relevante 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 uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

## **Conjunto completo de demonstrações contábeis**

- 3.17 O conjunto completo de demonstrações contábeis de a 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 um 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, distribuição de lucro, correções de erros de períodos anteriores e 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 (veja 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 do 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 exigida, e as notas explicativas correspondentes.
- 3.21 Em um conjunto completo de demonstrações contábeis, a entidade deve apresentar cada demonstração com igual proeminência.
- 3.22 A entidade pode utilizar títulos diferentes aos utilizados por este Pronunciamento para as demonstrações contábeis, desde que isso não venha a representar uma informação enganosa e desde que obedecida a 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 em um 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 Conversão de/para Moeda Estrangeira.
  - (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 este Pronunciamento**



- 3.25 Este Pronunciamento 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 preparação e apresentação da informação.

## **Seção 4**

### **Balanco Patrimonial (Demonstração da Posição Financeira)**

#### **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 contas que apresentam os seguintes 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.
  - (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, investimentos em controladas também.
  - (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.

### **Ativos Circulantes**

4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

- (a) esperar 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) esperar realizar o ativo num 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 um 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.

### **Passivos Circulantes**

4.7 A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

- (a) esperar 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 pagável num período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou



(d) a entidade não tiver um 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 Este Pronunciamento 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, natureza ou função de um 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 parte 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 este Pronunciamento, 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) a quantidade de ações autorizadas.
    - (ii) a quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas.
    - (iii) o valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal.
    - (iv) uma conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período.
    - (v) os 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 um contrato de venda firme para



alienação de ativos, ou um grupo de ativos e passivos, relevantes a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) descrição do(s) ativo(s) 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 – uma demonstração do resultado do exercício e uma 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 este Pronunciamento.

- 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 este Pronunciamento exija de outra maneira. Este Pronunciamento fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:



- (a) os efeitos de correções 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 (veja Seção 10 Políticas Contábeis, Estimativas e Erros), e
- (b) três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:
  - (i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de uma operação estrangeira (veja a Seção 30 Conversão de/para Moeda Estrangeira).
  - (ii) alguns ganhos e perdas atuariais (veja a Seção 28 Benefícios a Empregados)
  - (iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge* (veja a Seção 12 Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros)

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) despesas financeiras.
- (c) parcela do resultado de investimentos em coligadas (veja a Seção 14 Investimentos em Controladas e Coligadas) e empreendimentos



controlados em conjunto (veja a Seção 15 Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto), contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.

- (d) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (e), (g) e (h) abaixo (veja item 29.27).
- (e) um único valor composto do total de:
  - (i) resultado líquido após tributos sobre a renda de operações descontinuadas, e
  - (ii) o resultado líquido após os tributos sobre a renda decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou decorrente da alienação dos ativos líquidos que constituem a operação descontinuada.
- (f) resultado do período (ou exercício).

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 (veja o item 5.4(b) classificado por natureza (excluindo valores em (h))).
- (b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.
- (c) resultado abrangente total.

## **Exigências aplicáveis**

- 5.8 De acordo com este Pronunciamento, os efeitos de correções 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 (veja a 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 ‘itens extraordinários’ na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em notas explicativas.

## **Análise das despesas**





5.11 A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na natureza das despesas, ou na função das despesas dentro da entidade, devendo eleger o critério que forneça informações confiáveis e mais relevantes, obedecida a legislação.

### **Análise de despesas 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 despesas 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 dos 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 na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou, 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, itens de receita e despesa reconhecidos



diretamente no patrimônio líquido no período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correções de erros reconhecidos no período, os valores de aportados pelos proprietários e dividendos e outras distribuições para os proprietários durante o período.

### **Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido**

6.3 A entidade deve apresentar uma demonstração das mutações do patrimônio líquido contendo:

- (a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e à 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, Estimativas e Erros.
- (c) para cada componente do patrimônio líquido, uma 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.
  - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para os mesmos, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, transações com ações ou quotas em tesouraria, dividendos e outras distribuições aos proprietários, e alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

### **Demonstração dos 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 um 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, pagamento de dividendos ou distribuição outra de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e mudanças de políticas contábeis.



## **Informação a ser apresentada na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados**

- 6.5 A entidade deve apresentar, na demonstração dos 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, atividades de investimento e 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 um vencimento curto, 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 uma 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 investimentos, 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 um item do ativo imobilizado por uma 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 investimentos 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 um contrato de proteção (*hedge*) (veja a Seção 12 Outras Questões 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 de a 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 prazo.
- (d) pagamentos para amortização de empréstimos.
  - (e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a um arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro.

## **Divulgação de 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 De acordo com o 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 De acordo com o método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado através 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.

## **Divulgação de 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 de uma controlada no exterior para sua moeda funcional, utilizando a taxa cambial nas datas 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 reconciliar 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 no 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 distribuições ou outras 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 pagos como um 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.

### **Transações que não envolvem 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 um 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) a aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de arrendamento financeiro (*leasing*).
  - (b) a aquisição de uma entidade por meio de emissão de ações.
  - (c) a 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 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**

- 7.12 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, dentre 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, demonstração do resultado, demonstração do resultado abrangente, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), demonstração das mutações do patrimônio líquido e 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 deste Pronunciamento 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 preparação das demonstrações



contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 e 8.7;

- (b) divulgar as informações exigidas por este Pronunciamento 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 uma forma sistemática. A entidade deve fazer uma referencia cruzada de cada item nas demonstrações contábeis 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 preparadas em conformidade com este Pronunciamento (veja o item 3.3);
- (b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (veja o item 8.5);
- (c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração e que cada conta é apresentada; e
- (d) quaisquer outras divulgações.

### **Divulgação das práticas contábeis**

8.5 A entidade deve divulgar no resumo das principais práticas contábeis:

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na preparação das demonstrações contábeis.
- (b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

### **Informação sobre julgamentos**

8.6 A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (veja o item 8.7), que a administração realizou 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 um 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.
- (b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

## **Seção 9**

### **Demonstrações Contábeis 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 preparar essas demonstrações. Esta seção também inclui instruções para preparação de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas.

#### **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 este Pronunciamento. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.
- 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 Pronunciamentos Técnicos ou com este Pronunciamento; 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 (veja item 11.14(c)).
  
- 9.4 Uma controlada é a entidade que é controlada pela controladora. Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras de uma 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 (veja os itens 9.10 – 9.12).
  
- 9.5 Supõe-se que o controle existe quando a controladora possui, direta, ou indiretamente através de controladas, mais da metade do poder de voto de uma entidade. Essa suposição pode ser superada 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 de uma entidade, mas possui:
  - (a) poder sobre mais da metade dos direitos de voto em razão de um 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 através 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 através desse conselho ou órgão.
  
- 9.6 Controle também pode ser alcançado pela titularidade de opções e instrumentos conversíveis que podem ser imediatamente exercidos ou por possuir um 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 através 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 uma jurisdição que impõe restrições sobre a transferência de caixa ou outros ativos para fora da jurisdição.

### **Sociedades de propósitos específicos**

- 9.10 A entidade pode ser criada para atingir um propósito específico (tais como efetivar um arrendamento mercantil, desenvolver atividades de pesquisa e desenvolvimento ou securitizar ativos financeiros). Tal SPE pode ser criada sob a forma de uma corporação, “trust”, sociedade, ou entidade não incorporada. Geralmente, as SPEs são criadas com arranjos legais que impõem exigências rigorosas sobre suas operações.

- 9.11 A entidade deve preparar demonstrações contábeis consolidadas que incluem a entidade e quaisquer SPEs que são controladas por essa entidade. 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 com 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 preparação das demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve:

- (a) combinar as demonstrações contábeis da controladora e das controladas linha por linha, somando juntos 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 dos não controladores na data original da combinação, calculada de acordo com a Seção 19 Combinações de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura e
  - (ii) a quota de participação dos não controladores 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 (veja a 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.

### **Data de divulgação uniforme**

9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na preparação das demonstrações contábeis consolidadas devem ser preparadas na mesma data de divulgação, a não ser que isto seja impraticável.



## **Práticas contábeis uniformes**

- 9.17 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser preparadas através 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 preparação das demonstrações contábeis consolidadas.

## **Aquisição e alienação de controladas**

- 9.18 As receitas e despesas de uma controlada são incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição. As receitas e despesas de uma 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 estrangeira reconhecidas no patrimônio líquido de acordo com a Seção 30 Conversão de/para Moeda Estrangeira, é reconhecida na demonstração consolidada do resultado como um ganho ou perda na alienação da controlada.
- 9.19 Se a entidade deixar de ser uma controlada, mas o investidor (antigo controlador) continuar mantendo um investimento na antiga controlada, esse investimento deve ser contabilizado como um ativo financeiro de acordo com a Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos ou Seção 12 Outras Questões 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 14 Investimentos em Controladas e Coligadas) ou a entidade controlada em conjunto (para qual se aplica a Seção 15 Investimentos em Empreendimentos Controlados 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 em uma participação dos não controladores com saldo deficitário.

### **Divulgações nas demonstrações contábeis 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 através 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 preparação das demonstrações contábeis consolidadas.
  - (d) a natureza e extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de contratos de empréstimos ou exigências regulatórias) quanto à habilidade das controladas transferirem fundos para a entidade controladora na forma de dividendos em espécie ou de amortizar dívidas.

### **Demonstrações contábeis separadas**

#### **Apresentação de demonstrações contábeis separadas**

- 9.24 O item 9.2 exige que uma controladora apresente demonstrações contábeis consolidadas. Este Pronunciamento não exige que uma controladora apresente demonstrações contábeis separadas para a entidade controladora ou para as controladas individuais.
- 9.25 As demonstrações contábeis de uma entidade que não possui controlada não são demonstrações contábeis separadas. Portanto, a entidade que não é uma controladora, mas que é uma investidora em uma coligada ou possui participação empreendedora em um 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.

## **Escolha de práticas contábeis**

9.26 Quando uma controladora, uma investidora em uma coligada, ou uma empreendedora com uma participação em entidade controlada em conjunto prepara demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com este Pronunciamento, essas demonstrações devem atender a todas as exigências deste Pronunciamento. 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 de uma mesma classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas ela pode escolher diferentes práticas para diferentes classes.

## **Divulgações nas demonstrações contábeis separadas**

9.27 Quando uma controladora, uma investidora em uma coligada, ou uma empreendedora com uma participação em a entidade sob controle conjunto prepara demonstrações contábeis separadas, essas demonstrações contábeis separadas devem evidenciar:

- (a) que as demonstrações são demonstrações contábeis separadas, e
- (b) uma 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. Este Pronunciamento não exige que demonstrações contábeis combinadas sejam preparadas.

9.29 Se a entidade preparar demonstrações contábeis combinadas e descrevê-las como em conformidade com este Pronunciamento, essas demonstrações devem obedecer a todas as exigências deste Pronunciamento. Transações e saldos inter-



companhias devem ser eliminados; lucros ou prejuízos resultantes de transações inter-companhias 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 preparadas 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.

## **Divulgações nas demonstrações contábeis 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 preparação de demonstrações contábeis combinadas.
- (c) a base para determinação de quais entidades são incluídas nas demonstrações contábeis combinadas.
- (d) a base para preparação das demonstrações contábeis combinadas.
- (e) as divulgações de partes relacionadas exigidas pela Seção 33 Divulgações sobre Partes Relacionadas.

## **Seção 10 Políticas Contábeis, Estimativas e Erros**

### **Alcance desta seção**

10.1 Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das práticas contábeis usadas na preparação de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nas estimativas contábeis e correções de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos anteriores.

### **Seleção e aplicação das práticas contábeis**

10.2 As práticas contábeis são os princípios específicos, as bases, convenções, regras e práticas, aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações contábeis.

10.3 Se este Pronunciamento Técnico PME trata de uma transação específica, outro evento ou condição, a entidade deve aplicar este Pronunciamento. Entretanto, a entidade não precisa seguir a exigência deste Pronunciamento se o efeito de sua aplicação não for relevante.



10.4 Se este Pronunciamento não trata especificamente uma transação, um outro evento ou condição, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação de uma 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 financeira, o desempenho financeiro 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; esejam 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 deste Pronunciamento, lidando com questões semelhantes e relacionadas, e
- (b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para os 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 dos Pronunciamentos Técnicos completos, lidando com questões semelhantes e relacionadas.

### **Consistência das práticas contábeis**

10.7 A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis consistentemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que este Pronunciamento exija ou permita, especificamente, a categorização de itens, para os quais práticas diferentes possam ser apropriadas. Se este Pronunciamento exigir ou permitir tal categorização, uma prática contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente para cada categoria.

### **Mudanças nas práticas contábeis**



10.8 A entidade deve mudar uma prática contábil somente se a mudança:

- (a) for exigida por mudanças neste Pronunciamento, 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 financeira, ao desempenho financeiro ou aos fluxos de caixa da entidade.

10.9 Os itens a seguir não constituem mudanças nas práticas contábeis:

- (a) aplicação de uma prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que diferem, em substância, daqueles anteriormente acontecidos.
- (b) aplicação de uma nova prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou não eram relevantes.
- (c) mudança feita para o método do custo quando uma mensuração confiável do valor justo não está mais disponível (ou vice-versa) para um ativo que deveria ou poderia ser avaliado, segundo este Pronunciamento, com base no valor justo.

10.10 Se este Pronunciamento permite uma escolha de tratamento contábil (incluindo as bases de mensuração) para uma transação especificada, ou outro evento ou condição, e a entidade muda sua escolha anterior, trata-se de mudança na prática contábil.

### **Aplicando mudanças nas práticas contábeis**

10.11 A entidade deve explicar as mudanças na prática contábil da seguinte forma:

- (a) A entidade deve explicar uma mudança na prática contábil decorrente de uma mudança nas exigências deste Pronunciamento, segundo as condições de transição, se houver, especificadas naquela emenda;
- (b) quando a entidade decide seguir o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em vez de seguir a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros, conforme permitido pelo item 11.2, e as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 38 mudam, a entidade deve explicar essa mudança na prática contábil de acordo com as condições de transição, especificadas no Pronunciamento Técnico CPC 38; e
- (c) a entidade deve explicar 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 qual é praticável, como se a nova prática contábil sempre tivesse sido aplicada. Quando é impraticável determinar os efeitos, em um período único, de uma 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 uma mudança na prática contábil**

- 10.13 Quando uma emenda a este Pronunciamento 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 um 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; ede 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.

### **Mudanças nas estimativas contábeis**

- 10.15 Uma mudança na estimativa contábil é um ajuste do valor contábil de um ativo ou passivo, ou do valor do consumo periódico de um 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 correções de erros. Quando é difícil diferenciar uma mudança em uma prática contábil de uma mudança em uma estimativa contábil, a mudança é tratada como uma mudança em uma estimativa contábil.
- 10.16 A entidade deve reconhecer o efeito de uma mudança em uma estimativa contábil, diferente de uma 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 em uma 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 uma mudança na estimativa**

- 10.18 A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em uma 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 uma falha no uso, ou de um uso errôneo de informações confiáveis que:



- (a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizados para emissão, e
  - (b) poderiam ter sido obtidas e levadas em consideração na preparação 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 autorizados para emissão após sua descoberta, por:
- (a) reapresentação dos valores comparativos para o(s) exercício(s) anterior(es) apresentado(s) 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 um erro sobre as informações comparativas para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve recalculer 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 Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros, em conjunto, lidam com o reconhecimento, reversão, 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 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 que são isentas.

## **Escolha da prática contábil**

- 11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:
- (a) as disposições tanto da Seção 11 e Seção 12 no total, ou
  - (b) as disposições de reconhecimento e mensuração dos Instrumentos Financeiros do Pronunciamento Técnico CPC 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 da entidade, de (a) ou (b), é uma escolha de prática contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm os 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.

## **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 publicamente ou cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável.
- 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 para receber um 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) os instrumentos financeiros que se qualificam e são designados como instrumentos de *hedge*, de acordo com as exigências da Seção 12.
- (d) compromissos de conceder um empréstimo para outra entidade.
- (e) compromissos de receber um empréstimo se o compromisso não 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 Contábeis Consolidadas e Separadas, com a Seção 14 Investimentos em Controladas e Coligadas ou com a Seção 15 Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto.
- (b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de capital próprio de uma entidade (ver Seções 22 Passivos e Patrimônio Líquido e 26 Pagamento baseado em Ações).
- (c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 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 um arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por um arrendatário. Também, a Seção 12 pode se aplicar a arrendamentos com as características



especificadas no item 12.3(f).

- (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.

## **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) um instrumento de dívida (tal como uma conta, título ou empréstimo a receber ou a pagar) que atenda às condições do item 11.9.
- (c) um compromisso de receber um empréstimo que:
  - (i) não pode ser quitado em caixa, e
  - (ii) quando o compromisso é executado, espera-se que o empréstimo atenda as condições do item 11.9.
- (d) um investimento em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis por ordem do portador.

11.9 Um instrumento de dívida que satisfaça todas as condições de (a) a (d) abaixo é contabilizado de acordo com a Seção 11:

- (a) Retornos ao titular são
  - (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, um *swap* de taxa de juros com uma taxa fixa positiva e uma 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.
- (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 um instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de dívida não é um exemplo de tal disposição contratual.



- (c) As disposições contratuais que permitem que o emissor (o devedor) pague antecipadamente um instrumento de dívida, ou permitem que o titular (o credor) devolva ao emissor antes da data de vencimento, não são contingentes em relação a eventos futuros.
  - (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).
- 11.10 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 vencem à vista.
  - (d) um 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 (e encaixam-se, portanto, no alcance da seção 12), incluem:
- (a) um investimento em instrumentos patrimoniais de outra entidade, que não sejam ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis (ver item 11.8(d)).
  - (b) uma *swap* de taxa de juros que retorna um fluxo de caixa positivo ou negativo, ou um compromisso futuro de compra de uma *commodity* ou um instrumento financeiro que pode ser quitado em caixa e que, na quitação, possa ter um 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) um 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).

## **Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros**



- 11.12 A entidade reconhece um ativo ou passivo financeiro somente quando a entidade se tornar uma parte das disposições contratuais do instrumento.

### **Mensuração inicial**

- 11.13 Quando um ativo ou passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve avaliá-lo pelo preço da transação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são avaliados com base no valor justo com variações reconhecidas no 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 por uma taxa de juros de mercado para um instrumento de dívida semelhante.

#### *Exemplos – ativos financeiros*

- 1 Para um empréstimo a longo prazo feito a uma 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 no crédito de curto prazo, um recebível é reconhecido com base no recebível à vista não descontado dessa entidade, que normalmente é o preço na 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(s) de juros predominante(s) no mercado para um 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 um 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 um 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 avalia 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 uma transação financeira (ver item 11.13). Se o acordo se constitui em uma transação financeira, a entidade avalia o instrumento de dívida com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados por uma taxa de juros de mercado usada para um instrumento de dívida semelhante.
- (b) Compromissos de receber um 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.
- (c) 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 item 11.27 a 11.33 fornecem orientação sobre o valor justo):

- (i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo poder ser medido de forma confiável, o investimento é avaliado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado.

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.

## **Custos amortizados e o método da taxa efetiva de juros**



11.15 O custo amortizado de um 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) menos a amortização cumulativa, usando o método da taxa efetiva de juros, de qualquer diferença entre o valor no reconhecimento inicial e o valor do vencimento,
- (d) menos, no caso de um ativo financeiro, qualquer redução (diretamente ou através do uso de uma 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 em um valor não descontado, de acordo com o item 11.14(a). Assim, o item (c) acima não se aplica a eles.

11.16 O método da taxa efetiva de juros é um método para calcular o custo amortizado de um ativo ou passivo financeiro (ou um grupo de ativos e passivos financeiros), e de alocar os rendimentos de juros ou despesas com juros durante o período correspondente. A taxa de juros efetiva 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 de juros efetiva 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 de juros efetiva.
- (b) a despesa (receita) com juros em um período é igual ao valor contábil do passivo (ativo) financeiro no início do exercício, multiplicado pela taxa de juros efetiva para o período.

11.17 Ao calcular a taxa de juros efetiva, 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 de juros efetiva, 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 de juros efetiva. Se um ativo ou passivo financeiro de taxa variável é reconhecido, inicialmente, com base em um valor igual ao principal recebível ou a pagar no vencimento, uma 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 de juros efetiva 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 um empréstimo de cinco anos, usando o método da taxa efetiva de juros*

No dia 1 de janeiro de 20X0, a entidade adquire um título por \$ 900 (Unidade Monetária), incorrendo em \$ 50 em 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 um resgate obrigatório de \$ 1.100 em 31 de dezembro de 20X4.

Ano	Valor contábil no início do exercício	Rendimento de juros 6,9583%*	Fluxo de entrada de caixa
	\$	\$	\$
20X0	950.00	66.10	(40.00)
20X1	976.11	67.92	(40.00)
20X2	1,004.03	69.86	(40.00)





20X3	1,033.89	71.94	(40.00)
20X4	1,065.83	74.16	(40.00)
			(1,100.00)

\* A taxa de juros efetiva de 6,9583 por cento 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:
- (a) dificuldade financeira significativa do emissor ou devedor.
  - (b) quebra de contrato, como um não pagamento ou inadimplência em relação ao pagamento dos juros ou do principal.
  - (c) o credor, por razões econômicas ou legais relacionadas à dificuldade financeira do devedor, concede a este algo que, em outro caso, nem consideraria.
  - (d) tornou-se provável que o devedor declare falência ou outra forma de reorganização financeira.
  - (e) dados observáveis indicando que houve uma redução mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de um 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:

- (a) todos os instrumentos patrimoniais, independentemente de sua importância, e
- (b) 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 com valor recuperável com base nos seguintes instrumentos avaliados ao custo ou custo amortizado, como segue:

- (a) para um 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 de juros efetiva original do ativo. Se tal instrumento financeiro tem uma 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 um instrumento avaliado com base no custo menos redução no valor recuperável, segundo o item, 11.14(b) e (c)(ii), a perda com o 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, em um exercício subsequente, uma perda no valor recuperável diminui, e essa diminuição puder ser relacionada objetivamente a um evento que ocorreu após o reconhecimento dessa perda (como uma melhora na classificação de crédito do devedor), a entidade reverte a perda reconhecida anteriormente, seja diretamente ou pelo ajuste de uma conta de provisão. A reversão não resulta em um 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 um 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 prova do valor justo é um preço cotado para um ativo idêntico em um mercado ativo. Este normalmente é o preço de compra corrente.
  - (b) Quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de uma transação recente para um ativo idêntico fornece evidência de um valor justo, enquanto não houver mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou um 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 do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em uma transação forçada, liquidação involuntária ou venda por uma dificuldade), esse preço é ajustado.
  - (c) Se o mercado para o ativo não está ativo, e as transações recentes envolvendo um 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 deste Pronunciamento Técnico PME fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 12 – Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros, a Seção 14 – Investimentos em Controladas e Coligadas, a Seção 15 – Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto 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 no item 27 deve ser lida de modo a incluir os tipos de ativos abrangidos por essas seções.

## Técnica de Avaliação

- 11.28 As técnicas de avaliação incluem o uso de transações de mercado recentes entre partes não relacionadas para um 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 uma técnica de avaliação é estabelecer qual seria o preço da transação na data de mensuração em uma 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 uma técnica de avaliação chegue a uma estimativa confiável do valor justo se:
- (a) ela reflète, 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: instrumentos patrimoniais**

- 11.30 O valor justo dos investimentos em ativos que não possuem um preço de mercado cotado em um mercado ativo é medido confiavelmente 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 um preço de mercado cotado, provavelmente não é significativa. Normalmente, é possível estimar o valor justo de um ativo adquirido por uma entidade de uma 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, um 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 uma redução no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível.



## **Desreconhecimento de um 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 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 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 de o 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 um ativo alugado, instrumentos patrimoniais caucionados ou recompra 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 um 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 coleta 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 um 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 fundos 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 um passivo financeiro**

11.36 A entidade desreconhece um passivo financeiro (ou uma 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 um tomador e o credor de empréstimo existente trocam instrumentos financeiros em termos substancialmente diferentes, as entidades contabilizam a transação como uma extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de um novo passivo financeiro. De maneira semelhante, a entidade contabiliza uma modificação substancial dos termos de um passivo financeiro existente ou uma parte deste (seja ou não atribuível a dificuldade financeira do devedor) como uma extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de um 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 caixa transferidos ou passivos assumidos.

## **Divulgações**

- 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 reduções 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 reduções 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 repagamento 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 um 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.

## **Desreconhecimento**

- 11.45 Se a entidade transfere ativos financeiros para uma outra parte em uma 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 contratos de empréstimos a pagar**

- 11.47 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe uma 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 termos ou inadimplência foi sanada, ou os termos dos empréstimos a pagar foram renegociados, 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 através de ajustes ao resultado
    - (ii) passivos financeiros avaliados pelo valor justo através de ajustes ao 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**

### **Outras Questões Sobre Instrumentos Financeiros**

#### **Alcance das Seções 11 e 12**

- 12.1 A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outras Questões 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 tanto da Seção 11 e Seção 12 no total, ou
  - (b) os requerimentos de reconhecimento e mensuração dos Instrumentos Financeiros do Pronunciamento Técnico CPC 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 por uma 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 Contábeis Consolidadas e Separadas), coligadas (ver Seção 14 Investimentos em Controladas e Coligadas) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto).
  - (c) direitos e obrigações dos empregadores no âmbito dos planos de benefícios aos 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 em uma 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 Patrimônio Líquido e 26 Pagamento Baseado em Ações).
- (f) arrendamentos (ver Seção 20 Arrendamento Mercantil) a menos que o arrendamento possa resultar em uma perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:
  - (i) mudanças no preço do ativo arrendado;
  - (ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou
  - (iii) uma inadimplência de uma das contrapartes.
- (g) contratos para contraprestação contingente em uma combinação de negócios (ver Seção 19 Combinações de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura). Essa exceção é aplicável apenas para o adquirente.

12.4 A maioria dos contratos para comprar ou vender um item não financeiro, tal como uma 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 uma 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 um 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 uma parte das disposições contratuais do instrumento.

## **Mensuração inicial**

- 12.7 Quando um ativo financeiro ou 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 mudanças em 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 no seu valor recuperável.
- 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 o custo do instrumento. A entidade avalia o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do valor justo esteja disponível.

## **Valor justo**

- 12.10 A entidade aplica a orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32 para avaliações de valor justo de acordo com esta seção, assim como, para avaliações de valor justo de acordo com a Seção 11.
- 12.11 O valor justo de um passivo financeiro com vencimento à vista não é menor que o valor pagável 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 pelo valor justo. Se o pagamento por um ativo é diferido, ou é financiado a uma taxa de juros que não é uma 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 um 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 um ativo financeiro ou passivo financeiro**

- 12.14 A entidade aplica os requisitos de desreconhecimento nos itens 11.33 a 11.28 para ativos financeiros e passivos financeiros aos quais esta seção seja aplicável.

### **Contabilização de Coberturas Para Proteção - “*Hedge Accounting*”**

- 12.15 Se critérios específicos são atingidos, a entidade pode designar um relacionamento de cobertura entre um instrumento de cobertura (“*hedging*”) e um item coberto de tal forma a se qualificar para aplicar “*hedge accounting*” permite que o ganho ou perda no instrumento de cobertura e no item coberto sejam reconhecidos em resultado ao mesmo tempo.
- 12.16 Para se qualificar para a aplicação de “*hedge accounting*”, a entidade deve estar em conformidade com todas as seguintes condições:
- (a) a entidade designa e documenta o relacionamento de cobertura de forma que o risco sendo coberto, o item coberto e o instrumento de cobertura 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 cobertura é como especificado no item 12.18.
  - (d) a entidade espera que o instrumento de cobertura seja altamente efetivo na compensação do risco coberto designado. A eficácia de uma cobertura (*hedge*) é o grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item objeto da cobertura que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura.

- 12.17 Este Pronunciamento permite a utilização de “*hedge accounting*” apenas para:
- (a) risco de taxa de juros de um instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado.
  - (b) risco com taxa de câmbio ou risco de taxa de juros em um compromisso firme ou uma transação de previsão altamente provável.
  - (c) risco de preço de uma mercadoria da qual é titular ou em um compromisso firme ou transação de previsão altamente provável para comprar ou vender uma mercadoria.
  - (d) risco de taxa de câmbio em um investimento líquido em uma operação no exterior.

O risco de taxa de câmbio de um instrumento de dívida, avaliado pelo custo amortizado, não está na lista acima porque a aplicação de *hedge accounting* 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.(d)). Isso inclui contas a pagar denominadas em uma moeda estrangeira. O item 30.10 exige que qualquer mudança no valor contabilizado da conta a pagar, por causa de uma mudança na taxa de câmbio, seja reconhecida no resultado. Portanto, ambas as mudanças, no valor justo do instrumento de cobertura (o *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 Este Pronunciamento permite a aplicação de “*hedge accounting*” apenas se o instrumento de cobertura tem todos os seguintes termos e condições:
- (a) ser um *swap* de taxa de juros, um *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de mercadoria a termo, que se espera seja altamente efetivo em termos de compensação de um risco identificado no item 12.17, o qual é apontado como sendo um 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 nominal é igual ao valor designado do principal ou valor nominal do item coberto.
  - (d) tem uma 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 mercadoria, 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 pré-pagamento, término antecipado ou características de prorrogação.

### **Cobertura de risco de taxa fixa de um instrumento financeiro reconhecido ou risco de preço de mercado de uma mercadoria possuída**

12.19 Se as condições no item 12.16 são atingidas e o risco coberto é a exposição a um risco de taxa fixa de juros de um 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 cobertura como um ativo ou passivo e a mudança no valor justo do instrumento de cobertura no resultado, e
- (b) reconhecer a mudança no valor justo do item coberto em relação ao risco coberto no resultado e como um ajuste ao valor contábil do item coberto.

12.20 Se o risco coberto é o risco de taxa fixa de juros de um instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer no resultado as liquidações periódicas líquidas à vista no *swap* de taxa de juros, que é o instrumento de cobertura, nos períodos em que as liquidações líquidas acumulem.

12.21 A entidade deve descontinuar a aplicação de “*hedge accounting*” especificada no item 12.19 se:

- (a) o instrumento de cobertura expirar ou for vendido ou rescindido.
- (b) a cobertura já não satisfaz as condições para a aplicação de “*hedge accounting*” especificadas no item 12.16; ou
- (c) a entidade revoga a designação.

12.22 Se a aplicação de “*hedge accounting*” for descontinuada e o item coberto 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 coberto são amortizados no resultado usando o método de juros efetivos sobre a vida útil remanescente do instrumento de cobertura.

### **Cobertura de risco de taxa de juro variável de um instrumento financeiro reconhecido, o risco cambial ou risco de preço da**

**mercadoria em um compromisso firme ou transação prevista altamente provável ou um investimento líquido em uma 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 um instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado,
  - (b) o risco de taxa de câmbio em um compromisso firme ou uma transação de previsão altamente provável,
  - (c) o risco de preço da mercadoria em um compromisso firme ou uma transação de previsão altamente provável, ou
  - (d) o risco de taxa de câmbio em um investimento líquido em uma operação no exterior, a entidade reconhece, em outros resultados abrangentes, a porção da variação do valor justo do instrumento de cobertura que foi eficaz na compensação da mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item coberto. A entidade deve reconhecer no resultado qualquer excesso do valor justo do instrumento de cobertura sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados (também chamado de ineficácia de instrumento de cobertura). A cobertura de ganho ou perda reconhecida em outros resultados abrangentes é reclassificada para o resultado quando o item coberto é reconhecido no resultado, ou quando o relacionamento de cobertura termina.
- 12.24 Se o risco coberto é o risco da taxa de juros variável num instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer em resultado, subsequentemente, as liquidações periódicas, líquidas, em numerário, do *swap* de taxa de juros que é o instrumento de cobertura no períodos em que os pagamentos líquidos acumulam.
- 12.25 A entidade descontinua a aplicação de “*hedge accounting*” especificada no item 12.23 se:
- (a) o instrumento de cobertura expirar ou for vendido ou rescindido.
  - (b) a cobertura não mais está de acordo com as condições para a aplicação de “*hedge accounting*” especificadas no item 12.16; ou
  - (c) em uma cobertura 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 cobertura que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, é dali reclassificado para o resultado.





## Divulgações

- 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 de “*hedge accounting*” ela faz divulgações adicionais requeridas nos itens 12.27 a 12.29.
- 12.27 A entidade divulga separadamente para coberturas de cada um dos quatro tipos de riscos descritos no item 12.16:
- (a) descrição da cobertura.
  - (b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e seus valores justos na data de referência.
  - (c) natureza dos riscos sendo cobertos, incluindo uma descrição do item coberto.
- 12.28 Se a entidade utilizar a aplicação de “*hedge accounting*” para a cobertura de risco de taxa fixa de juros ou risco de preço de mercadoria 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 cobertura reconhecido no resultado.
  - (b) o valor da alteração no valor justo do item coberto reconhecido no resultado.
- 12.29 Se a entidade usa de “*hedge accounting*” para uma cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em um compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou um investimento líquido em uma 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) uma descrição de qualquer transação prevista para qual foi aplicada a “*hedge accounting*”) anteriormente, mas que não é mais esperado que ocorra.
  - (c) o valor da mudança no valor justo do instrumento de cobertura 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).





- (e) o valor de qualquer excesso do valor justo do instrumento de cobertura sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado (item 12.24).

## **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 tal 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 andamento 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 Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros).
- (c) ativos biológicos relativos a atividade agrícola e produção agrícola à época da colheita (ver Seção 34 Atividades Especializadas).

- 13.3 Esta seção não é aplicável a 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 através de ajustes ao resultado, ou
- (b) corretores de produtos e revendedores que avaliam seus estoques pelo valor justo menos despesas para vender através de ajustes ao resultado.

#### **Mensuração de Estoques**

- 13.4 A entidade avalia estoques pelo valor mais baixo de custo e preço de venda estimado, menos custos para completar e vender.

## **Custo de Estoques**

- 13.5 A entidade inclui no custo de estoques todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para trazer os estoques para sua localização e condição atuais.

## **Custos de Compra**

- 13.6 Os custos de compra de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles subsequentemente recuperáveis das autoridades fiscais pela entidade), e transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços acabados. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos da 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, um 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 conversão**

- 13.8 Os custos de conversão de estoques incluem custos diretamente relacionados às unidades de produção, tal como mão-de-obra direta. Eles também incluem uma 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 constante apesar do volume de produção, tal como depreciação e manutenção de instalações e equipamentos de fábricas, 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 e energia.

## **Alocação dos custos indiretos de produção**

- 13.9 A entidade deve alocar os custos indiretos fixos de produção para os custos de conversão 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 reconhecidas como uma 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 conversão de cada produto não são identificáveis separadamente, a entidade deve alocá-los entre os produtos em uma 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, são irrelevantes. 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 diferente relevantemente 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 na sua localização e condição correntes.
- 13.12 O item 12.19(b) prevê que, em algumas circunstâncias, a mudança no valor justo do instrumento de cobertura na cobertura de risco de taxa de juros fixa ou risco de preço de uma mercadoria mantida, ajusta o valor contábil da mercadoria.

### **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 um 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 um 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 engajados 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 reconhecidas como despesas no período no qual ocorrem.

O custo de estoques de um prestador de serviço não inclui margens de lucro ou despesas indiretas não atribuíveis, que muitas vezes são consignadas nos preços cobrados pelos prestadores de serviço.

### **Custo de produção agrícola colhida 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 preço padrão, o 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 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 através da redução de valor de venda do inventário pela percentagem apropriada da margem bruta.



## **Fórmulas de 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 avalia o custo de estoques, outros além daqueles já tratados no item 13.17, usando o primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS ou FIFO), ou fórmula de custo médio ponderado. A entidade usa a mesma fórmula de custo para todos os estoques que tenham natureza e uso similar para a entidade. Para estoques com natureza ou uso diferente, fórmulas de custo diferentes podem ser justificadas. O método último a entrar, primeiro a sair (UEPS ou LIFO) não é permitido por este Pronunciamento.

## **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 inventário pelo seu preço de venda menos custos para completar e vender, e reconhecer uma perda por redução ao valor recuperável. Aqueles itens também exigem uma reversão de uma redução anterior em algumas circunstâncias.

## **Reconhecimento como uma despesa**

- 13.20 Quando estoques são vendidos, a entidade reconhece o valor contábil desses estoques como uma despesa no período no qual a receita relacionada é reconhecida.
- 13.21 Alguns estoques podem ser alocados a outras contas de ativos, por exemplo, inventário usado como um componente de ativo imobilizado auto construído. Estoques alocados a outro ativo dessa forma são contabilizados, subsequentemente, de acordo com a seção deste Pronunciamento relevante para aquele tipo de ativo.

## **Divulgações**

- 13.22 A entidade deve divulgar o seguinte:
- (a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo a fórmula de



- custo usada.
- (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**

### **Investimentos em Controladas e Coligadas**

#### **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 um investidor que não é o principal investidor, mas que tem um 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 um 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 controlada, a não ser quando disposto em contrário.

#### **Definição de entidade coligada**

- 14.2 Coligada é a entidade, incluindo a entidade não incorporada como uma sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma controlada nem uma participação 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 um investidor detém, diretamente ou indiretamente (por exemplo, através de controladas), 20 por cento 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, através de controladas), menos de 20 por cento 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 substancial ou majoritária por parte de outro investidor não se opõe a 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 outras 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, diferentes daqueles para os quais existe uma 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 ou prejuízos 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 uma 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, um 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) *Distribuições 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, um 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 uma 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 e 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 depreciáveis 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) *Transações do investidor com coligadas.* Se o investimento numa 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 uma 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 em excesso ao valor contábil do investimento.* Se a participação de um investidor nas perdas de uma 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 o interesse do investidor ser reduzido a zero, o investidor deve reconhecer perdas adicionais com uma provisão (ver Seção 21 Provisões e Contingências), apenas na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou não formalizadas 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) *Interrompendo o método de equivalência patrimonial.* Um investidor deve deixar de utilizar o método de equivalência patrimonial a partir da data em que cesse 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 perda resultante, se houver, no resultado.
  - (ii) Se um investidor perde influência significativa sobre uma coligada como resultado de uma cessão 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 interesse retido e, por outro lado, o valor contábil do investimento na coligada na data em que a influência significativa é perdida. Posteriormente, o investidor deve contabilizar qualquer interesse retido usando, como base, as Seções 11 Instrumentos Financeiros Básicos e 12 Outras Questões Sobre Instrumentos Financeiros, conforme apropriado.
  - (iii) Se um investidor perde 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 uma nova base de custo e deve contabilizar o investimento com base nas Seções 11 e 12, conforme for apropriado
- (j) *Transações do investidor com controladas ou entre controladas.* Se o investimento numa 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 uma redução ao valor recuperável do ativo transferido. O resultado não realizado é integralmente diminuído do resultado da equivalência patrimonial sobre uma 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 um investimento em uma coligada é inicialmente reconhecido, um investidor deve avaliá-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 reconhecido no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. Um investidor usando o método de valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em uma 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.

### **Divulgações**

- 14.12 O investidor em uma 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(i)).
  - (c) o valor justo dos investimentos em coligadas contabilizados usando o 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.

## **Seção 15**

### **Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto (*Joint Ventures*)**

#### **Alcance desta seção**

- 15.1 Esta seção é aplicável à contabilização de empreendimentos controlados em conjunto nas demonstrações contábeis consolidados e nas demonstrações contábeis de um investidor que não é o controlador, mas que tem um interesse de empreendedor em um ou mais empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*). O item 9.26 estabelece as exigências para a contabilização do interesse de um empreendedor em um empreendimento controlado em conjunto em demonstrações separadas.

#### **Definição de empreendimento controlado em conjunto**

- 15.2 Controle conjunto é compartilhamento contratualmente acordado para controle de uma 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 (os 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 controladas conjuntamente, ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.

#### **Operações controladas em conjunto**

- 15.4 A operação de alguns empreendimentos controlados em conjunto envolve o uso dos ativos e outros recursos dos empreendedores em vez da criação de uma corporação, sociedade ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que é separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor usa os seus



próprios ativos imobilizados e os seus próprios inventários. Também incorre em suas próprias despesas e passivos e levanta 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 um meio pelo qual a receita da venda do produto conjunto, e quaisquer despesas feitas em comum, são partilhadas entre os empreendedores.

- 15.5 Com relação a seus interesses 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.

### **Ativos controlados 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 um 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 uso 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 a seu interesse no empreendimento controlado em conjunto.

### **Entidades controladas em conjunto**

- 15.8 A entidade controlada em conjunto é um empreendimento controlado em



conjunto que envolve o estabelecimento de uma corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece um controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

### **Mensuração - escolha de política contábil**

- 15.9 O empreendedor deve contabilizar todos os seus interesses 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 uma 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 uma 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 um investimento em uma entidade controlada em conjunto é



inicialmente reconhecido, o empreendedor deve avaliá-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 uma entidade controlada em conjunto para o qual é inviável avaliar o valor justo de maneira confiável sem custo ou esforço indevidos.

### **Transações entre um empreendedor e um empreendimento controlado em conjunto**

- 15.16 Quando o empreendedor contribui ou vende ativos para um empreendimento controlado em conjunto, o reconhecimento de qualquer porção 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 vantagens significativas da propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela porção do lucro ou prejuízo que é atribuível à participação (aos interesses) dos outros empreendedores. O empreendedor deve reconhecer o valor total de qualquer prejuízo quando a contribuição ou a venda apresentar evidência de uma perda por redução ao valor recuperável.
- 15.17 Quando o empreendedor compra ativos de um 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 lucros, exceto que os prejuízos devem ser reconhecidos imediatamente quando representam perda por redução ao valor recuperável.

### **Se o investidor não tem controle conjunto**

- 15.18 O investidor em um 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 Investimentos em Controladas e Coligadas.

### **Divulgações**

- 15.19 O investidor em um empreendimento controlado em conjunto deve divulgar:



- (a) a política contábil que usa para reconhecimento de seus interesses 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 o uso 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.

## **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 alguns interesses imobiliários por parte de um arrendatário de acordo com um arrendamento mercantil 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 indevidos e de forma contínua, é contabilizada de acordo com esta seção pelo valor justo contra resultado. Todas as demais propriedades para investimento são contabilizadas como ativo imobilizado usando o método do custo menos depreciação menos redução ao valor recuperável (Seção 17 Ativo Imobilizado) e permanecem dentro da abrangência da Seção 17, a menos que uma 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 mercantil financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para:
- (a) uso 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 um locatário por força de um arrendamento mercantil operacional pode ser classificada e contabilizada como propriedade para investimento utilizando esta seção se, e apenas se, a propriedade satisfizer a definição de uma propriedade para investimento e o arrendatário puder avaliar seu valor justo de maneira contínua, sem custo ou esforço indevidos. Essa alternativa de classificação deve ser analisada propriedade a propriedade.
- 16.4 Propriedade de utilização mista deve ser separada entre propriedade para investimento e ativo imobilizado. Entretanto, se o valor justo da componente propriedade para investimento não puder ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço indevidos, 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 uma 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 uma 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 um arrendamento financeiro pelo item 20.9, mesmo que o arrendamento fosse, de outra maneira, classificado como um arrendamento operacional se estivesse na abrangência da Seção 20 Arrendamento Mercantil. 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 reconhecimento**

- 16.7 A propriedade para investimento, cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço indevidos, é avaliada pelo valor justo a cada balanço com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado. Se o interesse numa 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 todos as outras propriedades para investimentos como ativo imobilizado usando o método do custo menos depreciação menos redução ao valor recuperável da Seção 17.

## **Transferências**

- 16.8 Se uma mensuração confiável do valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço indevidos 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 uma 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.

## **Divulgações**

- 16.10 A entidade divulga, 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 baseada em uma avaliação por um 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 as quantidades 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 as quantias escrituradas da propriedade para investimento no começo e no fim do período mostrando separadamente:
  - (i) adições, divulgando separadamente aquelas adições resultantes de aquisições através de combinações de negócios.
  - (ii) ganhos líquidos de ajustes de valor justo.
  - (iii) transferências para ativos imobilizados quando uma mensuração confiável de valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço indevidos (ver item 16.8).
  - (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 uma propriedade para investimento deve efetuar as divulgações, como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil. A entidade que possui uma propriedade para investimento sob contrato de arrendamento financeiro ou arrendamento operacional deve efetuar as divulgações, como arrendatário, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil 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 (veja 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 um 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 um item de ativo imobilizado como um 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 de reposição e alguns tipos de equipamentos de uso interno são muitas vezes contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Entretanto, as peças de reposição, sobressalentes 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.

17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de um edifício). Se se espera que a parte substituída acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil de um 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 um 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.

17.7 Uma condição para continuar operando um item do ativo imobilizado (por exemplo, um 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 uma 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 uma futura inspeção semelhante pode ser utilizado como uma 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 um 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 preparação 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 um determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período.
- 17.11 Os custos a seguir não são custos de um item do ativo imobilizado, e a entidade deve reconhecê-los como despesa quando eles forem incorridos:
- (a) custos de abertura de uma nova instalação.
  - (b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo os custos de propaganda e atividades promocionais).



- (c) custos de administração dos negócios em um novo local ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de treinamento).
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.
- (e) custos de empréstimos (veja a Seção 25 *Custos de Empréstimos*).

17.12 As receitas e as respectivas despesas de operações eventuais ao longo da construção ou desenvolvimento de um 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 um 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 uma 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 uma troca de ativo ou de ativos não-monetários, ou uma 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 um item de ativo imobilizado como despesa no resultado no período em que são incorridos.

### **Depreciação**

17.16 Caso as partes principais de um 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 uma 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 deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de um ativo. Por exemplo, a depreciação dos ativos imobilizados da produção é incluída no custo dos estoques (veja a Seção 13 Estoques).

### **Valor depreciável e período de depreciação**

- 17.18 A entidade deve alocar o valor depreciável de um ativo em uma base sistemática ao longo da sua vida útil.
- 17.19 Fatores como, por exemplo, uma 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 de um 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 uma mudança de estimativa contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.
- 17.20 A depreciação de um 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 de um 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 um 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 uma 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 mercantis 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 algum método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas.
- 17.23 Se existir uma indicação de que tenha ocorrido uma 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 uma 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 um ativo, e quando a mesma reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

#### **Indenização para a 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 perda na baixa de um item de ativo imobilizado quando o item é baixado (a não ser que a Seção 20 Arrendamento Mercantil exija de outra forma na ocasião de uma 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 um 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 a alienação por venda e *leaseback* pelo vendedor junto ao comprador.
- 17.30 A entidade deve determinar o ganho ou perda proveniente da baixa de um item do ativo imobilizado pela diferença entre o valor de venda líquido, se houver, e o valor contábil do item.

## Divulgações

- 17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a):
- (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) uma conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
    - (i) adições.
    - (ii) alienações.
    - (iii) aquisições por meio de combinações de negócios.





- (iv) transferências para propriedade para investimento, caso uma mensuração confiável de valor justo se torne disponível (veja o item 16.8)
- (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas no resultado em conformidade com a Seção 27.
- (vi) depreciações.
- (vii) outras alterações.

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 para passivos.
- (b) os valores dos compromissos contratuais para aquisição de ativo imobilizado.

## **Seção 18**

### **Ativos Intangíveis 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 (veja a Seção 19 Combinações de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura) e os ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso normal dos negócios (veja a Seção 13 Estoques e a Seção 23 Receitas).
- 18.2 Um 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 um 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 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 um 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 um item intangível.
- 18.5 A entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios econômicos futuros esperados 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 uma combinação de negócios**

- 18.8 Um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios é normalmente reconhecido com um ativo porque seu valor justo pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Entretanto, um ativo intangível adquirido em uma 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 um 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.

### **Mensuração inicial**

- 18.9 A entidade deve mensurar um ativo intangível inicialmente pelo custo.

### **Aquisição separada**

- 18.10 O custo de um 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 preparação do ativo para a finalidade pretendida.

### **Aquisição como parte de uma combinação de negócios**

- 18.11 Se um ativo intangível é adquirido em uma combinação de negócios, o custo do ativo é o seu valor justo na data de aquisição.

### **Aquisição por meio de uma subvenção governamental**

- 18.12 Se um ativo intangível é adquirido por meio de uma 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 Subvenções Governamentais.

### **Troca de ativos**

- 18.13 Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de uma troca de ativo ou de ativos não-monetários, ou uma 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.

## **Ativos intangíveis gerados internamente**

- 18.14 A entidade deve reconhecer os gastos incorridos internamente em um 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 reconhecimentos deste Pronunciamento Técnico PME.
- 18.15 Como exemplos de aplicação do item anterior, a entidade deve reconhecer como despesa os gastos nos seguintes itens e não deve reconhecer tais gastos como ativos intangíveis:
- (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 uma entidade jurídica, gastos para abrir uma nova instalação ou negócios (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 um pagamento antecipado como um ativo quando o pagamento pelos bens ou serviços tenha sido realizado antes do envio dos produtos ou da prestação dos serviços.

## **Despesas passadas não reconhecidas como um ativo**

- 18.17 O gasto em um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como despesa não deve ser reconhecido em uma data futura como parte do custo de um 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 uma 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 deste Pronunciamento, todos os ativos intangíveis devem ser considerados com tendo uma vida útil finita. A vida útil de um 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 o(s) período(s) renovável(eis) 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 um ativo intangível, presume-se que a vida seja de dez anos.

## **Período de amortização e método de amortização**

- 18.21 A entidade deve alocar o valor da amortização de um ativo intangível utilizando uma base sistemática ao longo de sua vida útil. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido com uma despesa, a não ser que outra seção deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de um 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 um ativo intangível é zero, a não ser que:
- (a) exista um compromisso de um 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 maneira 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 um 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 uma mudança de estimativa contábil em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

### **Recuperabilidade do valor contábil – perdas por desvalorização**

18.25 Para determinar se um ativo intangível sofreu uma 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 um ativo, e quando ela reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

### **Retiradas e alienações**

- 18.26 A entidade deve desreconhecer um ativo intangível, e deve reconhecer um ganho ou perda no resultado:
- (a) por ocasião de sua alienação, ou
  - (b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou alienação.

### **Divulgações**

- 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(s) linha(s) 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 combinações 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 relevante para as demonstrações contábeis da entidade.
- (b) para os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção governamental e inicialmente reconhecidos pelo valor justo (veja o 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 para 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 deste Pronunciamento).

## **Seção 19**

### **Combinações 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.
  - (b) a formação de uma *joint venture* (entidade controlada em conjunto com outros sócios).
  - (c) a aquisição de um grupo de ativos que não constitui um negócio.

## Definição de combinação de negócios

- 19.3 Uma 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 Uma combinação de negócios pode ser estruturada por meio de uma variedade de maneiras por razões legais, fiscais ou outras. Uma 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 Uma 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 uma 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 de uma entidade ou negócio de forma a obter benefícios de suas atividades. O controle de uma entidade sobre outra é descrito na Seção 9 Demonstrações Contábeis Consolidadas e Separadas.
- 19.10 Embora algumas vezes a identificação de uma 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 através 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 uma combinação de negócios**

- 19.11 O adquirente deve mensurar o custo de uma 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
- (b) quaisquer custos atribuíveis à combinação de negócios.

### **Ajustes no custo de uma combinação de negócios dependentes de eventos futuros**

- 19.12 Quando um acordo de combinação de negócios proporcionar um 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 considerações adicionais devem ser tratadas com um ajuste no custo da combinação.

### **Alocação do custo de uma 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 uma 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 o chamado ‘deságio’, ou ganho por compra vantajosa).
- 19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:
- (a) no caso de um ativo que não é um 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 um passivo que não é um 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 um ativo intangível ou de um passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável.
- 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. Veja-se a Interpretação Técnica CPC 09 - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de 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 uma 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 uma 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 e Contingências; 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, Estimativas e Erros.

## **Passivos Contingentes**

- 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 um 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 19.24 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 uma combinação de negócios como um 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 uma combinação de negócios pelo custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por desvalorização 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.
- (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 sobre o custo da participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida (“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) reavaliar 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.

## **Divulgações**

### **Para a 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:

- (a) os nomes e descrição das entidades ou negócios combinados.
- (b) a data de aquisição
- (c) a porcentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto.



- (d) o custo da combinação e uma descrição dos componentes desse custo (tais como caixa, títulos patrimoniais e instrumentos de dívida).
- (e) os 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) o 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.

### **Para todas as combinações de negócios**

19.26 A entidade adquirente deve divulgar uma conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

- (a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios.
- (b) perdas por desvalorização 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** **Arrendamento Mercantil (*Leasing*)**

### **Alcance desta seção**

20.1 Esta seção cobre a contabilidade para todos os arrendamentos mercantis exceto:

- (a) arrendamentos mercantis para exploração ou utilização de minerais, petróleo, gás natural e recursos não regeneráveis similares (veja a Seção 34 Atividades Especializadas).
- (b) acordos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, gravações em vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (veja a Seção 18 Ativos Intangíveis Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura).
- (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 mercantis operacionais (veja a Seção 16 Propriedade para Investimento).

- (d) mensuração de ativos biológicos mantidos por arrendatários sob arrendamentos mercantis financeiros e ativos biológicos alugados pelos arrendadores sob arrendamentos mercantis operacionais (veja a Seção 34).
- (e) arrendamentos mercantis que possam resultar em uma 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 uma inadimplência por uma das partes do contrato (veja o item 12.3(f)).
- (f) arrendamentos mercantis 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 a outra.

20.3 Alguns contratos, tais como contratos de terceirização, e contratos de telecomunicações, que fornecem direitos a capacidade, e contratos do tipo leve-ou-pague, não se constituem sob a forma legal de um arrendamento mercantil, 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.

### **Classificação de arrendamentos mercantis**

20.4 Um arrendamento mercantil é classificado como arrendamento mercantil financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como arrendamento mercantil operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

20.5 A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil 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 mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

- (a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil.
- (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um 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 mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida.



- (c) o prazo do arrendamento mercantil cobre a maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que a propriedade não seja transferida.
- (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado.
- (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 mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro, são:

- (a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, 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 um abatimento do aluguel que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e
- (c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil 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 mercantil não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento mercantil é classificado como operacional. Isso pode acontecer, por exemplo, se a propriedade do ativo se transferir para o arrendatário ao final do arrendamento mercantil mediante um 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 mercantil é feita no início do arrendamento e não é alterada durante o período do arrendamento mercantil, a não ser que o arrendatário e o arrendador concordem em alterar as disposições do arrendamento mercantil (outras que não a simples renovação do arrendamento mercantil), sendo que nesse caso a classificação do arrendamento mercantil deve ser reavaliada.

## **Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento mercantil financeiro**



## **Reconhecimento inicial**

- 20.9 No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer seus direitos e obrigações do arredamento mercantil 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 mercantil, no início do arrendamento mercantil. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário (custos incrementais que são diretamente atribuíveis a negociação e organização do arrendamento mercantil) são adicionados ao valor reconhecido como ativo.
- 20.10 O valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser calculados através da utilização da taxa de juros implícita do arrendamento mercantil. 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 mercantil entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros (veja os itens 11.15 a 11.20). O arrendatário deve alocar o encargo financeiro para cada período durante o prazo do arrendamento mercantil de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. O arrendatário deve contabilizar os pagamentos contingentes como despesa nos períodos em que são incorridos.
- 20.12 O arrendatário deve depreciar um ativo arrendado sob um arrendamento mercantil financeiro de acordo com a seção pertinente deste Pronunciamento para tal tipo de ativo, por exemplo, Seção 17 Ativo Imobilizado, Seção 18 Ativos Intangíveis Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura, ou Seção 19 Combinações de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura. Se não existir razoável certeza de que o arrendatário obterá a propriedade no final do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor. O arrendatário também deve avaliar em cada data de divulgação se o ativo arrendado sob um arrendamento mercantil financeiro sofreu uma desvalorização (veja a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

## **Divulgações**

- 20.13 O arrendatário deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis 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 mercantil 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 mercantil do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

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 arrendamentos mercantis financeiros.

## **Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento mercantil operacional**

### **Reconhecimento e mensuração**

- 20.15 O arrendatário deve reconhecer os pagamentos do arrendamento mercantil sob um arrendamento mercantil operacional (excluindo os custos por serviços, tais como seguro e manutenção) como despesa em uma 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 num 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 por cento ao ano ao longo dos próximos dez anos. X arrenda um espaço de



escritório de Y durante um período de cinco anos sob um arrendamento mercantil operacional. Os pagamentos do arrendamento operacional são estruturados para refletir os 10 por cento anuais esperados de inflação geral nos próximos cinco anos do período do arrendamento mercantil conforme segue.

Ano 1	\$ 100.000
Ano 2	\$ 110.000
Ano 3	\$ 121.000
Ano 4	\$ 133.000
Ano 5	\$ 146.000

X reconhece uma 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 uma despesa anual do arrendamento em base em linear: \$ 122.000 em cada ano (soma dos valores a pagar sob o arrendamento mercantil dividido por cinco anos).

## **Divulgações**

20.16 Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis operacionais:

- (a) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento mercantil 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 mercantil reconhecidos como despesa.
- (c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

## **Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento mercantil**

## **financeiro**

### **Reconhecimento e mensuração**

- 20.17 Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos sob arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços patrimoniais e apresentá-los como conta a receber por um valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil. O investimento líquido em um arrendamento mercantil é o investimento bruto no arrendamento mercantil do arrendador descontado à taxa de juros implícita no arrendamento mercantil. O investimento bruto no arrendamento mercantil é a soma:
- (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber pelo arrendador sob um arrendamento mercantil financeiro; e
  - (b) de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.
- 20.18 Para os arrendamentos mercantis 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 um arrendamento mercantil) são incluídos na mensuração inicial do recebível de arrendamento mercantil financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil.

### **Mensuração subsequente**

- 20.19 O reconhecimento da receita financeira deve se basear em um padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro. Os pagamentos do arrendamento mercantil relacionados ao período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto no arrendamento mercantil para reduzir tanto o principal quanto as receitas financeiras não apropriadas. Se existir uma indicação de que o valor residual estimado não garantido utilizado para computar o investimento bruto do arrendador no arrendamento mercantil mudou significativamente, a alocação da receita ao longo do prazo do arrendamento mercantil é revisada, e qualquer redução relacionada a valores apropriados é imediatamente reconhecida no resultado.

### **Arrendadores fabricantes ou comerciantes**

- 20.20 Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes aos clientes a opção de comprar ou arrendar um ativo. Um arrendamento mercantil financeiro de um 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 de uma venda definitiva do ativo sendo arrendado, refletindo quaisquer descontos aplicáveis comerciais ou por quantidade, e
- (b) receita financeira durante o prazo do arrendamento mercantil.

20.21 A receita de venda reconhecida no começo do prazo do arrendamento mercantil por um arrendador fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil atribuídos ao arrendador, computado através de uma taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento mercantil 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 organização do arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos como despesa no momento em que o lucro da venda for reconhecido.

## **Divulgações**

20.23 O arrendador deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros:

- (a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período de divulgação e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil recebíveis no final do período de divulgação. Adicionalmente, o arrendador deve divulgar o investimento bruto no arrendamento mercantil e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil 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) os valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador.
- (d) a provisão acumulada para os recebíveis incobráveis provenientes de pagamentos mínimos do arrendamento mercantil.



- (e) pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período.
- (f) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento mercantil do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre pagamentos contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.

## **Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento mercantil operacional**

### **Reconhecimento e mensuração**

- 20.24 O arrendador deve apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços patrimoniais de acordo com a natureza do ativo.
- 20.25 O arrendador deve reconhecer as receitas do arrendamento mercantil de um arrendamento mercantil operacional (excluindo os valores por serviços tais como seguro e manutenção) no resultado em uma base linear ao longo do período do arrendamento mercantil, 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 mercantil. 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 adicionar ao valor contábil do ativo arrendado quaisquer custos diretos iniciais que incorrer na negociação e estruturação de um arrendamento mercantil operacional e reconhecer tais custos como despesa durante o prazo do arrendamento mercantil na mesma base da receita do arrendamento mercantil
- 20.28 Para determinar se um ativo arrendado sofreu uma desvalorização, o



arrendador deve aplicar a Seção 27.

- 20.29 O arrendador fabricante ou comerciante não deve reconhecer qualquer lucro de venda ao celebrar um arrendamento mercantil operacional porque este não equivale a uma venda.

## **Divulgações**

- 20.30 O arrendador deve divulgar as seguintes informações para os arrendamentos mercantis operacionais:
- (a) os pagamentos mínimos futuros de arrendamentos mercantis sob arrendamentos mercantis 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 mercantil do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis, e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil.
- 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 mercantis operacionais.

## **Transações de venda e *leaseback***

- 20.32 Uma transação de venda e *leaseback* envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes porque são negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento mercantil.

## **Transações de venda e *leaseback* que resultam em um arrendamento mercantil financeiro**

- 20.33 Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em um arrendamento mercantil 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 mercantil.

### **Transações de venda e *leaseback* que resultam em um arrendamento mercantil operacional**

- 20.34 Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em um arrendamento mercantil 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 mercantil a preços inferiores aos de mercado. Nesse caso, o vendedor-arrendatário deve diferir e amortizar tal prejuízo proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento mercantil 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.

### **Divulgações**

- 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 e Contingências**

### **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 deste Pronunciamento. Estas incluem provisões relacionadas a:
- (a) arrendamentos mercantis (Seção 20 Arrendamento Mercantil). Entretanto, esta seção trata dos arrendamentos mercantis 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 um evento passado.
  - (b) é provável (isto é, mais probabilidade de que sim do que não) que será exigida da entidade uma 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 com um passivo no seu balanço patrimonial e deve reconhecer o valor da provisão como uma despesa, a não ser que outra seção deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de um ativo, como no caso dos estoques ou ativo imobilizado.
- 21.6 A condição no item 21.4(a) (obrigação na data das demonstrações contábeis, como resultado de um evento passado) significa que a entidade não tem qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação. Isso pode acontecer quando a entidade tem uma obrigação legal, que pode ser exigida por lei, ou quando a entidade tem uma 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 uma 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 pra transferi-la, nesse momento, para uma terceira parte .
- (a) Quando a provisão envolve um 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 uma perda de certo valor é, por exemplo, 60 por cento ou 90 por cento. 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 de uma provisão deve ser o valor presente do desembolso que se espera que seja exigido para liquidar a obrigação. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos tributos, que reflita(m) 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 estimação dos valores requeridos para liquidar a obrigação, mas não ambos.

- 21.8 A entidade deve excluir da mensuração de uma 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, através de uma reivindicação de seguro), a entidade deve reconhecer o reembolso como um ativo separado apenas quando for virtualmente 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 uma 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 de um ativo (veja o item 21.5). Quando uma 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 uma despesa financeira no resultado no período em que surgir.

### **Passivos contingentes**

- 21.12 Um 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 um passivo, exceto os passivos contingentes de uma entidade adquirida em uma combinação de negócios (veja o item 19.20 e 19.21). A divulgação de um 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 um passivo contingente.

### **Ativos Contingentes**

- 21.13 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como um ativo. A divulgação de um ativo contingente é exigida pelo item 21.16 quando uma entrada de benefícios econômicos for provável. Entretanto, quando o fluxo de benefícios econômicos futuros para a entidade for virtualmente certo, então o referido ativo não é um ativo contingente, e seu reconhecimento é apropriado.

### **Divulgações**

#### **Divulgações sobre provisões**



21.14 Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

- (a) uma 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) uma breve descrição da natureza da obrigação, e o valor esperado e o calendário de quaisquer pagamentos resultantes.
- (c) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas.
- (d) o 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.

### **Divulgações 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, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 21.7 a 21.11;
- (b) uma indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
- (c) a possibilidade de qualquer reembolso.

Caso seja impraticável fazer uma ou mais de uma dessas divulgações, esse fato deve ser declarado.

### **Divulgações sobre ativos contingentes**

21.16 Se uma entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não virtualmente 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.

## **Divulgações prejudiciais**

- 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 em uma disputa com outras partes sobre os 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 provisões**

*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 em reduções 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- Perdas operacionais futuras**

- 21A.1 A entidade determina que é provável que um segmento de suas operações incorre em perdas operacionais futuras por vários anos.

Obrigação presente, como resultado de um 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 — veja a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

## **Exemplo 2 - Contratos onerosos**

21A.2 Um 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 um contrato refletem o menor custo líquido de saída desse contrato, que é o menor entre os custos de atendê-lo e quaisquer remunerações ou as penalidades provenientes do seu não cumprimento. Por exemplo, a entidade pode ser exigida contratualmente, sob um arrendamento mercantil operacional, a realizar pagamentos para arrendar um ativo que não tenha mais qualquer utilização.

Obrigação presente como resultado de um 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 - Reestruturações**

21A.3 Reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e que altera materialmente o escopo de um negócio empreendido por uma entidade ou a maneira pela qual esse negócio é conduzido

Obrigação presente, como resultado de um 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 de um negócio envolvido;
  - (ii) as principais localidades afetadas;
  - (iii) a localidade, a função e o número aproximado de empregados que serão remunerados pelo término de seus serviços;
  - (iv) os gastos que serão realizados; e
  - (v) quando o plano será implementado; e
- (b) tenha gerado uma expectativa válida naqueles afetados de que conduzirá a reestruturação, através do início da implementação desse plano ou através da



comunicação das suas características principais para os afetados pela reestruturação.

- (c) Conclusão – A entidade reconhece uma provisão para os custos de reestruturação apenas quando, na data das demonstrações contábeis, tiver uma obrigação legal ou não formalizada de conduzir a reestruturação. ,

## Exemplo 4 – Garantias

21A.4 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 um 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 por cento dos produtos vendidos não requerem reparos dentro da garantias; 6 por cento dos produtos vendidos requerem reparos pequenos, que custam 30 por cento do preço de venda; e 4 por cento dos produtos vendidos requerem reparos maiores ou substituição, que custam 70 por cento do preço de venda. Portanto os custos estimados de garantia são:

$\begin{aligned} \$ 1.000.000 \times 90\% \times 0 &= \$ 0 \\ \$ 1.000.000 \times 6\% \times 30\% &= \$ 18.000 \\ \$ 1.000.000 \times 4\% \times 70\% &= \$ 28.000 \\ \text{Total} &= \$ 46.000 \end{aligned}$
--

Os gastos com os reparos e substituições dentro da garantia, para os produtos vendidos



em 20X0 deverão ser realizados 60 por cento em 20X1, 30 por cento em 20X2, e 10 por cento 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 um títulos do governo com os mesmo períodos das saídas de caixa esperadas (6 por cento para o títulos de um ano e 7 por cento 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 reembolsos**

21A.5 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 um 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 uma divisão – nenhuma implementação antes do encerramento do período de divulgação**

21A.6 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 um evento passado que gera obrigação – Não existe um evento que gera obrigação e, portanto, não existe obrigação.

Conclusão – A entidade não reconhece qualquer provisão.

### **Exemplo 7 - Fechamento de uma divisão – comunicação e implementação antes do encerramento do período de divulgação**

21A.7 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, um 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 um evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, que dá origem a uma 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 mudanças no sistema de tributação sobre o lucro**

21A.8 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 funcionários 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 um evento passado que gera obrigação – A mudança na legislação tributária não impõe à entidade uma obrigação de realizar treinamento para atualização. O evento que gera a obrigação para reconhecimento de uma provisão (o próprio treinamento para atualização) não ocorreu.

Conclusão – A entidade não reconhece uma provisão.

### **Exemplo 9 – Um caso judicial**

21A.9 Um cliente processou a Entidade X, em razão de prejuízos por danos que o cliente alega ter sofrido pela utilização de um 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 publicação 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 prepara 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 um 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 um 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 um 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 um 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 vendedores atuando nas suas posições de 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 Contábeis Consolidadas e Separadas, Seção 14 Investimentos em Controladas e Coligadas ou Seção 15 Participações em Empreendimentos Controlados em Conjunto (*Joint Ventures*).
  - (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 uma combinação de negócios (veja Seção 19 Combinações 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 para qual a Seção 26 se aplica, 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 um instrumento como passivo ou patrimônio líquido**

- 22.3 Patrimônio líquido é a diferença entre o total dos ativos de uma 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 através de operações rentáveis e retidas para utilização nas operações da entidade (lucros acumulados), menos as reduções nos investimentos dos proprietários como resultados de operações não rentáveis (prejuízos acumulados) ou distribuições para os proprietários.
- 22.4 Alguns instrumentos financeiros que atendem à definição de um 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 um evento futuro incerto ou a morte ou aposentadoria do detentor do instrumento. Um instrumento resgatável que possui todas as seguintes características é classificado como um 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 um passivo se as distribuições dos ativos líquidos na liquidação estiverem sujeitas a um valor máximo (um 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 este Pronunciamento. 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 um dividendo obrigatório.
  - (d) Um instrumento resgatável que é classificado como patrimônio líquido nas demonstrações contábeis de uma controlada é classificado como passivo nas demonstrações contábeis consolidadas do grupo econômico.
  - (e) Uma ação preferencial que provê um resgate obrigatório pelo emissor por um valor fixo ou determinável em uma data futura fixa ou determinável, ou fornece ao detentor o direito de exigir que o emissor resgate o instrumento em ou após uma data específica por um 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 um direito incondicional de recusar o resgate das ações dos membros, ou
- (b) o resgate é incondicionalmente proibido pela lei local, regulação ou estatuto governante da entidade.

## **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 uma redução do patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, e não como um 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 repagar 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 um aumento no patrimônio líquido.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais pelo valor justo do 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 numa base de valor presente.

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação de uma transação patrimonial como uma dedução do patrimônio líquido, pelo valor líquido de qualquer benefício tributário correspondente..

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 ao par (ou outro valor nominal) das ações e o valor pago em excesso do valor ao par podem ser apresentados separadamente.

## **Venda de opções, direitos de subscrição e *warrants***



- 22.11 A entidade deve aplicar os princípios descritos nos itens 22.7 e 22.10 aos títulos patrimoniais emitidos através da venda de opções, direitos de subscrição, *warrants* e instrumentos patrimoniais similares.

### **Capitalização ou bonificação em ações e desdobramento de ações**

- 22.12 Uma 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. Uma ação desdobrada (algumas vezes referida como uma ação dividida) é a divisão das ações existentes de uma entidade em múltiplas ações. Por exemplo, em um 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.

### **Dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares**

- 22.13 Ao emitir dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares que contenham um componente de passivo e um 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 um 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 um 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 na maturidade como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (veja os itens 11.15 até 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível.

### **Ações ou quotas em tesouraria**





- 22.16 As ações ou quotas em tesouraria são títulos patrimoniais de uma 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 um ganho ou perda no resultado na aquisição, venda, emissão ou cancelamento de ações ou quotas em tesouraria.

### **Distribuições para os proprietários**

- 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.
- 22.18 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 uma 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 pra refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição.

### **Participação dos não controladores e transações com ações de uma controlada consolidada**

- 22.19 Nas demonstrações contábeis consolidadas, uma participação dos não controladores nos ativos líquidos de uma controlada é incluída no patrimônio líquido. A entidade deve tratar as mudanças em uma participação de controlador em uma controlada que não resulte em uma perda de controle como uma 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.

## Apêndice da Seção 22

### Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumentos de dívida conversíveis

*Este Apêndice acompanha, mas não é uma 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 ao par com um valor de face de \$ 100 por cada títulos, com uma 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, a uma taxa de juros anual de 4 por cento. Cada títulos é conversível, pela opção do detentor, em 25 ações ordinárias em qualquer época até a maturidade. 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 por cento 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 através da determinação de seu valor presente, utilizando uma taxa de desconto de 6 por cento. 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 (veja 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:  
 Deb Caixa \$ 50.000  
 Cre Passivo Financeiro – Títulos conversíveis \$ 45.788  
 Cre Patrimônio Líquido \$ 4.212

Após a emissão, o emissor irá amortizar o desconto na emissão do títulos de acordo com a seguinte tabela:

	(a) Pagamento de juros (\$ )	(b) Total da despesa de juros (\$ ) = 6% x (e)	(c) Amortizaçã o do desconto da emissão do títulos (\$ ) = (b) – (a)	(d) Desconto da emissão do 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:

Deb Despesa de juros \$ 2.747  
 Cre Desconto na emissão do títulos \$ 747  
 Cre Caixa \$ 2.000

#### **Cálculos**

*Valor presente do principal de \$ 50.000 a uma taxa de 6 por cento.*  
 $50.000 / (1,06)^5 = \$ 37.363$

*Valor presente dos juros anuais de \$ 2.000 (=50.000 × 4 por cento) pagáveis ao final de cada um dos cinco anos*

Os pagamento 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 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 através da utilização de uma tabela de valor presente de uma anuidade ordinária, paga ao final do período, por cinco períodos, a uma taxa de 6 por cento 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 originada das seguintes transações e eventos:

- venda de produtos (sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda).
- prestação de serviços.
- 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 deste Pronunciamento:

- (a) contratos de arrendamento mercantil (ver Seção 20 Arrendamento Mercantil).
- (b) dividendos e outros rendimentos originados de investimentos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial (ver 1 Seção 14 Investimentos em Controladas e Coligadas e Seção 15 Investimentos em Empreendimentos Controlados em Conjunto – *Joint Ventures*).
- (c) mudanças no valor justo de ativos financeiros e passivos financeiros ou sua alienação (ver Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outras Questões 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 contra-prestação recebida ou a receber. O valor justo da contra-prestação recebida ou a receber leva em consideração o valor de qualquer desconto comercial e os descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade.

23.4 A entidade deve incluir em 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 a entrada de dinheiro ou equivalente em dinheiro é diferido e o acordado constitui, efetivamente uma 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 uma 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 um emitente com um índice 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.

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 uma transação que tem substância comercial. Nesse caso, a empresa deve mensurar a transação pelo:

- (a) 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 justo tanto dos ativos recebidos quanto dos ativos fornecidos não pode ser avaliado 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 de um produto inclui um valor identificável para subsequente manutenção. Inversamente, a entidade aplica os critérios de reconhecimento para duas ou mais operações juntas quando eles 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 um acordo separado para recomprar os produtos em outra data, dessa forma negando o efeito essencial da transação.

- 23.9 Algumas vezes, como parte de uma transação de venda, a entidade concede ao seu cliente um prêmio de lealdade 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 prêmios como um componente identificável separadamente da transação inicial de venda. A entidade deve alocar o valor justo da consideração recebida ou a receber no que tange à primeira venda entre os créditos recompensa e os outros componentes da venda. A contraprestação alocada aos créditos recompensa devem ser avaliados com referência ao seu valor justo, por exemplo, o valor pelo qual os prêmios 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 um 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 um momento diferente da transferência do título legal ou a passagem da posse.

- 23.12 A entidade não reconhece a receita se a mesma 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 um risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, um 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 um reembolso se o cliente encontra algum problema no produto ou não está satisfeito por outras razões, e a entidade pode avaliar os retornos de forma confiável. Em tais casos, a entidade reconhece a provisão para retornos de acordo com a Seção 21 Provisões e Contingências.

### **Prestação de serviços**

- 23.14 Quando o resultado de uma 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 conclusão da transação ao final do período de referência (chamado algumas vezes como o método de porcentagem de conclusão). O resultado de uma transação pode ser avaliado de forma confiável quando todas as condições a seguir são satisfeitas:
- (a) o valor da receita pode ser avaliado de forma confiável.
  - (b) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade.
  - (c) o estágio de conclusão da transação ao final do período de referência pode ser avaliado 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 porcentagem de conclusão.

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 conclusão. 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.

Quando o resultado da transação envolvendo a prestação de serviços não pode ser analisada de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida das despesas reconhecidas que são recuperáveis.

## **Contratos de construção**

- 23.17 Quando o resultado de um contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita do contrato e os custos do contrato associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente tendo por referência o estágio de conclusão da atividade contratual ao final do período de relatório (muitas vezes referido como método de porcentagem de acabamento). 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 porcentagem 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 juntos de forma a refletir a substância de um contrato ou um 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 a 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 uma sequência contínua

### **Método de porcentagem 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 conclusão de uma 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 executado até a data não incluem custos relacionados a atividades futuras, tais como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pré-pagamentos.
  - (b) Pesquisas para levantamento ou medição do trabalho executado.
  - (c) Grau de conclusão por uma 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 pré-pagamentos, 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 um 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 um contrato de construção, o prejuízo esperado deve ser reconhecido como uma despesa imediatamente, com uma provisão para contrato oneroso (ver Seção 21).

23.27 Se a certeza de cobrança de um valor já reconhecido como receita de contrato não for mais provável, a entidade deve reconhecer o valor incobrável como uma 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 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 medido 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 resultados são reconhecidos quando o direito do acionista ou sócio de receber 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 conclusão 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) concessões do governo.
  - (viii) quaisquer outros tipos significativos de receita.

### **Divulgações relacionadas a receita de contratos 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 conclusão 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 um ativo.
- (b) o valor bruto devido aos clientes como um passivo, relativo aos contratos por trabalhos recebidos e não executados.

## **Apêndice da Seção 23**

### **Exemplos de reconhecimento de receita sob os princípios na Seção 23**

*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 mensurados.*

### **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 recompensas significativas 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 correios).

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 um 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 numa 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 as recompensas 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 prestações).*

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 através de subcontratados, e firma contrato com um ou mais compradores antes que a construção esteja concluída, deve contabilizar o contrato como uma venda de serviços, usando o método de porcentagem 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 obtêm controle dos riscos e recompensas 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 por cento 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 por cento x [ $\$ 18 - \$ 10$ ] = \$ 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 de um 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 conclusão da produção.

### *14. Comissões de agentes de seguros.*

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 uma base que reflita a tempestividade, natureza e valor dos benefícios fornecidos.

18. *Taxas de franquia.*

Taxas de franquia podem cobrir o fornecimento inicial e subsequente de serviços, equipamentos e outros ativos corpóreos, e *know-how*. Consequentemente, taxas de franquia são reconhecidas como receita em base que reflita a finalidade para a qual as taxas foram cobradas. Os seguintes métodos de reconhecimento de taxas de franquia são adequados:

(a) *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.

(b) *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 de um 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.

(c) *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 receitas quando os serviços forem prestados ou os direitos, utilizados.

(d) *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.



19. *Receitas decorrentes do desenvolvimento de software personalizado.*

Receitas auferidas com o desenvolvimento de *softwares* personalizados são reconhecidas tomando como referência o estágio de conclusão desse desenvolvimento, e devem também contemplar os serviços pós-venda.

## **Juros, *royalties* e dividendos (ou outras formas de distribuição de resultado)**

20. *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 um valor fixo ou uma garantia não reembolsável sob um 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 uma 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 Subvenções Governamentais**

### **Alcance desta seção**

- 24.1 Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais. Uma subvenção governamental é uma assistência pelo governo na forma de uma 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) uma 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) uma 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.

## **Divulgações**

- 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 um 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 através da utilização do método da taxa efetiva de juros conforme descrito na Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos.
  - (b) encargos financeiros relativos aos arrendamentos mercantis financeiros reconhecidos em conformidade com a Seção 20 Arrendamento Mercantil.
  - (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.

#### **Divulgações**

- 25.3 O item 5.5(b) 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 através 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 através da emissão de títulos patrimoniais.
- 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 um pagamento futuro em dinheiro (em vez de instrumento patrimonial), baseado em um 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 um pagamento futuro em dinheiro concedendo-lhes um 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 uma 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 uma transação de pagamento baseado em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais, ou deve reconhecer um passivo caso os bens ou serviços sejam adquiridos em uma transação de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro.
- 26.4 Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos em uma transação de pagamento baseado em ações não se qualificarem para serem reconhecidos como ativos, a entidade deve reconhecê-los como despesas.

## **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 um determinado período de serviço antes de ser 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, com um aumento correspondente no patrimônio líquido ou no passivo.
- 26.2 Se os pagamentos baseados em ações concedidos não fornecerem os direitos de aquisição até que o empregado complete um 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, com um aumento correspondente no patrimônio líquido.

## **Mensuração de transações de pagamento baseado em ações liquidadas 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 (uma condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (uma 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 um ajuste subsequente, independentemente do resultado.

## **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 um preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço.
  - (b) Se um preço de mercado observável não estiver disponível, mesure o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos utilizando dados de mercados observáveis específicos da entidade tais como
    - (i) transação recente como as ações da entidade ou
    - (ii) recente avaliação independente e justa da entidade ou de seus principais ativos.
  - (c) Se um 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 uma 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 liquidados 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 um preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais concedidos, use esse preço.
  - (b) Se um preço de mercado observável não estiver disponível, mesure 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 um 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 um 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 uma maneira que seja benéfica ao empregado, como por exemplo, a redução do preço de exercício de uma opção, a redução do período de aquisição, ou a modificação ou eliminação de uma 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) 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.

## **Cancelamentos e liquidações**

- 26.13 A entidade deve contabilizar um cancelamento ou liquidação de um prêmio de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais como uma 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.

## **Transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro**

- 26.14 Para as transações de pagamentos baseado em ações liquidadas em dinheiro, a entidade deve mensurar os produtos ou 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 publicação e na data de liquidação, com quaisquer mudanças no valor justo reconhecidas no resultado do período.

## **Transações 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 uma transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro a não ser que:

- (a) a entidade tenha uma prática passada de liquidação pela emissão de títulos patrimoniais, ou
- (b) a opção não tem substância comercial porque a liquidação em dinheiro não sustenta relação com, 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 uma 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 um prêmio de pagamento baseado em ações é concedido por uma entidade controladora para os empregados de uma ou mais controladas em um grupo econômico, e a entidade controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando este Pronunciamento Técnico PME ou o conjunto completo dos Pronunciamentos Técnicos do CPC, 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 em uma alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo econômico.

## **Planos autorizados 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.

## **Divulgações**

- 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) O número e o 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) perdida 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 um plano de pagamento baseado em ações de um grupo econômico, e reconhece e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base em uma alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (veja o item 26.16).
- 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 Uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de um 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 deste Pronunciamento estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:
- (a) tributos diferidos ativos (veja a Seção 29 Tributos sobre o Lucro).
  - (b) ativos provenientes de benefícios a empregados (veja Seção 28 Benefícios a Empregados).
  - (c) ativos financeiros dentro do alcance da Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos ou da Seção 12 Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros.
  - (d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (veja a Seção 16 Propriedade para Investimento).
  - (e) ativos biológicos e produto agrícola relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda (veja a Seção 34 Atividades Especializadas).

#### **Redução ao valor recuperável de estoques**

##### **Preço de venda menos os custos para completar e vender**

- 27.2 A entidade deve avaliar em cada data de publicação se quaisquer estoques estão desvalorizados. A entidade deve fazer a avaliação através da comparação do valor contábil de cada item do estoque (ou grupo de itens similares – veja o 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 uma 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 uma evidência clara de um 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.

## **Redução ao valor recuperável de ativos, exceto estoques**

### **Princípios gerais**

- 27.5 Se, e apenas se, o valor recuperável de um 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 uma perda por desvalorização imediatamente no resultado.

## **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 de um 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 um ativo é o menor grupo identificável de ativos que inclui o ativo e que gera as 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 de um 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 mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetam materialmente a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuem o valor justo menos os custos para vender do 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 um 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 um ativo pertence, planos para alienar um ativo antes da data previamente esperada e revisão da vida útil de um ativo como definida ao invés de indefinida.
- (g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um 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 uma 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 deste Pronunciamento que seja aplicável ao ativo (por exemplo, a Seção 17 Ativo Imobilizado e a Seção 18 Ativos Intangíveis exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura), mesmo que nenhuma perda por



desvalorização seja reconhecida para o ativo.

### **Mensuração do valor recuperável**

- 27.11 O valor recuperável de um ativo ou de uma 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 de um 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 um 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 um ativo exceda significativamente seu valor justo menos despesa para vender, tal valor líquido de venda do ativo 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 um 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 um ativo é um preço em um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas ou um preço de mercado em um mercado ativo. Se não existir um contrato de venda firme ou um mercado ativo para um 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 uma 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.

### **Valor em uso**

- 27.15 O valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter de um ativo. Esse 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 um ativo:

- (a) uma 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) o valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco.
- (d) o preço por 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 uma base razoável e consistente, ao ativo.
- (c) fluxos de caixa líquidos, se algum, que se espera receber (ou pagar) pela alienação do ativo ao final de sua vida útil em uma transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas.

A entidade pode desejar utilizar algum recente orçamento 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 através da utilização de uma 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) uma futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada, ou
- (b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

27.20 A taxa (as taxas) de desconto utilizada(s) no cálculo do valor presente deve(m) ser a(s) taxa(s) antes dos tributos, que reflita(m) 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(s) taxa(s) de desconto utilizada(s) para mensurar o valor em uso de um ativo não deve(m) refletir os riscos para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa tenham sido ajustadas, para evitar a contagem dupla.

### **Reconhecimento e mensuração de uma perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa**

27.21 Uma perda por desvalorização deve ser reconhecida para uma 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 os 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(s) geradora de caixa da qual o ágio é uma parte.
- 27.25 Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável, o ágio adquirido em uma 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 uma unidade geradora de caixa é atribuível à participação dos não controladores no ágio. Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável em uma 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, através do aumento do valor contábil do ágio alocado à unidade pela inclusão do ágio atribuível a participação não controladora. 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 uma 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 uma base não arbitrária, então, para o propósito de testar o ágio, a entidade deve testar a redução ao valor recuperável do ágio através da determinação do valor recuperável de (a) ou (b):
- 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.
  - 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 uma perda por desvalorização**

- 27.28 Uma perda por desvalorização reconhecida para o ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura não deve ser revertida em um 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 uma 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 (veja o item 27.30), ou
  - (b) o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte (veja o item 27.31).

### **Reversão quando o valor recuperável foi estimado para um ativo individual desvalorizado**

- 27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de um ativo individual desvalorizado, as seguintes exigências se aplicam:
- (a) A entidade deve estimar o valor recuperável do ativo na data de divulgação atual.
  - (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 uma reversão de uma perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado.
  - (c) A reversão de uma 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 de uma 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 uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

### **Reversão quando o valor recuperável foi estimado para uma 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 de divulgação corrente.
- (b) Se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é uma reversão de uma 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 reversões de perdas por desvalorização para os ativos individuais e reconhecidas imediatamente no resultado.
- (c) Ao alocar a reversão de uma perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa, a reversão não deve aumentar o valor contábil de quaisquer ativos acima do valor mais baixo 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 de uma 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 algum), em uma 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 a(s) conta(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas perdas por desvalorização foram incluídas;
  - (b) o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e a(s) conta(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) 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 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 de um período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços relacionados.
  - (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 de um 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) uma decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de um empregado antes da data normal de aposentadoria, ou
  - (ii) uma 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 um passivo, depois de deduzir os valores que tenham sido pagos diretamente para os empregados ou como uma contribuição para um 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 um ativo na medida em que o pagamento antecipado levará a uma redução dos pagamentos futuros ou a uma restituição de dinheiro.
- (b) como uma despesa, a não ser que outra seção deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de um 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 licença anual remunerada 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 títulos pagáveis 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 ao final do período de divulgação (data do balanço). A entidade deve apresentar esse valor como um passivo circulante na data de divulgação (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 - participação nos lucros e planos de títulos**

- 28.8 A entidade deve reconhecer o custo esperado de participação nos lucros e





planos de títulos apenas quando:

- (a) a entidade tiver uma obrigação presente legal ou uma 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 as 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 tais acordos quer 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 uma decisão da entidade. Em alguns casos, esses acordos derivam de ações da entidade mesmo na ausência de um 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 (um 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 por uma entidade (e talvez, 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 contribuição





definida, a obrigação da entidade é prover os benefícios acordados 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 sustentados, 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 multi-empregadores e planos de previdência social**

28.11 Os planos multi-empregadores 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 a informação suficiente não estiver disponível para se utilizar o tratamento contábil de benefício definido para um plano multi-empregador que seja um plano de benefício definido, a entidade deve contabilizar o plano de acordo com o item 28.13 como se o plano fosse um plano de contribuição definida e fazer as divulgações exigidas pelo item 28.40.

### **Benefícios sob proteção de seguros**

28.12 A entidade pode pagar prêmios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar o plano como um plano de contribuição definida, exceto se a entidade tiver uma 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 através do plano, através do mecanismo de fixação de prêmios futuros, ou através de um 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 um plano de benefício definido.

### **Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida Reconhecimento e mensuração**

28.13 A entidade deve reconhecer a contribuição pagável para um período:

- (a) como um passivo, após a dedução de qualquer valor já pago. Se os pagamentos da contribuição excederem a contribuição devida pelo serviço antes do período de divulgação (data do balanço), a entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo.
- (b) como uma despesa, a não ser que outra seção deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de um 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 – seu ‘passivo com planos de benefícios definidos’ (veja os itens 28.15–28.23).
- (b) a variação líquida desse passivo durante o período como o custo de seus planos de benefício definido durante o período (veja os itens 28.24–28.27).

### **Mensuração do passivo de benefício definido**

28.15 A entidade deve mensurar um 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 (sua 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 de uma entidade sob os planos de benefício definido na data de divulgação (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 (veja o



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), devem ser 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 em uma 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 um 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 indevido, 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 Este Pronunciamento não exige que a entidade contrate os serviços de um atuário independente para realizar as avaliações atuariais abrangentes necessárias para o cálculo de sua obrigação de benefício definido. Este Pronunciamento 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 através do ajuste na mensuração do período anterior em razão das alterações nos dados demográficos dos empregados, tais como número de empregados e níveis de salários.

### **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) com uma 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 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 um excedente positivo. A entidade deve



reconhecer o excedente positivo do plano como um ativo de plano de benefício definido apenas na extensão em que for capaz de recuperar esse excedente positivo através de contribuições reduzidas no futuro ou através 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 o custo de seu plano de benefício definido durante o período. Esse custo é reconhecido no resultado como uma despesa ou como um item dos outros resultados abrangentes (veja o item 28.24), a não ser que outra seção deste Pronunciamento exija que o custo seja reconhecido com parte do custo de um ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

## **Reconhecimento – escolha de prática contábil**

28.24 Exige-se que a entidade reconheça todos os ganhos e perdas atuariais no período em que eles ocorrem. A entidade deve:

- (a) reconhecer todos os ganhos e perdas atuariais no resultado, ou
- (b) reconhecer todos os ganhos e 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 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 o custo de um plano de benefício definido inclui:

- (a) 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) os retornos sobre quaisquer ativos do plano e a alteração líquida no valor justo dos direitos de reembolso reconhecidos (veja o 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 um novo plano ou da alteração de um plano existente no período contábil (veja o item 28.11).



- (f) diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes de reduções ou liquidações de um plano existente no período contábil(veja o item 28.11).

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 um 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 pagáveis apenas caso um evento específico ocorra no momento em que um empregado já tenha se desligado (como por exemplo, uma doença), uma 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 uma base que reflita os benefícios pagáveis sob planos governamentais, mas apenas se:

- (a) esses planos forem tornados mandatórios antes da datado balanço, ou
- (b) o histórico, ou outra evidência confiável, indicar que esses benefícios estatais 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.

## **Reembolsos**

28.28 Se a entidade está virtualmente certa de que outra parte reembolsará uma parte ou a totalidade dos gastos necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, a entidade deve reconhecer seu direito ao reembolso como um 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 um reembolso.

## **Outros benefícios de longo prazo a empregados**

28.29 Os outros benefícios a empregados de longo prazo incluem, por exemplo:



- (a) licenças remuneradas de longo prazo.
- (b) benefícios por longos tempos de serviço (licenças prêmio).
- (c) benefícios de longo prazo por invalidez.
- (d) participação nos lucros e títulos pagáveis 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 os outros benefícios a empregados de longo prazo, mensurado pelo total líquido dos seguintes valores:

- (a) o valor presente da obrigação de benefício definido na data de divulgação (data do balanço), menos
- (b) o valor justo dos ativos do plano (se houver), na data de divulgação (data do balanço), utilizados para liquidação direta das obrigações.

A entidade deve reconhecer as alterações no passivo de acordo com o item 28.23.

## **Benefícios de desligamento**

28.31 A entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros acordos com empregados ou com seus representantes, ou por uma obrigação não formalizada baseada na prática de negócios, costumes ou um desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando do término do vínculo empregatício. Tais pagamentos são benefícios de desligamento.

## **Reconhecimento**

28.32 Em razão dos benefícios de desligamento não conferirem benefícios econômicos futuros a a entidade, esta deve reconhecê-los como despesa no resultado imediatamente.

28.33 Quando a entidade reconhece os benefícios de 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 de desligamento como um passivo e uma despesa somente quando a entidade estiver formalmente comprometida a:





- (a) cessar o vínculo empregatício de um empregado ou de um 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 um 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 de desligamento pela melhor estimativa dos gastos que seriam requeridos para liquidar a obrigação na data de divulgação (data do balanço). No caso de uma oferta feita para encorajar a demissão voluntária, a mensuração dos benefícios de desligamento deve ser baseada no número de empregados que supostamente aceitarão a oferta.

28.37 Quando os benefícios de desligamentos vencerem em uma data superior a doze meses do encerramento do período de divulgação, eles devem ser mensurados pelo valor presente descontado.

### **Planos de Grupos**

28.38 Se a entidade controladora conceder benefícios aos empregados de uma ou mais controladas em um grupo, e a controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando o Pronunciamento Contabilidade para PMEs ou o conjunto completo dos Pronunciamentos do CPC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de benefícios a empregados com base em uma alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo.

### **Divulgações**

#### **Divulgações sobre benefícios a empregados de curto prazo**

28.39 Esta seção não exige divulgações específicas sobre benefícios a empregados de curto prazo.

#### **Divulgações 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 multi-empregador como um plano de contribuição definida em razão da indisponibilidade de informações suficientes para utilizar o tratamento contábil de benefício definido (veja o 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 um plano de contribuição definida, juntamente com quaisquer informações disponíveis sobre o excesso ou déficit do plano e as implicações, se houver, para a entidade.

## **Divulgações 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 multi-empregador 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, ao invés das divulgações exigidas neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, estas 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 um item dos outros resultados abrangentes) e o valor dos ganhos e perdas atuariais reconhecidos durante o período.
- (c) uma explanação narrativa caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de benefício definido.
- (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) uma conciliação dos saldos de abertura e de fechamento da obrigação de benefício definido demonstrando, separadamente, os benefícios pagos e todas as outras alterações.
- (f) uma 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 um 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 uma despesa, e
  - (ii) incluídos no custo de um ativo.



- (h) para cada classe principal de ativos do plano, que deve incluir, mas não se limita a, títulos patrimoniais, instrumentos de dívida, propriedade e todos os outros ativos, a percentagem ou o 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) o retorno real 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 salários;
  - (iv) taxas de tendência dos custos médicos; e
  - (v) quaisquer outras premissas atuariais significantes utilizadas.

As conciliações em (e) e (f) acima não precisam ser apresentadas para os períodos anteriores. Uma controlada que reconhece e mensura uma despesa de benefícios a empregados com um critério de alocação razoável com base nas despesas reconhecidas pelo grupo (veja o item 28.38) deve, nas suas demonstrações contábeis separadas, descrever sua política de alocação e deve fazer as divulgações em (a)–(k) acima, para o plano como um todo.

## **Divulgações 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 de financiamento (*funding*) na data de divulgação (data do balanço).

## **Divulgações sobre benefícios de desligamento**

28.43 Para cada categoria de benefícios de 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 de financiamento (*funding*) na data de divulgação (data do balanço).

28.44 Quando existe incerteza sobre o número de empregados que irão aceitar uma oferta de benefícios de desligamento, um passivo contingente existe. A Seção 21 Provisões e Contingências exige que a entidade divulgue informações sobre



seus passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de uma saída de recursos na liquidação seja remota.

## **Seção 29**

### **Tributos sobre o lucro**

#### **Alcance desta seção**

- 29.1 Para os objetivos deste Pronunciamento, 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 uma 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 as consequências fiscais atuais e futuras 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 pagável (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo pagável 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.

#### **Passos para a 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 por um valor que inclua o efeito de possíveis consequências de uma 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 a 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 a 29.12).
  - (ii) outros itens que tenham uma 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 por um valor que inclua o efeito de possíveis consequências de uma revisão pelas autoridades fiscais utilizando alíquotas que, baseadas em leis fiscais aprovadas ou substantivamente aprovadas ao final do período (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 provisão contra os ativos fiscais diferidos de maneira que o valor líquido iguale o maior valor que seja mais do provável de ser realizado, com base nos lucros tributáveis correntes ou futuros (itens 29.21 a 29.22).
  - (h) alocar o tributo corrente e diferido para as partes referentes componentes correspondentes do resultado, outros resultados abrangentes e 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 pagável 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 pagável para esses períodos, a entidade deve reconhecer o excesso como um ativo fiscal corrente.
- 29.5 A entidade deve reconhecer um ativo fiscal decorrente do benefício de um prejuízo fiscal que possa ser compensado para recuperar o tributo pago em um período anterior.
- 29.6 A entidade deve mensurar um passivo (ativo) fiscal corrente pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando alíquotas e leis que tenha 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 em um passivo fiscal corrente ou em um ativo fiscal corrente como uma despesa tributária no resultado, exceto por alguma alteração atribuível a um item de receita ou despesa reconhecida, de acordo com este Pronunciamento, como resultado abrangente seja também deve ser reconhecida no resultado abrangente.
- 29.8 Uma entidade deve incluir nos valores reconhecidos, de acordo com os itens 29.4 e 29.5, os efeitos de possíveis consequências de uma revisão pelas autoridades fiscais, mensuradas de acordo com o item 29.25.

## **Reconhecimento de tributo diferido**

### **Princípio geral de reconhecimento**

- 29.9 Uma entidade deve reconhecer um ativo ou um fiscal diferido pelo tributo recuperável ou pagável em períodos futuros como consequência de transações ou eventos passados. Tais tributos surgem das diferenças entre os valores reconhecidos para os ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e o reconhecimento desses ativos e passivos pelas autoridades fiscais, e o transporte para datas futuras de créditos fiscais e prejuízos fiscais correntes não-utilizados.

### **Ativos e passivos cuja recuperação ou liquidação não afetará os lucros tributáveis**

- 29.10 Se a entidade espera recuperar o valor contábil de um ativo ou liquidar o valor contábil de um passivo sem afetar os lucros tributáveis, nenhum tributo diferido surge com relação a esse ativo ou ao passivo. Portanto, os itens 29.11—29.17 se aplicam apenas para os 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 uma base fiscal.

### **Base fiscal**

- 29.11 Uma entidade deve determinar a base fiscal de um 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 um 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 uma base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos. Por exemplo, os gastos com pesquisa são reconhecidos como uma 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 um período futuro. Não existe um 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 uma 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 um determinado período, mas é reconhecida nos lucros tributáveis em um período diferente.
- (c) quando a base fiscal de um 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, uma entidade deve reconhecer:

- (a) um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para qual se espera que haja um aumento nos lucros tributáveis no futuro.
- (b) um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para qual se espera que haja uma 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) Uma entidade não deve reconhecer um 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 um futuro previsto.
- (b) Uma entidade não deve reconhecer um passivo fiscal diferido pela diferença temporária associada com o reconhecimento inicial de ágio.

29.17 Uma entidade deve reconhecer as alterações em um 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 este Pronunciamento, como outro resultado abrangente, que também deva ser reconhecida como outro resultado abrangente.

## **Mensuração de tributo diferido**

### **Alíquotas fiscais**

29.18 Uma 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 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 as consequências 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 um item de receita que se supõe que seja tributado como um ganho de capital em um período futuro, a despesa tributária diferida é mensurada utilizando uma alíquota aplicável a ganhos de capital.

### **Provisão**

- 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 de ser recuperado, com base no lucro tributável corrente e futuro.
- 29.22 A entidade deve revisar o valor contábil líquido de um ativo fiscal diferido em cada balanço e deve ajustar a provisão de avaliação para refletir a avaliação 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 este Pronunciamento, 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 uma nova interpretação pela entidade das informações previamente disponíveis.
- 29.25 Em algumas situações, o tributo sobre o lucro pode vir a ser pagável a uma





alíquota maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos aos acionistas ou sócios da entidade. Em outras situações, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou pagável 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 pagar os dividendos. Quando a entidade reconhecer o passivo para pagar os dividendos, ela deve reconhecer o passivo (ativo) fiscal corrente ou diferido, e a despesa (receita) de tributo relacionada.

### **Tributo retido na fonte sobre dividendos**

29.26 Quando a entidade paga dividendos ou distribui lucros aos seus acionistas ou sócios, o pagamento de uma parcela dos lucros distribuídos às autoridades fiscais em nome dos acionistas ou sócios pode ser exigido. Esse valor pago ou pagável às autoridades fiscais é debitado no patrimônio líquido como uma 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: no resultado (isto é, dentro das operações continuadas ou das operações descontinuadas) ou nos outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido.

### **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 fiscais correntes e os passivos fiscais correntes, ou compensar os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos, apenas quando tiver um direito legalmente exigível para compensar tais valores e pretende liquidar ambos pelo valor líquido ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.



## Divulgações

- 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 uma alteração no efeito das possíveis consequências de uma revisão pelas autoridades fiscais (veja o item 29.24).
  - (f) ajustes na despesa diferida de tributos proveniente de uma mudança no status fiscal da entidade ou de seus acionistas.
  - (g) quaisquer mudanças na provisão (para redução de tributos diferidos - veja os itens 29.21 e 29.22).
  - (h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos erros contábeis (veja Seção 10 Políticas Contábeis, Estimativas e Erros).
- 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 significantes 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(s) alíquota(s) aplicável (aplicáveis) comparadas com os períodos de divulgação anteriores.
  - (d) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados 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 das potenciais consequências do tributo sobre os lucros que resultariam do pagamento de dividendos ou distribuição de lucros aos seus acionistas ou sócios.

## **Seção 30**

### **Conversão para Moeda Estrangeira**

#### **Alcance desta seção**

30.1 A entidade pode operar com atividades estrangeiras de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no estrangeiro. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações estrangeiras nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter as demonstrações contábeis para uma moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros denominados em uma 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 Outras Questões sobre Instrumentos Financeiros.

#### **Moeda Funcional**

30.2 Cada entidade deve identificar sua moeda funcional. A moeda funcional de uma 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 será 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 será frequentemente a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).
- 30.4 Os seguintes fatores também podem fornecer evidências da moeda funcional de uma 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 uma operação estrangeira, 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 estrangeira são desenvolvidas como uma extensão da entidade que divulga as demonstrações contábeis, ao invés de serem desenvolvidas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo disso é quando uma operação estrangeira 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 estrangeira 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 das atividades da operação estrangeira.
  - (c) se os fluxos de caixa das atividades da operação estrangeira 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 estrangeira 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 Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que é feita ou que exige liquidação em uma moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando a entidade:
- (a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é estabelecido numa moeda estrangeira;
  - (b) empresta ou concede recursos, quando os valores a pagar ou a receber são estabelecidos numa moeda estrangeira;
  - (c) de alguma outra forma adquire ou aliena ativos, ou incorre ou liquida passivos estabelecidos em uma moeda estrangeira.
- 30.7 A entidade deve contabilizar uma transação em moeda estrangeira, no seu reconhecimento inicial na moeda funcional, através 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 este Pronunciamento. Por motivos práticos, a taxa que se aproxima da taxa real na data da transação é normalmente utilizada como, por exemplo, uma 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 uma 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 uma 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 deste Pronunciamento exigir que um ganho ou perda proveniente de um item não-monetário seja reconhecido como outro resultado abrangente, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda no outro resultado abrangente. De modo oposto, quando um ganho ou perda proveniente de um 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 estrangeira**

- 30.12 A entidade pode ter um item monetário que é recebível de ou pagável para uma operação estrangeira. Um item para o qual a liquidação não é planejada e nem é provável que ocorra em um futuro previsto é, substancialmente, uma parte do investimento líquido da entidade naquela operação estrangeira, e é contabilizado em conformidade com o item 30.13. Tais itens monetários podem ser incluídos nos recebíveis ou empréstimos de longo prazo. Eles não incluem os recebíveis comerciais ou as contas a pagar comerciais.
- 30.13 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte de um investimento líquido da entidade que divulga as demonstrações contábeis em uma operação estrangeira 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 estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis individuais da entidade que divulga as demonstrações contábeis e nas demonstrações contábeis que incluem a operação estrangeira e a entidade que divulga as demonstrações contábeis (por exemplo, demonstrações contábeis consolidadas quando a operação estrangeira é uma controlada), tais variações cambiais devem ser reconhecidas inicialmente como outro resultado abrangente e apresentadas como um componente do patrimônio líquido. Essas variações cambiais não devem ser reconhecidas novamente no resultado na ocasião da alienação do investimento líquido.

### **Mudança na Moeda Funcional**

- 30.14 Quando houver mudança em uma 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 uma mudança nessas transações, nesses eventos e



condições subjacentes. Por exemplo, uma mudança na moeda que mais influencia os preços de venda de bens e serviços poderá causar uma mudança na moeda funcional da entidade.

- 30.16 O efeito de uma 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 uma 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 a moeda de uma economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:
- (a) Os 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) As receitas e despesas para cada demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente (isto é, incluindo as comparativas) devem ser convertidas pela taxa de câmbio das datas das transações; e
  - (c) Todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente.
- 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, uma 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 um 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 por uma taxa atual de fechamento que diverge da taxa de fechamento anterior.

Quando as variações cambiais são relacionadas a uma operação estrangeira que é consolidada, mas que não é uma 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 uma economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação diferente utilizado a metodologia da correção integral de balanços.

### **Conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação do investidor**

- 30.22 Ao incorporar os ativos, passivos, receitas e despesas de uma operação estrangeira 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 de uma controlada (veja a Seção 9 Demonstrações Contábeis 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 contábeis 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 uma operação estrangeira e quaisquer ajustes de valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos decorrentes da aquisição de operação estrangeira devem ser tratados como ativo e passivo da operação estrangeira. Portanto, eles devem ser expressos na moeda funcional da operação estrangeira e devem ser convertidos pela taxa de fechamento, de acordo com o item 30.18.





## **Divulgações**

- 30.24 Nos itens 30.26 e 30.27, as referências à ‘moeda funcional’ se aplicam, no caso de um 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 através do resultado em conformidade com as Seções 11 e 12.
  - (b) os valores das variações cambiais ocorridas no período e classificadas em um 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 uma mudança da moeda funcional da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou de uma operação estrangeira 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 Eventos Subsequentes ao Término do Exercício**

### **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.



## **Eventos subsequentes 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 selecionada.

### **Reconhecimento e mensuração**

#### **Eventos que geram ajustem após o encerramento do balanço**

32.4 A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis, incluindo as respectivas divulgações, para refletir os eventos que geram ajustem 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 de um 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 e Contingências, ou reconhecer uma nova provisão. A entidade não divulga um passivo contingente. Mais precisamente, a 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 de uma perda por desvalorização previamente reconhecida para aquele ativo precisa ser ajustada. Por exemplo:
  - (i) a falência de um cliente que ocorre após o encerramento do período normalmente confirma que uma perda em uma 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 os 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, uma obrigação presente ou uma obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (veja a Seção 38 Benefícios a Empregados).
- (e) a descoberta de fraude ou erros que demonstrem que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

### **Eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as Demonstrações Contábeis**

- 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 um evento que não gera 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 prover divulgação adicional conforme o item 32.10.

- (b) valor que se torna recebível como resultado de um julgamento favorável ou de decisão de um processo judicial após a data do período, mas antes das demonstrações contábeis serem emitidas. Esse seria um ativo contingente na data (veja o item 21.13), e a divulgação pode ser exigida pelo item 21.16. Entretanto, o acordo sobre o valor de uma 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 um 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 como um passivo ao final daquele período. Os valores dos dividendos podem ser apresentados como um componente separado dos lucros ou prejuízos acumulados ao final desse período.

## **Divulgações**

### **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 ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as Demonstrações Contábeis**

- 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) uma combinação de negócios importante ou uma alienação de uma controlada importante.
- (b) anúncio de um plano para descontinuar uma operação.
- (c) aquisições importantes de ativos, alienações ou planos para alienar ativos, ou desapropriações de ativos importantes pelo governo.
- (d) a destruição por incêndio de uma instalação de produção importante.
- (e) anúncio ou início da implementação de uma 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 um 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**

### **Divulgações 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 preparando suas demonstrações contábeis (a entidade que divulga as demonstrações contábeis).

- (a) Uma pessoa ou um membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:



- (i) for um 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
  - (iii) possuir controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou poder de voto significativo nessa entidade.
- (b) A entidade é uma 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 das outras).
  - (ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou de um membro de um grupo econômico em que a outra entidade é um membro).
  - (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade.
  - (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.
  - (v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou de uma 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, os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas do plano.
  - (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.
  - (viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela.
  - (ix) uma pessoa ou um membro próximo da família dessa pessoa possui tanto uma influência significativa sobre a entidade ou um poder de voto significativo nela como também o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis.



- (x) um membro-chave da administração da entidade ou de uma controladora da entidade, ou um membro próximo da família dessa pessoa, possui o controle ou o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou possui um poder de voto significativo nela.
- 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 deste Pronunciamento, 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 um 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 de uma 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) um cliente, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com quem a entidade mantém um volume significativo de negócios, meramente em virtude da dependência econômica resultante.

## **Divulgações**

### **Divulgações do relacionamento entre controladora - 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.

### **Divulgações 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 pagamentos baseados em ações (veja a Seção 26 Pagamento Baseado em Ações). Os benefícios a empregados incluem todas as formas de importâncias pagas, pagáveis 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 de uma 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.

### **Divulgações de transações com partes relacionadas**

33.8 Uma 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 um valor alocado à transação. Exemplos de transações com parte 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 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 mercantis; 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) um Estado (um 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 uma parte relacionada porque o mesmo estado 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 um 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 uma 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 mercantis.



- (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 colateral.
  - (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade no nome de outra entidade.
  - (j) participação por uma controladora ou controlada em um 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 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 este Pronunciamento e estiver engajada 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 34.3 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 um ativo biológico, no reconhecimento inicial e em cada balanço, pelo valor justo menos as despesas de vender. As alterações no valor justo menos as despesas de vender devem ser reconhecidos no resultado.
- 34.5. A produção agrícola colhida proveniente dos ativos biológicos de uma entidade deve ser mensurada pelo seu valor justo menos as despesas de vender no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 Estoques ou outra seção aplicável deste Pronunciamento.
- 34.6 Na determinação do valor justo, a entidade deve considerar o seguinte:
- (a) Se existir um 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 deverá usar o preço existente do mercado que espera utilizar.
  - (b) Se não existir um 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 uma 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 um 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.

### **Divulgações – 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 combinações de negócios.
  - (v) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis para uma moeda de apresentação diferente e da conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que divulga as demonstrações contábeis.
  - (vi) outras alterações.

### **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 vender no momento da colheita. Tal mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 ou outras seções deste Pronunciamento.



## **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 do valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável.
- (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 este Pronunciamento Técnico PME e que esteja engajada 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 Ativos Intangíveis Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura, respectivamente. Quando a entidade tiver uma 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 e Contingências.

## **Acordos de concessão de serviços**

34.12 Um acordo de concessão de serviços é um contrato onde o governo ou outro órgão do setor público (o 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 através 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 Outras Questões 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 (uma 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 um 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

### Transição para a Adoção deste Pronunciamento Alcance desta Seção

- 35.1 Esta seção se aplica às entidades que adotarem pela primeira vez este Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs), independentemente das políticas e práticas contábeis anteriormente adotadas.
- 35.2 A entidade pode fazer a adoção pela primeira vez deste Pronunciamento apenas uma vez. Caso a entidade utilize este Pronunciamento e deixe de utilizá-lo durante um ou mais exercícios sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-lo novamente num período contábil posterior, as isenções especiais, simplificações e outras exigências desta seção não se aplicam para a readoção.

### Adoção inicial

- 35.3 A entidade que adotar pela primeira vez este Pronunciamento deve aplicar esta seção na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequem pela primeira vez a este Pronunciamento.
- 35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas sob este Pronunciamento devem conter uma declaração, explícita e não-reservada, de conformidade com este Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas do CPC. As demonstrações contábeis preparadas em conformidade com este Pronunciamento são as referidas 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 este Pronunciamento em todos os aspectos; ou
  - (c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo dos Pronunciamentos Técnicos do CPC.
- 35.5 O item 3.17 deste Pronunciamento define um conjunto completo de demonstrações contábeis.
- 35.6 O item 3.14 deste Pronunciamento exige que a entidade divulgue, num



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 este Pronunciamento de uma entidade é o início do período mais antigo para qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com este Pronunciamento nas suas primeiras demonstrações contábeis que se adequem a este Pronunciamento.

## **Procedimentos para preparação 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 este Pronunciamento (isto é, o início do período apresentado mais antigo):
- (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por este Pronunciamento;
  - (b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se este Pronunciamento 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 este Pronunciamento; e
  - (d) aplicar este Pronunciamento na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.
- 35.8 As políticas contábeis que uma entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob este Pronunciamento 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 este Pronunciamento. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso apropriado e determinado por este Pronunciamento, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição para este Pronunciamento.
- 35.9 Na adoção inicial deste Pronunciamento, 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 deste Pronunciamento. Por outro lado, os ativos e passivos financeiros que teriam sido desreconhecidos sob este Pronunciamento em uma 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 deste Pronunciamento 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 a este Pronunciamento 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 da este Pronunciamento (ou a partir de uma data anterior conforme este Pronunciamento seja aplicado para correção de combinações de negócios – veja o item 35.10).

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na preparação de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a este Pronunciamento:

- (a) Combinação de Negócios. A entidade que adotar pela primeira vez este Pronunciamento não deve aplicar a Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para este Pronunciamento.
- (b) Transações de pagamentos baseados em ações. A entidade que adotar pela primeira vez este Pronunciamento não necessita aplicar a Seção 26 Pagamento Baseado em Ações para os títulos patrimoniais que foram concedidos antes da data de transição para este Pronunciamento, ou para os passivos provenientes de transações de pagamentos baseados em ações que foram liquidados antes da data de transição para este Pronunciamento.
- (c) Custo atribuído. A entidade adotante que adotar este Pronunciamento pela primeira vez pode optar por mensurar um item do ativo imobilizado ou , uma propriedade para investimento, na data de transição para este



Pronunciamento, pelo seu valor reajustado e utilizar esse valor justo com seu custo atribuído nessa data. Essa remensuração deve ser procedida por meio de índices gerais ou específicos de preços, conforme Interpretação Técnica ICPC 10 – Esclarecimentos Sobre os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 28 - Propriedade para Investimento.

- (d) Reavaliação como custo atribuído. É vedada, conforme legislação vigente, a adoção da reavaliação, inclusive para fins de custo atribuído.
- (e) Variações de conversão cumulativas. A Seção 30 Conversão de Moeda Estrangeira exige que a entidade classifique as variações de conversão como um componente separado do patrimônio líquido. Uma entidade que adotar pela primeira vez pode optar em considerar todas as variações de conversão cumulativas de todas as operações estrangeiras como sendo zero na data de transição para a este Pronunciamento.
- (f) Demonstrações contábeis separadas. Quando a entidade prepara 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, ou
  - (ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado.

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, preparadas em conformidade com este Pronunciamento:

- (i) custo, determinado de acordo com a Seção 9 Demonstrações Contábeis Consolidadas e Separadas; ou
  - (ii) custo atribuído, que deve ser o valor remensurado na data de transição para a este Pronunciamento 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 este Pronunciamento.
  - (h) Tributos diferidos sobre o lucro. A entidade não necessita reconhecer, na data de transição para este Pronunciamento, 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.



- (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 este Pronunciamento.
- (j) Atividades de extração. A entidade que adotar pela primeira vez este Pronunciamento 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 a este Pronunciamento pelo valor determinado de acordo com as práticas contábeis anteriores da entidade. A entidade deve testar esses ativos para a desvalorização por redução ao valor recuperável, na data de transição para este Pronunciamento, em conformidade com a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
- (k) Acordos que contêm um arrendamento mercantil. A entidade pode optar em analisar se um acordo existente na data de transição para este Pronunciamento contém um arrendamento mercantil (veja o 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 um 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 um determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. A entidade que adota pela primeira vez este Pronunciamento pode optar em mensurar este componente do custo do ativo imobilizado na data de transição para Este Pronunciamento, ao invés da(s) data(s) em que a obrigação inicialmente se originou.

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 qual ela prepara suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com este Pronunciamento.

Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer divulgações exigidas por este Pronunciamento para qualquer período anterior ao período para o qual a entidade preparar suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com este Pronunciamento, a omissão deve ser divulgada.



## **Divulgações**

### **Explicação da transição para este Pronunciamento**

35.12 A entidade deve explicar como a transição de suas políticas e práticas contábeis anteriores para este Pronunciamento, afetou seu balanço patrimonial, suas demonstrações do resultado, do resultado abrangente e dos fluxos de caixa divulgados.

## **Conciliações**

35.13 Para se adequar ao item 35.12, as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade que utilizar este Pronunciamento 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 este Pronunciamento para ambas as seguintes datas:
  - (i) data de transição para este Pronunciamento, 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 este Pronunciamento.

35.14 Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil anterior, as reconciliações 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 este Pronunciamento Técnico PME.