



## Normas internacionais de relatórios financeiros para pequenas e médias empresas-ifrs-pme

Resolução CFC n. 1255/09- NBC T 19.41

■ Tópico XVII	40
Operações de Arrendamento Mercantil	
■ Tópico XVIII	43
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	
■ Tópico XIX	44
Passivo e Patrimônio Líquido	
■ Tópico XX	45
Receitas	
■ Tópico XXI	46
Subvenção Governamental	
■ Tópico XXII	47
Custos de Empréstimos	
■ Tópico XXIII	47
Pagamento Baseado em Ações	
■ Tópico XXIV	49
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	
■ Tópico XXV	50
Benefícios a Empregados	
■ Tópico XXVI	53
Tributos sobre o Lucro	

■ Tópico XXVII	54
Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	
■ Tópico XXVIII	55
Evento Subsequente	
■ Tópico XXIX	56
Divulgação sobre Partes Relacionadas	
■ Tópico XXX	58
Atividades Especializadas	
■ Tópico XXXI	59
Adoção Inicial desta Norma	

Coordenação: Jairo da Rocha soares

# Prefácio

A proposta deste livro técnico, produzido por profissionais da Crowe Horwath RCS, sob a coordenação do Professor Doutor Jairo da Rocha Soares, é apresentar as divulgações necessárias para o atendimento pleno das seções do Pronunciamento Técnico PME, aprovado no Conselho Federal de Contabilidade-CFC pela Resolução n. 1255-“Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas”, em 17 de dezembro de 2009, como novo padrão contábil para as Empresas que não estavam enquadradas na Lei 11.638/07. Essas empresas são formadas por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas.

O termo “empresas de pequeno e médio porte” não inclui (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários- CVM; (ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei n. 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.

No Brasil foi adotado como empresa de grande porte, para fins exclusivos da Lei n. 11.638/07, a sociedade ou conjunto de sociedades sob o controle comum, que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

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

A Resolução do CFC n. 1255 de 17 de dezembro de 2009 é válida para os exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2010.

O desafio para 2010 é a adoção do Pronunciamento Técnico sobre Pequenas e Médias Empresas, baseado na correlação às Normas Internacionais de Contabilidade-The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs).

A adoção das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS-PME) não é meramente um exercício técnico envolvendo o reordenamento de informações e reclassificações nas demonstrações

contábeis. A conversão para as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS-PME) irá desafiar os fundamentos de um modelo de negócios até então existente nas pequenas e médias empresas, que fornecerá a elas uma oportunidade ímpar para reexaminar e replanejar sua administração, através da maneira de reportar seus gerenciamentos internos. Afetará, também, a maneira como a empresa se apresenta aos usuários da informação contábil, sendo necessário o reconhecimento e mensuração do impacto que essa alteração terá em seus negócios. Deixando de fazer dessa forma poderá acarretar uma grande desvantagem competitiva para a empresa.

Esta adoção não é uma escolha de diferentes políticas contábeis; ela envolve um sistema totalmente diferente de mensuração, de reconhecimento e divulgação do seu desempenho com os mercados. Haverá níveis de transparência substancialmente aumentados para muitas empresas, como relatórios fluxos de caixa, a mensuração, o reconhecimento e a divulgação dos instrumentos financeiros, no balanço patrimonial. A conversão para as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS-PME) permitirá à empresa a oportunidade de remodelar os negócios, por exemplo, como os índices de desempenho da empresa são determinados e usados nos negócios e como o desempenho da empresa é comunicado em relação aos seus concorrentes.

Ao olhar para Brasil, a exigência de adoção das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS - PME) envolve um universo representativo de cerca de 90% das empresas brasileiras. Será algo de “tirar o fôlego”, para os mais de 400.000 Contadores existentes no Brasil!

**Raul Corrêa da Silva**  
Presidente da Crowe Horwath RCS

# Introdução: Histórico do IASB

## The International Accounting Standards Board (IASB) (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais)

O IASB teve como seu antecessor o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) (1973-2001). O IASC foi criado em 1973 por ocasião do Congresso Internacional de Contadores em Melbourne (Austrália), fundado pelos seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Grã-Bretanha, Irlanda e Estados Unidos da América.

O IASB criado em 2001, é um órgão independente do setor privado, que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-Bretanha. É formado por um Conselho de Membros de mais de 30 países, constituído por representantes de aproximadamente 140 entidades profissionais de todo o mundo.

De acordo com a sua constituição, o IASB tem os seguintes objetivos:

- a) Desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis, exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas Demonstrações Financeiras e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomarem decisões econômicas.
- b) Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas.
- c) Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade.

É importante realçar que seus pronunciamentos técnicos não têm caráter de compulsoriedade, mas tratase de uma referência técnica facultativa para facilitar a interpretação mais harmonizada das informações contábeis por parte dos investidores, de autoridades e de alguns agentes econômicos em geral.

Em alguns casos, as orientações publicadas indicam a possibilidade de adoção de mais de um procedimento contábil válido para uma mesma modalidade operacional.

Normalmente, nesses casos, o IASB define um benchmarking, que é o procedimento alternativo mais indicado.

Um dos principais benefícios esperados pelo IASB é de que seja viabilizada a comparabilidade das informações contábeis produzidas pelas empresas situadas em países distintos, permitindo, assim, a compreensão e interpretação de dados gerados por entidades de diferentes economias e tradições. Críticas a esse processo de harmonização dizem respeito a questões de soberania nacional, politização da Contabilidade e sobrecarga de normas.

Quanto à sua estrutura, o IASB é subordinado à Fundação IASC, entidade sem fins lucrativos, com sede em Delaware (Estados Unidos da América), conta com 22 (vinte e dois) curadores, que indicam os membros do colegiado do IASB, do colegiado de interpretações e do conselho assessor de padrões.

Os curadores são escolhidos por sua representatividade dos mercados de capital do mundo inteiro, além de apresentarem diversidade histórico-geográfica e profissional. Por esse motivo, sua escolha leva em consideração a origem continental, a fim de garantir uma base internacional. Essa composição é feita da seguinte forma:

- a) seis curadores nomeados da América do Norte;
- b) seis curadores nomeados da Europa;
- c) seis curadores nomeados da região Ásia/Oceania; e
- d) quatro curadores nomeados de qualquer outra área, desde que haja equilíbrio geográfico global.

O Colegiado de Normas Internacionais de Contabilidade, composto por 14 membros, é nomeado pelos curadores. Desses, 12 são membros em tempo integral e dois, em tempo parcial. Os membros devem ser pessoas que reúnam a melhor combinação disponível de conhecimento técnico e experiência vivenciada das condições mercadológicas e dos negócios internacionais relevantes, para contribuírem com o desenvolvimento de normas contábeis globais, de alta qualidade. Os membros dividem-se em:

- a) Cinco membros, no mínimo, devem ter históricos como auditores praticantes.
- b) Três, no mínimo, na elaboração de Demonstrações Financeiras.
- c) Três, no mínimo, devem ter sido usuários de Demonstrações Financeiras.
- d) Um, no mínimo, deve ter histórico acadêmico.

O Brasil é representado no Conselho de Curadores pelo Ex-Ministro e Presidente do Banco Central do Brasil, Pedro Malan.

## The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros para Pequenas e Médias Empresas)

Depois da criação do IASB em 2001, iniciou-se o desenvolvimento de um projeto para se obter um conjunto de normas adequadas para as pequenas e médias empresas (SMEs). O grupo de trabalho formado em 2003 teve sua primeira reunião pública em 2004, onde apresentou um documento preliminar sobre Normas de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Foram colocadas para discussão 120 questões sobre o projeto preliminar.

Entre 2004 e 2005 o grande ponto de discussão era a necessidade de ter um conjunto de normas simplificadas, sobre reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, receitas e despesas. Em novembro de 2006 foi publicada uma minuta do projeto revisado no sítio web do IASB.

O primeiro teste sobre sua aplicação foi feito em junho de 2007 com a participação de 116 pequenas empresas em 20 países diferentes. Foram recebidos 162 comentários. Foram 44 reuniões públicas sobre o projeto. Em junho de 2009 membros do Board aprovaram o projeto. Em julho de 2009, foi publicado

oficialmente as IFRS for SMEs.

As IFRS for SMEs contém algumas simplificações em relação as IFRS completas, entre elas: tópicos das IFRS são omitidos devido sua pouca relevância para as Pequenas e Médias tais como: Lucro por Ação, Relatórios de Segmentos, Relatórios Financeiros Intermediários. Há outras simplificações, como algumas opções de políticas contábeis não são permitidas devido ao método simples de avaliações das Pequenas e Médias Empresas. Reconhecimento e Mensuração simplificados sobre Instrumentos Financeiros, Ativos Biológicos entre outros.

Para de ter uma idéia as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros-IFRS contém mais de 3.000 paginas. Já as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros-IFRS-SMEs , contém no máximo 300 paginas.

Apresentamos a seguir as seções do Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, baseado nas IFRS –SMEs.

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade

Seção 1 Pequenas e Médias Empresas

Seção 2 Conceitos e Princípios Gerais

Seção 3 Apresentação das Demonstrações Contábeis

Seção 4 Balanço Patrimonial

Seção 5 Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Seção 6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Seção 7 Demonstração de Fluxo de Caixa

Seção 8 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas

Seção 10 Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro.

Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos

Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

Seção 13 Estoques

Seção 14 Investimento em Controlada e em Coligada

Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

Seção 16 Propriedade para Investimento

Seção 17 Ativo Imobilizado

Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)

Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)

Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil

Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Seção 22 Passivo e Patrimônio Líquido

Seção 23 Receitas

Seção 24 Subvenção Governamental

Seção 25 Custos de Empréstimos

Seção 26 Pagamento Baseado em Ações

Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Seção 28 Benefícios a Empregados

Seção 29 Tributos sobre o Lucro

Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Seção 31 Hiperinflação (Não aplicável no Brasil)

Seção 32 Evento Subsequente

Seção 33 Divulgação sobre Partes Relacionadas

Seção 34 Atividades Especializadas

Seção 35 Adoção Inicial deste Pronunciamento

# Tópico I

## Seção 1 - Pequenas e Médias Empresas

Esta seção descreve as características das PMEs. Não tem requerimentos de informações para serem divulgadas.

## Seção 2 - Conceitos e Princípios Gerais

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. Não tem requerimentos de informações para serem divulgadas

## Seção 3 - Apresentação das Demonstrações Contábeis

Esta seção detalha a adequada apresentação das demonstrações contábeis, o que é exigido para que essas demonstrações estejam em conformidade com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e o que é um conjunto completo dessas demonstrações contábeis.

### Adequação à norma “Contabilidade para PMEs”

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

3.5 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma de acordo com o item 3.4, ela deve divulgar:

- (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- (b) que cumpriu com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma apresentação adequada;
- © a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas exigiria, e a razão pela qual esse tratamento seria inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis disposto na Seção 2 e o tratamento efetivamente adotado.

3.6 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma no período anterior, e essa não aplicação afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis no período corrente, ela deve proceder à divulgação disposta no item 3.5(c).

3.7 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade

com um requisito desta Norma é inadequada por entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2, mas houver do ponto de vista legal e regulatório proibição à não aplicação do requisito, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados por meio da divulgação das seguintes informações:

- (a) a natureza do requisito desta Norma e a razão pela qual a administração concluiu que o cumprimento desse requisito é inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2;
- (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item, nas demonstrações contábeis, que a administração concluiu serem necessários para se obter uma apresentação adequada.

#### Continuidade

3.9 Quando a administração, ao fazer sua avaliação, tiver conhecimento 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 elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

#### Frequência de divulgação das demonstrações contábeis

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

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

#### Uniformidade de apresentação

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

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

3.13 Se a reclassificação dos valores comparativos for impraticável, a entidade deve divulgar a razão da reclassificação não ser praticável.

## Informação comparativa

3.14 Exceto quando esta Norma permitir ou exigir de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

## Materialidade e agregação

3.15 A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. Os itens de natureza ou função distinta, salvo se imateriais, devem ser apresentados separadamente.

## Conjunto completo de demonstrações contábeis

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

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

3.18 Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de lucro, de correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis, a entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido (ver o item 6.4).

3.19 Se a entidade não possui nenhum item de outro resultado abrangente em nenhum dos períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas, ela pode apresentar apenas a demonstração do resultado.

3.21 No conjunto completo de demonstrações contábeis, a entidade deve apresentar cada demonstração com igual destaque.

## Identificação das demonstrações contábeis

3.23 A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e notas explicativas e distingui-

las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento. Além disso, a entidade deve evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
- (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
- (c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis;
- (d) a moeda de apresentação, conforme definido na Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;
- (e) o nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas demonstrações contábeis.

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

- (a) o domicílio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);
- (b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.

Apresentação de informação não exigida por esta Norma

3.25 Esta Norma não trata da apresentação de informação por segmentos, lucro por ação, ou demonstrações contábeis intermediárias para as entidades de pequeno e médio porte. A entidade que realize essas divulgações deve descrever as bases de elaboração e apresentação da informação.

## Tópico II

### Seção 4 - Balanço Patrimonial

Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas no balanço patrimonial e como apresentá-las. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica – o final do período contábil.

Informação que deve ser apresentada no balanço patrimonial

4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) contas a receber e outros recebíveis;
- © ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (i) 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, também os investimentos em controladas;
- (k) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;
- (l) fornecedores e outras contas a pagar;
- (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) e (p));
- (n) passivos e ativos relativos a tributos correntes;
- (o) tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
- (p) Provisões;
- (q) participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
- (r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.

4.3 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no balanço patrimonial sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

#### Distinção entre circulante e não circulante

4.4 A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 4.5 a 4.8, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção se aplicar, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez (ascendente ou descendente), obedecida a legislação vigente.

#### Ordem e formato dos itens no balanço patrimonial

4.9 Esta Norma não prescreve a ordem ou o formato para apresentação dos itens no balanço patrimonial, mas lembra a necessidade do atendimento à legislação vigente. O item 4.2 fornece simplesmente uma lista dos itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para permitir uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) as contas do balanço patrimonial devem ser segregadas quando o tamanho, a natureza ou a função de item ou agregação de itens similares, for tal que, sua apresentação separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da entidade; e

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de prover informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade.

#### Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

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

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

(b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por receitas contabilizadas pela competência mas ainda não faturadas;

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

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

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

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

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

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

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

4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

(a) para cada classe de capital representado por ações:

(i) quantidade de ações autorizadas;

(ii) quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;

(iii) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;

(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;

(v) direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;

(vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;

(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;

(b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

4.13 A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um “truste”, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 4.12(a), evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.

4.14 Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;

(b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;

© 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.

## Tópico III

### Seção 5 - Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Esta seção exige que a entidade apresente seu resultado para o período contábil de reporte – isto é, seu desempenho financeiro para o período – em duas demonstrações contábeis: a demonstração do resultado do período e a demonstração do resultado abrangente. Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas nessas demonstrações e como apresentá-las.

#### Apresentação do resultado e do resultado abrangente

5.2 A entidade deve apresentar seu resultado abrangente para o período em duas demonstrações-a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado abrangente – sendo que nesse caso a demonstração do resultado do exercício apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por esta Norma.

5.6 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.

#### Exigências aplicáveis

5.8 De acordo com esta Norma, os efeitos de correção de erros e mudanças de práticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado do período em que surgiram (ver Seção 10).

5.9 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do exercício, quando essa apresentação for relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.

5.10 A entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como “item extraordinário” na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em notas explicativas.

#### Análise da despesa

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

## Tópico IV

### Seção 6 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Esta seção dispõe sobre as exigências para a apresentação das mutações no patrimônio líquido da entidade para um período tanto na demonstração das mutações do patrimônio líquido quanto, caso condições específicas forem atendidas e a entidade opte, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

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

- (a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:
  - (i) do resultado do período;
  - (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;
  - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Informação a ser apresentada na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

6.5 A entidade deve apresentar, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os seguintes itens, adicionalmente às informações requeridas pela Seção 5 Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:

- (a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- (b) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- (c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;

- (d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
- (e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

## Tópico V

### Seção 7 - Demonstração dos Fluxos de Caixa

Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa e como apresentá-las. A demonstração dos fluxos de caixa fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

Informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa

7.3 A entidade deve apresentar a demonstração dos fluxos de caixa que apresente os fluxos de caixa para o período de divulgação classificados em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

7.7 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

- (a) o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento; ou
- (b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento

7.10 A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)

7.14 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa referentes a juros e dividendos (ou outra forma de distribuição de lucro) recebidos e pagos separadamente. A entidade deve classificar os fluxos de caixa de maneira consistente, de período a período, como decorrentes das atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

## Tributos sobre o lucro

7.17 A entidade deve apresentar separadamente os fluxos de caixa derivados dos tributos sobre o lucro e deve classificá-los como fluxos de caixa das atividades operacionais a não ser que eles possam ser especificamente identificados com as atividades de investimento e financiamento. Quando os fluxos de caixa derivados dos tributos forem alocados para mais de uma classe de atividade, a entidade deve evidenciar o valor total de tributos pagos.

## Transação que não envolve caixa

7.18 A entidade deve excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa. A entidade deve evidenciar tais transações em outra parte das demonstrações contábeis de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

## Componentes de caixa e equivalentes de caixa

7.20 A entidade deve apresentar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve, também, apresentar uma conciliação dos valores divulgados na demonstração dos fluxos de caixa com os itens equivalentes apresentados no balanço patrimonial. Entretanto, a entidade não necessita apresentar essa conciliação se os valores de caixa e equivalentes de caixa apresentados na demonstração dos fluxos de caixa forem idênticos aos valores descritos similarmente no balanço patrimonial.

## Outras divulgações

7.21 A entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles cambiais ou restrições legais.

### Demonstração do fluxo de caixa Exercícios findos em 31 de dezembro de 2009 e 2008 (em Reais)

Cia. Modelo S.A.	2009	2008
------------------	------	------

**Lucro (prejuízo) líquido antes do IRPJ e da CSLL**

**Ajustes**

Depreciação e amortização

Valor residual do ativo imobilizado baixado

Resultado da equivalência patrimonial

**Fluxo de caixa das atividades operacionais**

- (-) Aumento em contas a receber
- (-) Aumento em estoques
- (-) Aumento em impostos a recuperar
- (+) Diminuição em adiantamentos diversos
- (-) Aumento em despesas antecipadas
- (-) Aumento em cauções
- (-) Aumento em outras contas a receber
- (-) Aumento em realizável a longo prazo
- (+) Aumento em fornecedores
- (+) Aumento em obrigações trabalhistas
- (+) Aumento em obrigações fiscais
- (+) Aumento em impostos retidos
- (+) Aumento em adiantamento de clientes
- (+) Aumento em contas a pagar
- (=) Caixa líquido proveniente das atividades operacionais** - - -

**Fluxo de caixa das atividades de investimentos**

- (-) Compras de bens do imobilizado
- (-) Aquisições de bens intangíveis
- (-) Gastos com despesas pré-operacionais
- (=) Caixa líquido proveniente das atividades de investimentos** - - -

**Fluxo de caixa das atividades de financiamentos**

- (+) Aquisição de empréstimos e financiamentos
- (+) Aumento em obrigações c/ empresas ligadas
- (-) Dividendos pagos
- (=) Caixa líquido proveniente das atividades de financiamento** - - -

**(=) Aumento (redução) líquido de caixa e equivalentes de caixa** - - -

Caixa e equivalente de caixa no início do exercício

Caixa e equivalente de caixa no final do exercício

**(=) Aumento (redução) líquido de caixa e equivalentes de caixa** - - -

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

# Tópico VI

## Seção 8 - Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

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

### Estrutura das notas explicativas

#### 8.2 As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 e 8.7;
- (b) divulgar as informações exigidas por esta Norma que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis; e
- © prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.

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

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

- (a) declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com esta Norma (ver item 3.3);
- (b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);
- (c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração; e
- (d) quaisquer outras divulgações.

### Divulgação das práticas contábeis

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

- (a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
- (b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações

contábeis.

#### Informação sobre julgamento

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

#### Informação sobre as principais fontes de incerteza das estimativas

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

- (a) sua natureza; e
- (b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

## Tópico VII

### Seção 9 - Demonstrações Consolidadas e Separadas

Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas.

#### Exigência de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas

9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelo item 9.3, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas, de acordo com esta Norma. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se:

- (a) ambas as condições abaixo forem atendidas:

- (i) a entidade controladora é ela própria uma controlada; e
- (ii) sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis de finalidade geral consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de normas ou com esta

Norma; ou

(b) a entidade não possui controladas, exceto por aquela adquirida com a finalidade de venda ou desinvestimento dentro de um ano. A entidade controladora deve contabilizar tal controlada:

(i) pelo valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, caso o valor justo das ações possa ser mensurado de maneira confiável; ou  
(ii) caso contrário, pelo custo menos redução ao valor recuperável (ver item 11.14(c)).

Sociedade de propósito específico.

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.

Divulgação nas demonstrações consolidadas

9.23 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações contábeis consolidadas:

(a) o fato que as demonstrações são consolidadas;  
(b) a base para conclusão de que o controle existe quando a controladora não possui diretamente ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto;  
© qualquer diferença entre a data de divulgação das demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas;  
(d) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de contratos de empréstimos ou exigências regulatórias) quanto à habilidade das controladas transferirem recursos para a entidade controladora na forma de dividendos ou outras distribuições de lucro em espécie ou de amortizar dívidas.

Divulgação nas demonstrações separadas

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

(a) que as demonstrações são demonstrações contábeis separadas; e  
(b) a descrição dos métodos utilizados para contabilizar os investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, e deve identificar as demonstrações contábeis consolidadas ou

outras demonstrações contábeis primárias para qual elas se referem.

#### Divulgação nas demonstrações combinadas

9.30 As demonstrações contábeis combinadas devem evidenciar as seguintes informações:

- (a) o fato de que as demonstrações contábeis são demonstrações contábeis combinadas;
- (b) o porquê da elaboração de demonstrações contábeis combinadas;
- (c) a base para determinação de quais entidades são incluídas nas demonstrações contábeis combinadas;
- (d) a base para elaboração das demonstrações contábeis combinadas;
- (e) as divulgações de partes relacionadas exigidas pela Seção 33 Divulgação sobre Partes Relacionadas.

## Tópico VIII

### Seção 10 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das políticas (práticas) contábeis usadas na elaboração de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nas estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos anteriores.

Se esta Norma trata de transação específica, outro evento ou condição, a entidade deve aplicar esta Norma. Entretanto, a entidade não precisa seguir a exigência desta Norma se o efeito de sua aplicação não for relevante. Se esta Norma não trata especificamente uma transação, outro evento ou condição, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação da prática contábil que resulte em informações que sejam:

- (a) relevantes às necessidades para a tomada de decisão econômica dos usuários; e
- (b) confiáveis, no sentido de que as demonstrações contábeis:

- (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- (ii) refletem a substância econômica das transações, de outros eventos e condições, e não meramente sua forma legal;
- (iii) sejam neutros, isto é, sem distorção ou tendenciosidade;
- (iv) sejam prudentes; e
- (v) sejam completos em todos os aspectos relevantes.

#### Divulgação de mudança na prática contábil

10.13 Quando uma alteração a esta Norma tem efeito sobre o exercício corrente ou quaisquer períodos anteriores, ou possa ter efeito sobre os exercícios futuros, a entidade divulga o seguinte:

- (a) a natureza da alteração na prática contábil;

- (b) para o exercício corrente e para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
- (c) o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores aos apresentados, na medida do possível;
- (d) uma explicação, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

10.14 Quando uma mudança voluntária na prática contábil tem efeito sobre o exercício corrente, ou qualquer período anterior, a entidade divulga o seguinte:

- (a) a natureza da alteração na prática contábil;
- (b) os motivos do porque a aplicação da nova prática contábil fornece informações mais relevantes e confiáveis;
- (c) na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica afetada nas demonstrações contábeis deve ser divulgado separadamente:
  - (i) para o exercício corrente;
  - (ii) para cada período anterior apresentado; e
  - (iii) de modo agregado, para exercícios anteriores aos apresentados;
  - (d) uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Divulgação de mudança na estimativa

10.18 A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em estimativa contábil, e o efeito dessa mudança sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do exercício corrente. Se a entidade conseguir estimar o efeito da mudança em um ou mais exercícios futuros, ela deve divulgar essa estimativa.

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.

Exemplo Ilustrativo

Durante 20X2, Beta constatou que certos produtos que foram vendidos em 20X1, estavam

incorretamente nos inventários de 20X1 em R\$ 6.500. A contabilidade da Empresa em 20X2 apresentou vendas em R\$ 104.000, custos sobre vendas de R\$ 86.500 (incluindo R\$ 6.500 de erro de abertura no inventário) e uma provisão de imposto de renda de R\$ 5.250.

O relatório da Beta é apontado como segue:

	<b>20X1</b>
Vendas	73.500
Custos dos produtos vendidos	(53.500)
Lucro bruto antes das despesas administrativas e dos impostos	20.000
Imposto de renda (30% alíquota)	<u>(6.000)</u>
<b>Lucro Líquido</b>	<b>14.000</b>

O novo relatório de 20X1 seria:

	<b>20X2</b>	<b>20X1 (Ajustado)</b>
Vendas	104.000	73.500
Custos dos produtos vendidos	(80.000)	(60.000)
Lucro bruto antes das despesas administrativas e dos impostos	24.000	13.500
Imposto de renda (30% alíquota)	<u>(7.200)</u>	<u>(4.050)</u>
<b>Lucro Líquido</b>	<b>16.800</b>	<b>9.450</b>

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ajustadas

	<b>20X2</b>	<b>20X1 (Ajustado)</b>
Saldos iniciais	34.000	20.000
Ajustes de correção/líquidos dos impostos de renda	(4.550)	-
Saldos iniciais restabelecidos	29.450	20.000
Lucro líquido	<u>16.800</u>	<u>9.450</u>
<b>Saldos finais</b>	<b>46.250</b>	<b>29.450</b>

## Relatórios da Demonstração de Resultados

	20X2	20X1	20X2	20X1
Vendas	104.000	73.500	104.000	73.500
Custos dos produtos vendidos	(86.500)	(53.500)	(80.000)	(60.000)
Lucro bruto	17.500	20.000	24.000	13.500
Imposto de renda (incluindo o efeito do erro)	(5.250)	(6.000)	(7.200)	(4.050)
<b>Lucro líquido</b>	<b>12.250</b>	<b>14.000</b>	<b>16.800</b>	<b>9.450</b>

## A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ajustadas:

	20X2	20X1	20X2 (Restabelecido)	20X1 (Restabelecido)
Saldos iniciais	34.000	20.000	34.000	20.000
Ajuste de correção (líquido dos impostos 11.950)	-	-	(4.550)	-
Saldos iniciais restabelecidos	34.000	20.000	29.450	20.000
Lucro líquido	12.250	14.000	16.800	9.450
<b>Saldos finais</b>	<b>16.250</b>	<b>34.000</b>	<b>46.250</b>	<b>29.450</b>

## Tópico IX

### Seção 11 - Instrumentos Financeiros Básicos

A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, em conjunto, lidam com o reconhecimento, a reversão, a mensuração e a divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros instrumentos e transações financeiras mais complexos. Se a entidade opera apenas com transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo aquelas entidades que operam apenas com instrumentos financeiros básicos, devem considerar o alcance da Seção 12 para se certificar de que são isentas.

#### Divulgação

11.39 As divulgações abaixo fazem referência às divulgações de passivos financeiros avaliados com base no valor justo, ajustados ao resultado. Entidades que possuem apenas instrumentos financeiros básicos (e, assim, não aplicam a Seção 12), não têm quaisquer passivos financeiros avaliados com base no valor

justo ajustados ao resultado, e, portanto, não precisam fornecer tais divulgações.

#### Divulgação das práticas contábeis para instrumentos financeiros

11.40 De acordo com o item 8.5, a entidade divulga, no “resumo das práticas contábeis significativas”, a base (ou bases) de mensuração usada para os instrumentos financeiros, e as outras práticas contábeis usadas para os instrumentos financeiros que são relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

#### Balanço patrimonial – categorias de ativos financeiros e passivos financeiros

11.41 A entidade deve divulgar os valores contabilizados de cada uma das seguintes categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, na data de referência, pelo total, tanto no balanço patrimonial quanto nas notas explicativas:

- (a) ativos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (item 11.14 (c)(i) e itens 12.8 e 12.9);
- (b) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14 (a));
- (c) ativos financeiros que são instrumentos patrimoniais avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(c)(ii) e itens 12.8 e 12.9);
- (d) passivos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (itens 12.8 e 12.9);
- (e) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14(a));
- (f) empréstimos recebíveis avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(b)).

11.42 A entidade deve divulgar informação que permita que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem o significado de instrumentos financeiros para sua posição financeira e desempenho. Por exemplo, para débito a longo prazo tal informação inclui, normalmente, os termos e condições do instrumento de dívida (tal como taxa de juros, vencimento, programação de reembolso e restrições que o instrumento de dívida impõe à entidade).

11.43 Para todos os ativos financeiros e passivos financeiros avaliados pelo valor justo, a entidade deve divulgar a base de determinação do valor justo, por exemplo, preço de mercado cotado em mercado ativo ou a técnica de avaliação. Quando uma técnica de avaliação é usada, a entidade deve divulgar as premissas aplicadas na determinação do valor justo para cada classe de ativos financeiros ou passivos financeiros. Por exemplo, se aplicável, a entidade divulga informação sobre as premissas relativas a índices para pagamento antecipado, índices de perdas de crédito estimadas e taxas de juros ou taxas de desconto.

11.44 Se uma mensuração confiável de valor justo não estiver mais disponível para um instrumento patrimonial avaliado pelo valor justo com ajuste no resultado, a entidade deve divulgar esse fato.

#### Desreconhecimento

11.45 Se a entidade transfere ativos financeiros para outra parte em transação que não se qualifica para desreconhecimento (ver itens 11.33 a 11.35), a entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de tais

ativos financeiros:

- (a) a natureza dos ativos;
- (b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade permanece exposta;
- (c) os valores contábeis dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

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 o prejuízo calculado como a diferença entre o valor contábil dos recebíveis no momento da venda e os recursos recebidos do banco. A entidade reconhece um passivo na medida em que recebeu 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.

Garantia

11.46 Quando a entidade penhora ativos financeiros como garantia para passivos ou passivos contingentes, deve divulgar o seguinte:

- (a) o valor contábil dos ativos financeiros penhorados como garantia;
- (b) os termos e condições relativos a esse penhor.

Inadimplência e quebra de contrato de empréstimo a pagar

11.47 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe quebra de contrato ou inadimplência do principal, juros, fundo de amortização ou termos de resgate, que não foram sanados até aquela data, a entidade deve divulgar:

- (a) detalhes sobre aquela quebra ou inadimplência;
- (b) o valor contábil dos empréstimos a pagar correspondentes na data do balanço;
- (c) se a quebra de cláusulas ou inadimplência foi sanada, ou as cláusulas dos empréstimos a pagar foram renegociadas, antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão.

Itens de receita, despesa, ganhos ou perdas

11.48 A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganhos ou perdas:

(a) receita, despesa, ganhos ou perdas, incluindo mudanças no valor justo, reconhecidos em:

- (i) ativos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
- (ii) passivos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;
- (iii) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado;
- (iv) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado;

(b) receita total de juros e despesa total de juros (calculadas usando o método de juros efetivos) para ativos financeiros ou passivos financeiros que não são avaliados pelo valor justo;

(c) o valor de qualquer perda por redução no valor recuperável para cada classe de ativo financeiro.

Exemplos – ativos financeiros

1 Para empréstimo a longo prazo feito a outra entidade, um recebível é reconhecido com base no valor presente do recebível à vista (incluindo os pagamentos de juros e amortizações do principal) dessa entidade.

2 Para produtos vendidos a um cliente a crédito de curto prazo, um recebível é reconhecido com base no recebível à vista não descontado dessa entidade, que normalmente é o preço da nota fiscal.

3 Para um item vendido a um cliente, a crédito, parcelado em 24 meses, sem juros, um recebível é reconhecido com base no preço de venda corrente à vista.

Se o preço de venda corrente à vista não é conhecido, pode ser estimado com base no valor presente do recebível descontado pela taxa de juros predominante no mercado para recebível semelhante.

4 Para uma compra à vista de ações ordinárias de outra entidade, o investimento é reconhecido com base no montante pago para adquirir as ações.

Exemplos – passivos financeiros

1 Para um empréstimo recebido de banco, uma conta a pagar é reconhecida, inicialmente, com base no valor presente da conta a ser paga ao banco (por exemplo, incluindo pagamentos de juros e amortização do principal).

2 Para bens comprados de fornecedor a crédito de curto prazo, uma conta a pagar é reconhecida com base no valor não descontado devido ao fornecedor, que é normalmente o da nota fiscal.

# Tópico X

## Seção 12 - Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros juntas tratam do reconhecimento, despreconhecimento, 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.

### Divulgação

12.26 A entidade que aplica esta seção faz todas as divulgações exigidas na Seção 11, incorporando naquelas divulgações, instrumentos financeiros que estão dentro do alcance desta seção, assim como aqueles dentro do alcance da Seção 11. Além disso, se a entidade utilizar a aplicação da contabilidade de hedge ela faz divulgações adicionais requeridas nos itens 12.27 a 12.29.

12.27 A entidade divulga separadamente para os hedges de cada um dos quatro tipos de riscos descritos no item 12.16:

- (a) descrição do hedge;
- (b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de hedge e seus valores justos na data de referência;
- © natureza dos riscos sendo cobertos, incluindo descrição do item objeto de hedge.

12.28 Se a entidade aplica a contabilidade de hedge para a cobertura de risco de taxa fixa de juros ou risco de preço de uma commodity por ela mantida (itens 12.19 a 12.22), deve divulgar:

- (a) o valor da alteração no valor justo do instrumento de hedge reconhecido no resultado;
- (b) o valor da alteração no valor justo do item objeto de hedge reconhecido no resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de hedge para a cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de commodity em um compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens 12.23 a 12.25), divulga:

- (a) os períodos em que se espera que os fluxos de caixa ocorram e quando é esperado que afetem o resultado;
- (b) descrição de qualquer transação prevista para a qual foi aplicada a contabilidade de hedge anteriormente, mas que não é mais esperado que ocorra;

- (c) o valor da mudança no valor justo do instrumento de hedge que foi reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período (item 12.23);
- (d) o valor que foi reclassificado de outros resultados abrangentes para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);
- (e) o valor de qualquer excesso do valor justo do instrumento de hedge sobre a mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado (item 12.24).

## Tópico XI

### Seção 13 - Estoques

Esta seção determina as práticas para o reconhecimento e mensuração de estoques.

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) no processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Divulgação

13.22 A entidade deve divulgar o seguinte:

- (a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo utilizado;
- (b) o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias de estoques apropriadas à entidade;
- (c) o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o período;
- (d) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertida para o resultado, de acordo com a Seção 27;
- (e) o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

## Tópico XII

### Seção 14 - Investimento em Controlada e em Coligada

Esta seção é aplicável para a contabilização de investimentos em operações de entidades coligadas nas demonstrações contábeis consolidadas e nas demonstrações contábeis de investidor que não é o principal investidor, mas que tem investimento em uma ou mais coligadas. O item 9.26 estabelece as exigências para contabilização de operações em entidades coligadas nas demonstrações contábeis separadas. Aplica-se também à situação de balanço individual com investimentos em controladas,

enquanto a legislação brasileira obrigar à avaliação desses investimentos pelo método da equivalência patrimonial e à divulgação de tais demonstrações individuais. Dessa forma, aplica-se a essas controladas, no balanço individual, tudo o que nesta seção se refere a investimento em coligada, a não ser quando disposto em contrário. Ver também a Interpretação Técnica IT 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial emitida pelo CFC. Essa Interpretação complementa diversos aspectos não abordados nesta Norma, principalmente os relativos a investimento em controlada.

#### Apresentação das demonstrações contábeis

14.11 O investidor deve classificar investimentos em coligadas como ativo não circulante.

#### Divulgação

14.12 O investidor em coligada deve divulgar o seguinte:

- (a) sua prática contábil para investimentos em coligadas;
- (b) o valor contábil dos investimentos em coligadas (ver item 4.2(i));
- © o valor justo dos investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial para os quais exista cotação de preço publicada.

14.13 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do custo, o investidor deve divulgar o valor dos dividendos ou outras distribuições reconhecidas como receita.

14.14 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, o investidor deve divulgar, separadamente, sua participação no resultado de tais entidades e sua participação em quaisquer operações descontinuadas dessas entidades.

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44.

### Capítulo XIII

## Seção 15 - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

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

#### Divulgação

15.19 O investidor em empreendimento controlado em conjunto deve divulgar:

- (a) a política contábil que utiliza para reconhecimento de suas participações nas entidades controladas em conjunto;
- (b) o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto (ver item 4.2(k));
- (c) o valor justo dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizado com a utilização do método da equivalência patrimonial para os quais existam cotações de preço publicadas;
- (d) o valor total de seus compromissos relacionados a empreendimentos controlados em conjunto, incluindo sua participação nos compromissos financeiros em que tenha incorrido em conjunto com outros empreendedores, assim como sua participação nos compromissos financeiros dos próprios empreendimentos controlados em conjunto.

15.20 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método da equivalência patrimonial, o empreendedor deve, também, fazer as divulgações exigidas pelo item 14.14 para investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44.

## Tópico XIII

### Seção 16 - Propriedade para Investimento

Esta seção aplica-se à contabilização de investimentos em terrenos ou edificações que estejam de acordo com a definição de propriedade para investimento no item 16.2 e de algumas participações imobiliárias por parte de arrendatário de arrendamento 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 excessivos e de forma contínua, é contabilizada de acordo com esta seção pelo valor justo por meio do resultado. Todas as demais propriedades para investimento são contabilizadas como ativo imobilizado utilizando o método do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável (Seção 17 Ativo Imobilizado) e permanecem dentro da abrangência da Seção 17, a menos que mensuração confiável de valor justo se torne disponível e que se espere que o valor justo seja confiavelmente e continuamente avaliado.

#### Divulgação

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 baseado em avaliação por avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e tem experiência recente na localização e classe de propriedade para investimento a ser avaliada. Se não houver tal avaliação, aquele fato deve ser divulgado;
- (c) a existência e 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 por meio de combinações de negócios;
- (ii) ganhos líquidos de ajustes de valor justo;
- (iii) transferências para ativos imobilizados quando a mensuração confiável de valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos (ver item 16.8);
- (iv) transferências de e para estoques e propriedade ocupada pelo proprietário;
- (v) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

16.11 De acordo com a Seção 20, o proprietário de propriedade para investimento deve efetuar as divulgações, como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil. A entidade que possui propriedade para investimento sob contrato de arrendamento financeiro ou arrendamento operacional deve efetuar as divulgações, como arrendatário, dos contratos que tenha de arrendamento mercantil financeiro, e como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento operacional.

## Tópico XIV

### Seção 17 - Ativo Imobilizado

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 excessivo. A Seção 16 Propriedade para Investimento trata da propriedade para investimento cujo valor justo pode ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo.

#### Divulgação

17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a):

- (a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;
- (b) os métodos de depreciação utilizados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

- (i) adições;
- (ii) baixas;
- (iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
- (iv) transferências para propriedade para investimento, caso mensuração confiável de valor justo se torne disponível (ver 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.

## Tópico XV

### Seção 18 - Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)

Esta seção se refere à contabilidade para todos os ativos intangíveis, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ver Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)) e os ativos intangíveis mantidos por entidade para venda no curso normal dos negócios (ver Seção 13 Estoques e Seção 23 Receitas).

#### Divulgação

18.27 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo intangível:

- (a) as vidas úteis ou as taxas de amortização utilizadas;
- (b) os métodos de amortização utilizados;
- (c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;
- (d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos intangíveis é incluída;
- (e) conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
  - (i) adições;
  - (ii) baixas;
  - (iii) aquisições por meio de combinação de negócios;

- (iv) amortização;
- (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos;
- (vi) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

18.28 A entidade também deve divulgar:

- (a) descrição, valor contábil e período de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual que seja relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
- (b) para os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção governamental e inicialmente reconhecidos pelo valor justo (ver item 18.12):
  - (i) o valor justo reconhecido inicialmente para esses ativos; e
  - (ii) seus valores contábeis;
- (c) existência e valores contábeis dos ativos intangíveis para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que tenham sido dados como garantia 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 desta Norma).

## Tópico XVI

### Seção 19 - Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)

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.

#### Divulgação

Combinação de negócios efetivada durante o período de divulgação

19.25 Para cada combinação de negócios que foi efetivada durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) nomes e descrição das entidades ou negócios combinados;
- (b) data de aquisição;
- (c) porcentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto;
- (d) custo da combinação e descrição dos componentes desse custo (tais como caixa, títulos patrimoniais e instrumentos de dívida);
- (e) valores reconhecidos na data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e passivos contingentes da entidade adquirida, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- (f) valor de quaisquer excessos reconhecidos no resultado em conformidade com o item 19.24 e a conta da demonstração do resultado na qual o excesso é reconhecido.

Todas as combinações de negócios

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

- (a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;
- (b) perdas por redução ao valor recuperável;
- (c) alienações de negócios anteriormente adquiridos;
- (d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

## Tópico XVII

### Seção 20 - Operações de Arrendamento Mercantil

Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos mercantis exceto:

- (a) arrendamentos mercantis para exploração ou utilização de minerais, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis (ver Seção 34 Atividades Especializadas);
- (b) contratos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, gravações em vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (ver Seção 18 Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill));
- (c) mensuração de propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento e mensuração de propriedade para investimento alugada pelos arrendadores sob arrendamentos mercantis operacionais (ver 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 (ver Seção 34);
- (e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e

(f) arrendamentos mercantis operacionais que se tornaram onerosos.

#### Divulgação

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 arrendamento mercantil financeiro.

#### Divulgação

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.

#### Divulgação

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) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador.
- (d) provisão acumulada para os recebíveis incobráveis provenientes de pagamentos mínimos do arrendamento mercantil;
- (e) pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período; e
- (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.

#### Divulgação

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.

#### Divulgação

20.35 Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores aplicam-se igualmente a transações de venda e leaseback. A descrição exigida dos acordos de arrendamento relevantes inclui descrições das

disposições únicas ou incomuns do acordo ou dos termos das transações de venda e leaseback.

## Tópico XVIII

### Seção 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Esta seção se aplica a todas as provisões (isto é, passivos de prazo ou valor incerto), passivos contingentes e ativos contingentes, exceto aquelas provisões tratadas por outras seções desta Norma. Estas incluem provisões relacionadas a:

- (a) arrendamentos mercantis (Seção 20 Operações de 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).

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.

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.

#### Divulgação

##### Divulgação sobre provisões

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

(a) conciliação demonstrando:

- (i) o valor contábil no início e no fim do período;
  - (ii) adições durante o período, incluindo os ajustes provenientes de mudanças na mensuração do valor descontado;
  - (iii) valores debitados contra a provisão durante o período; e
  - (iv) valores não utilizados revertidos durante o período;
- (b) breve descrição da natureza da obrigação, e o valor esperado e as datas de quaisquer pagamentos resultantes;
- (c) indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas;

(d) valor de qualquer reembolso esperado, indicando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido em razão desse reembolso esperado.

Informações comparativas de períodos anteriores não são exigidas.

#### Divulgação sobre passivos contingentes

21.15 A não ser que a possibilidade de qualquer saída de recursos na liquidação seja remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data das demonstrações contábeis, breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

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

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

#### Divulgação sobre ativos contingentes

21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, quando praticável sem custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Caso seja impraticável fazer essa divulgação, esse fato deve ser declarado.

#### Divulgação 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 na disputa com outras partes sobre assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que, e razões pelas quais, as informações não foram divulgadas.

## Tópico XIX

### Seção 22 - Passivo e Patrimônio Líquido

Esta seção não tem nenhum requerimento de informação a divulgar. Todavia sugerimos uma verificação nos parágrafos 4.12 e 4.13.

# Tópico XX

## Seção 23 - Receitas

Esta seção deve ser aplicada na contabilização de receitas originadas das seguintes transações e eventos:

- (a) venda de produtos (sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda);
- (b) prestação de serviços;
- (c) contratos de construção nos quais a empresa é o empreiteiro;
- (d) uso por outros dos ativos da empresa rendendo juros, royalties ou dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado).

Receita ou outro rendimento originado de algumas transações e eventos é tratado em outras seções desta Norma:

- (a) contratos de arrendamento mercantil (ver Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil);
- (b) dividendos e outros rendimentos originados de investimentos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial (ver Seção 14 Investimento em Controlada e Coligada e Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture));
- (c) mudanças no valor justo de ativos financeiros e passivos financeiros ou sua alienação (ver Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);
- (d) mudanças no valor justo de propriedade para investimento (ver Seção 16 Propriedade para Investimento);
- (e) reconhecimento inicial e mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados a atividades agrícolas (ver Seção 34 Atividades Especializadas);
- (f) reconhecimento inicial de produção agrícola (ver Seção 34).

### Divulgação geral sobre receita

23.30 A entidade deve divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
- (b) o valor de cada categoria de receita reconhecida durante o período, mostrando separadamente, pelo menos, a receita originada de:

- (i) venda de produtos;
- (ii) prestação de serviços;
- (iii) juros;
- (iv) royalties;
- (v) dividendos (ou outras distribuições de resultado);
- (vi) comissões;
- (vii) subvenções governamentais;

(viii) quaisquer outros tipos significativos de receita.

Divulgação relacionada à receita de contrato de construção

23.31 A entidade deve divulgar o seguinte:

- (a) o valor de receita do contrato reconhecido como receita no período;
- (b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período;
- (c) os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos em andamento.

23.32 A entidade deve apresentar:

- (a) o valor bruto devido por clientes dos contratos por trabalhos executados e não recebidos, como ativo;
- (b) o valor bruto devido aos clientes como passivo, relativo aos contratos por trabalhos recebidos e não executados.

## Tópico XXI

### Seção 24 - Subvenção Governamental

Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais. Subvenção governamental é uma assistência pelo governo na forma de transferência de recursos para a entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

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.

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.

#### Divulgação

24.6 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre subvenções governamentais:

- (a) a natureza e os valores de subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
- (b) condições não atendidas e outras contingências ligadas às subvenções governamentais que não tenham sido reconhecidas no resultado;

(c) indicação de outras formas de assistência governamental da qual a entidade tenha diretamente se beneficiado.

24.7 Para o propósito da divulgação exigida pelo item 24.6(c), assistência governamental é a ação pelo governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um conjunto de entidades que atendam a critérios especificados. Exemplos incluem assistências técnicas e de comercialização gratuitas, concessão de garantias e empréstimos sem juros ou com juros baixos.

## Tópico XXII

### Seção 25 - Custos de Empréstimos

Esta seção especifica a contabilização para os custos de empréstimos. Custo de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. Os custos de empréstimos incluem:

- (a) despesa de juros calculada por meio da utilização do método da taxa efetiva de juros conforme descrito na Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos;
- (b) encargos financeiros relativos aos arrendamentos mercantis financeiros reconhecidos em conformidade com a Seção 20 Operações de Arrendamento Mercantil;
- (c) variações cambiais provenientes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.

### Divulgação

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 por meio do resultado. Esta seção não exige qualquer divulgação adicional

## Tópico XXIII

### Seção 26 - Pagamento Baseado em Ações

Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações incluindo:

- (a) transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços como contrapartida pelos títulos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ações);
- (b) transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, nas quais a entidade adquire

produtos ou serviços incorrendo em obrigações com os fornecedores desses produtos ou serviços por valores que sejam baseados no preço (ou valor) das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade; e

(c) transações nas quais a entidade recebe ou adquire produtos ou serviços e os termos do acordo conferem à entidade ou ao fornecedor dos produtos ou serviços a opção da entidade liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos), ou por meio da emissão de títulos patrimoniais.

As transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro incluem direitos sobre a valorização de ações. Por exemplo, a entidade pode conceder direitos sobre a valorização de suas ações aos empregados como parte dos seus pacotes de remuneração, segundo o qual os empregados tornam-se detentores do direito de receber pagamento futuro em dinheiro (em vez de instrumento patrimonial), baseado no aumento do preço das ações da entidade acima de um nível especificado, ao longo de um período de tempo especificado. Ou a entidade pode conceder a seus empregados o direito de receber pagamento futuro em dinheiro concedendo-lhes o direito sobre ações (incluindo ações a serem emitidas por exercício de opções de ações), que sejam resgatáveis, ou de forma obrigatória (como por exemplo, por término do vínculo empregatício), ou por opção dos empregados.

#### Divulgação

26.18 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre a natureza e a extensão dos acordos de pagamento baseado em ações que existiram durante o período:

(a) descrição de cada tipo de acordo de pagamento baseado em ações que existiu em algum momento durante o período, incluindo os termos e condições gerais de cada acordo, tais como as condições de aquisição, o prazo máximo das opções concedidas e a forma de liquidação (por exemplo, em dinheiro ou em ações). A entidade que possua, substancialmente, tipos similares de acordos de pagamento baseado em ações pode agregar essa informação;

(b) número e preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de opções:

- (i) em aberto no início do período;
- (ii) concedida durante o período;
- (iii) 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 plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico, e reconhece e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).

26.23 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.

Capítulo XXV

## Tópico XXIV

### Seção 27 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor recuperável de todo os ativos exceto os seguintes, para os quais outras seções desta Norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:

- (a) tributos diferidos ativos (ver Seção 29 Tributos sobre o Lucro);
- (b) ativos provenientes de benefícios a empregados (ver Seção 28 Benefícios a Empregados);
- (c) ativos financeiros dentro do alcance da Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos ou da Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros;
- (d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (ver Seção 16 Propriedade para Investimento);
- (e) ativos biológicos e produto agrícola relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda (ver Seção 34 Atividades Especializadas).

### Divulgação

27.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo indicada no item 27.33:

- (a) o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram incluídas;
- (b) o valor das reversões de perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e as

contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização foram revertidas.

27.33 A entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 27.32 para cada uma das seguintes classes de ativo:

- (a) estoques;
- (b) ativo imobilizado (incluindo propriedade para investimento contabilizada pelo método do custo);
- (c) ágio;
- (d) ativos intangíveis exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- (e) investimentos em coligadas;
- (f) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto.

## Tópico XXV

### Seção 28 - Benefícios a Empregados

Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados, incluindo diretores e administradores. Esta seção se aplica a todos os benefícios a empregados, exceto as transações de remuneração baseada em ações, que são tratadas na Seção 26 Pagamento Baseado em Ações. Os benefícios a empregados abrangidos por esta seção são um dos quatro tipos seguintes:

- (a) benefícios a empregados de curto prazo, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços respectivos;
- (b) benefícios pós-emprego, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que devem ser pagos após o término do período de emprego;
- (c) outros benefícios de longo prazo a empregados, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento e os benefícios pós-emprego) que não são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços relacionados;
- (d) benefícios de desligamento, que são os benefícios a empregados que devem ser pagos como resultado de:
  - (i) decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
  - (ii) decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses benefícios.

28.2 Os benefícios a empregados também incluem as transações de remuneração baseada em ações pelas quais os empregados recebem títulos patrimoniais (tais como ações ou opções de ações) ou dinheiro ou outros ativos da entidade em valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade. A entidade deve aplicar a Seção 26 na contabilização das transações de remuneração com pagamento baseado em ações.

Divulgação sobre planos de contribuição definida

28.40 A entidade deve divulgar o valor reconhecido no resultado como despesa para os planos de contribuição definida. Caso a entidade trate um plano de benefício definido multi-empregador como plano de contribuição definida em razão da indisponibilidade de informações suficientes para utilizar o tratamento contábil de benefício definido (ver item 28.11), a entidade deve divulgar o fato de que esse é um plano de benefício definido e os motivos pelos quais está sendo contabilizado como plano de contribuição definida, juntamente com quaisquer informações disponíveis sobre o superávit ou déficit do plano e as implicações, se houver, para a entidade.

#### Divulgação sobre planos de benefício definido

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido (exceto para quaisquer planos de benefício definido 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 item de 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) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento da obrigação de benefício definido demonstrando, separadamente, os benefícios pagos e todas as outras alterações;
- (f) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento dos valores justos dos ativos do plano e dos saldos de abertura e de fechamento de qualquer direito de reembolso reconhecido como ativo, demonstrando separadamente, se aplicável:
  - (i) contribuições;
  - (ii) benefícios pagos; e
  - (iii) outras alterações nos ativos do plano;
- (g) o custo total relativo aos planos de benefício definido para o período, divulgando separadamente os valores:
  - (i) reconhecidos no resultado como despesa; e
  - (ii) incluídos no custo de ativo;
- (h) para cada classe principal de ativos do plano, que deve incluir, mas não se limita a títulos patrimoniais, instrumentos de dívida, imóveis e todos os outros ativos, percentagem ou valor que cada classe principal

representa do valor justo do total de ativos do plano na data de divulgação;

(i) os valores incluídos no valor justo dos ativos do plano para:

(i) cada classe de instrumentos financeiros da própria entidade; e

(ii) qualquer propriedade ocupada pela entidade ou outros ativos utilizados pela mesma;

(i) taxa real de retorno dos ativos do plano;

(k) as principais premissas atuariais utilizadas, incluindo, quando aplicável:

(i) as taxas de desconto;

(ii) as taxas de retorno esperadas sobre quaisquer dos ativos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações contábeis;

(iii) as taxas esperadas de aumentos de salário;

(iv) taxas de tendência dos custos médicos; e

(v) quaisquer outras premissas atuariais significativas utilizadas.

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

#### Divulgação sobre outros benefícios de longo prazo

28.42 Para cada categoria de outros benefícios de longo prazo que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (funding) na data do balanço.

#### Divulgação sobre benefícios por desligamento

28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, sua política contábil, o valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (funding) na data do balanço.

28.44 Quando existir incerteza sobre o número de empregados que irão aceitar uma oferta de benefícios de desligamento, existe um passivo contingente. A Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes exige que a entidade divulgue informações sobre seus passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de saída de recursos na liquidação seja remota.

# Tópico XXVI

## Seção 29 - Tributos sobre o Lucro

Para os objetivos desta Norma, os tributos sobre o lucro incluem todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados nos lucros tributáveis. Os tributos sobre o lucro também incluem tributos, tais como os retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto nas distribuições para a entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Esta seção abrange a contabilização dos tributos sobre o lucro. É requerido que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem o tributo corrente e o tributo diferido. Tributo corrente é o tributo a ser pago (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo a ser pago ou recuperável em períodos futuros, geralmente como resultado de a entidade recuperar ou quitar seus ativos e passivos pelos seus valores contábeis correntes, e o efeito fiscal da postergação, para compensação ou débito a resultados em períodos posteriores, de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados no período corrente.

### Divulgação

29.30 A entidade deve divulgar informações que permitam que os usuários de suas demonstrações contábeis avaliem a natureza e o efeito financeiro das consequências correntes e diferidas da tributação referentes à transações reconhecidas e outros eventos.

29.31 A entidade deve divulgar separadamente os componentes principais da despesa (receita) tributária. Tais componentes de despesa (receita) tributária podem incluir:

- (a) despesa (receita) tributária corrente;
- (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;
- (c) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;
- (d) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com as mudanças de alíquotas de tributos ou com o surgimento de novos tributos;
- (e) o efeito sobre a despesa diferida de tributos proveniente de alteração no efeito das possíveis consequências de revisão pelas autoridades fiscais (ver item 29.24);
- (f) ajustes na despesa diferida de tributos proveniente de mudança no regime de tributação da entidade ou de seus proprietários;
- (g) quaisquer mudanças na provisão para realização de tributos diferidos (ver itens 29.21 e 29.22);
- (h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos erros contábeis (ver Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

29.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações separadamente:

- (a) o tributo corrente e diferido agregados relacionados com os itens que são reconhecidos como itens do resultado abrangente;
- (b) explicação das diferenças significativas entre os valores apresentados nas demonstrações do resultado e do resultado abrangente e os valores reportados às autoridades fiscais;
- (c) explicação sobre as alterações na alíquota aplicável comparadas com os períodos de divulgação anteriores;
- (d) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados:
  - (i) o valor dos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões (de redução de ativos diferidos) ao final do período de divulgação (data do balanço); e
  - (ii) uma análise da alteração nos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões durante o período;
- (e) a data de expiração, caso exista, de diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados;
- (f) nas circunstâncias descritas no item 29.25, uma explicação da natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre os lucros que resultariam do pagamento de dividendos ou distribuição de lucros aos seus acionistas ou sócios.

## Tópico XXVII

### Seção 30 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira e a contabilidade de operações de hedge de itens em moeda estrangeira constam da Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e na Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros.

#### Divulgação

30.24 Nos itens 30.26 e 30.27, as referências à “moeda funcional” se aplicam, no caso de grupo econômico, à moeda funcional da controladora.

30.25 A entidade deve divulgar:

- (a) os valores das variações cambiais reconhecidas no resultado durante o período, exceto aquelas provenientes de instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado em

conformidade com as Seções 11 e 12;

(b) os valores das variações cambiais ocorridas no período e classificadas em grupo separado do patrimônio líquido ao final do período.

30.26 A entidade deve divulgar a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas. Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, a entidade deve declarar tal fato e deve divulgar a moeda funcional e a razão de utilizar uma moeda de apresentação diferente.

30.27 Quando houver mudança da moeda funcional da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou de operação no exterior significante, a entidade deve divulgar tal fato e a razão para a mudança da moeda funcional. Capítulo XXIX

## Tópico XXVIII

### Seção 32 - Evento Subsequente

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.

Divulgação

Data de autorização para emissão

32.9 A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os proprietários da entidade ou outras partes tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após a emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil

32.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria de evento que não gera ajuste após o encerramento do período:

(a) a natureza do evento; e

(b) estimativa de seu efeito financeiro ou declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

32.11 Os seguintes eventos são exemplos de eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que normalmente resultariam em divulgação; as divulgações irão refletir as informações que se tornaram conhecidas após o encerramento desse período, mas antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para emissão:

(a) combinação de negócios importante ou alienação de controlada importante;

(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;

(c) aquisições importantes de ativos, alienações ou planos para alienar ativos, ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;

- (d) destruição por incêndio de instalação de produção importante;
- (e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante;
- (f) emissões ou recompras de instrumentos de dívida ou títulos patrimoniais da entidade;
- (g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio;
- (h) alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou anunciadas que tenham efeito significativo sobre os ativos fiscais correntes e diferidos e sobre os passivos fiscais correntes e diferidos;
- (i) assunção de compromissos relevantes ou de contingências passivas, como por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;
- (j) início de litígio importante proveniente exclusivamente de eventos que ocorreram após o encerramento do período.

## Tópico XXIX

### Seção 33 - Divulgação sobre Partes Relacionadas

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.

#### Divulgação do relacionamento entre controladora e controladas

33.5 Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome de sua controladora direta e, se for diferente, da parte controladora final. Se a entidade controladora direta e a parte controladora final não elaborarem demonstrações contábeis disponíveis para uso público, o nome da controladora do nível seguinte que o faz (se houver) também deve ser divulgado.

#### Divulgação sobre a remuneração dos administradores-chave

33.6 Os administradores-chave são aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade. A remuneração inclui todos os benefícios a empregados (conforme definido na Seção 28 Benefícios a Empregados) incluindo aquelas formas de pagamento baseado em ações (ver Seção 26 Pagamento Baseado em Ações). Os benefícios a empregados incluem todas as formas de importâncias pagas, devidas ou fornecidas pela entidade, ou em nome da entidade (por exemplo, pela sua controladora ou por um sócio), em troca dos serviços prestados à entidade. Esses benefícios também incluem as importâncias pagas em nome da controladora da entidade relativas aos bens ou serviços fornecidos para a entidade.

33.7 A entidade deve divulgar o total de remuneração dos administradores-chave.

## Divulgação de transações com partes relacionadas

33.8 Transação com partes relacionadas é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e a parte relacionada, independentemente de haver ou não valor alocado à transação. Exemplos de transações com 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 troca da liquidação; e
  - (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
- (c) provisões para créditos de liquidação duvidosa relacionadas com os valores dos saldos existentes;
- (d) a despesa reconhecida durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

Tais transações podem incluir compras, vendas ou transferência de bens ou serviços; arrendamentos 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) entidade governamental (governo local, regional ou nacional) que tenha controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; e
- (b) outra entidade que seja parte relacionada porque a mesma entidade governamental tem controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e também sobre a outra entidade. Entretanto, a entidade ainda precisa divulgar o relacionamento de controladora-controlada conforme requerido pelo item 33.5.

33.12 As seguintes transações são exemplos de transações que devem ser divulgadas, caso elas sejam realizadas com parte relacionada:

- (a) compras ou vendas de produtos (acabados ou inacabados);
- (b) compras ou vendas de imóveis e outros ativos;
- (c) prestação ou recebimento de serviços;
- (d) arrendamentos 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 caução;
- (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade no nome de outra entidade;
- (j) participação por controladora ou controlada em plano de benefício definido que divide o risco entre um grupo de entidades.

33.13 A entidade não deve declarar que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações comutativas com partes independentes, a não ser que tais termos possam ser comprovados.

33.14 A entidade pode divulgar os itens de natureza semelhante de forma agregada, exceto quando a divulgação separada for necessária para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

## Tópico XXX

### Seção 34 - Atividades Especializadas

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

#### Divulgação - método do valor justo

34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos

mensurados pelo valor justo:

- (a) descrição dos ativos biológicos;
- (b) métodos e premissas relevantes aplicadas na determinação do valor justo de cada categoria de produção agrícola no ponto de colheita e cada categoria de ativos biológicos;
- (c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e o final do período corrente. A conciliação deve incluir:
  - (i) ganhos ou perdas provenientes das alterações no valor justo menos despesas de venda;
  - (ii) aumentos resultantes de aquisições;
  - (iii) diminuições resultantes de colheitas;
  - (iv) aumentos resultantes de combinação de negócios;
  - (v) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis para moeda de apresentação diferente e da conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
  - (vi) outras alterações.

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.

Receita operacional

34.16 A entidade operadora de acordo de concessão de serviços deve reconhecer, mensurar e divulgar a receita de acordo com a Seção 23 Receitas para os serviços que realizar.

## Tópico XXXI

### Seção 35 - Adoção Inicial desta Norma

Esta seção se aplica às entidades que adotarem pela primeira vez esta NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente das políticas e práticas contábeis anteriormente adotadas.

A entidade pode fazer a adoção pela primeira vez desta Norma apenas uma única vez. Caso a entidade

utilize esta Norma e deixe de utilizá-lo durante um ou mais exercícios sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-lo novamente em 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 esta Norma deve aplicar esta seção na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem pela primeira vez a esta Norma.

35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com esta NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. As demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com esta Norma são as primeiras demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:  
(a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;  
(b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos; ou  
(c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.

35.5 O item 3.17 desta Norma define o conjunto completo de demonstrações contábeis.

35.6 O item 3.14 desta Norma exige que a entidade divulgue, no conjunto completo de demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas especificadas.

A entidade pode apresentar informações comparativas para mais de um período anterior comparável. Portanto, a data de transição para esta Norma da entidade é o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com esta Norma nas suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma.

Procedimentos para elaboração de demonstrações contábeis na data de transição

35.7 Exceto pelo evidenciado nos itens 35.9 a 35.11, a entidade deve, no seu balanço patrimonial de abertura, sendo essa sua data de transição para esta Norma (isto é, o início do período apresentado mais antigo):

(a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;  
(b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos;  
(c) reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com esta Norma; e  
(d) aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

35.8 As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob esta Norma podem divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes derivam de transações, outros eventos ou condições antes da data de transição

para esta Norma. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso apropriado e determinado por esta Norma, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição para esta Norma.

35.9 Na adoção inicial desta Norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:

(a) **desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros.** Os ativos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos (baixados) de acordo com a prática contábil anterior da entidade antes da data de transição não devem ser reconhecidos no momento da adoção desta Norma. Por outro lado, os ativos e passivos financeiros que teriam sido desreconhecidos sob esta Norma em transação que tenha ocorrido antes da data de transição, mas que não foram desreconhecidos de acordo com a prática anterior da entidade, a entidade pode optar por (a) desreconhecê-los no momento da adoção desta Norma ou (b) continuar reconhecendo-os até a alienação ou liquidação;

(b) **contabilidade para operações de hedge.** A entidade não deve alterar sua contabilidade para operações de hedge antes da data de transição para esta Norma para as operações de hedge que não existem mais na data de transição. Para as operações de hedge que existem na data de transição, a entidade deve seguir as exigências da contabilidade para operações de hedge da Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, incluindo as exigências de descontinuidade da contabilidade para operações de hedge para as operações de hedge que não atenderem as condições da Seção 12;

(c) **estimativas contábeis;**

(d) **operações descontinuadas;**

(e) **mensuração da participação dos não controladores.** As exigências do item 5.6 para se alocar o resultado e os outros resultados abrangentes entre a participação dos não controladores e os proprietários da entidade controladora devem ser aplicadas prospectivamente a partir da data de transição desta Norma (ou a partir de data anterior conforme esta Norma seja aplicado para correção de combinação de negócios – ver item 35.10).

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma:

**Combinação de negócios.** A entidade, que adotar pela primeira vez a esta Norma, não deve aplicar a Seção 19 Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill) para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para esta Norma.

**Transações de pagamento baseado em ações.** A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma não necessita aplicar a Seção 26 Pagamento Baseado em Ações para os títulos patrimoniais que foram concedidos antes da data de transição para esta Norma, ou para os passivos provenientes de transações de pagamento baseado em ações que foram liquidados antes da data de transição para esta Norma.

**Custo atribuído.** A entidade que adotar esta Norma pela primeira vez pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição para esta Norma, pelo seu valor

justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data. Para isso a entidade deve observar a Interpretação Técnica IT 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.

Reavaliação como custo atribuído. A entidade pode usar reavaliação efetuada quando permitida legalmente para fins de custo atribuído.

Variações de conversão cumulativas. A Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis exige que a entidade classifique as variações de conversão como componente separado do patrimônio líquido. A entidade que adotar pela primeira vez pode optar em considerar todas as variações de conversão cumulativas de todas as operações no exterior como sendo zero na data de transição para a esta Norma.

Demonstrações contábeis separadas. Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto:

- (i) pelo custo menos desvalorização; 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, elaboradas em conformidade com esta Norma:

- (i) custo, determinado de acordo com a Seção 9 Demonstrações Consolidadas e Separadas; ou
- (ii) custo atribuído, que deve ser o valor remensurado na data de transição para a esta Norma ou o valor contábil nessa data de acordo com a prática contábil anterior.

Instrumentos financeiros compostos. O item 22.13 exige que a entidade separe um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido na data de emissão. A entidade não precisa, na adoção inicial, separar esses dois componentes se o componente de passivo não estiver em aberto na data de transição para esta Norma.

Tributos diferidos sobre o lucro. A entidade não necessita reconhecer, na data de transição para esta Norma, ativos fiscais diferidos ou passivos fiscais diferidos relacionados com as diferenças entre as bases fiscais e os valores contábeis de quaisquer ativos ou passivos para os quais o reconhecimento desses ativos ou passivos fiscais diferidos envolveria custo ou esforço excessivo.

Acordos de concessão de serviços. A entidade que adotar pela primeira vez não necessita aplicar os itens 34.12 a 34.16 para os acordos de concessão de serviços iniciados antes da data de transição para esta Norma.

Atividades de extração. A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma e que utiliza o tratamento contábil do custo total, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode optar por mensurar os ativos de petróleo e gás (aqueles utilizados na exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás), na data de transição para esta Norma pelo valor determinado de acordo com as práticas

contábeis anteriores da entidade. A entidade deve testar esses ativos para desvalorização por redução ao valor recuperável, na data de transição para esta Norma, em conformidade com a Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Contratos que contêm arrendamento mercantil. A entidade pode optar em analisar se um contrato existente na data de transição para esta Norma contém arrendamento mercantil (ver item 20.3) com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data, ao invés da data em que o acordo se iniciou.

Passivos por desativação incluídos no custo do ativo imobilizado. O item 17.10(c) menciona que o custo de item do ativo imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, bem como a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o bem durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período.

A entidade que adota pela primeira vez esta Norma pode optar em mensurar este componente do custo do ativo imobilizado na data de transição para esta Norma, ao invés da data em que a obrigação inicialmente se originou.

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar, no seu balanço patrimonial de abertura na data de transição, um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos para os quais isso seja praticável, e deve identificar as informações apresentadas para os períodos anteriores que não sejam comparáveis com as informações do período para o qual ela elabora suas primeiras demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma.

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

#### Divulgação

#### Explicação da transição para esta Norma

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

## Conciliação

35.13 Para se adequar ao item 35.12, as primeiras demonstrações contábeis da entidade que utilizar esta Norma devem incluir:

- (a) descrição da natureza de cada mudança de prática contábil;
- (b) conciliações do seu patrimônio líquido determinado de acordo com a prática contábil anterior para o seu patrimônio líquido determinado de acordo com esta Norma para ambas as seguintes datas:
  - (i) data de transição para esta Norma; e
  - (ii) data de encerramento do período mais recente apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade, determinadas de acordo com a prática contábil anterior;
- (c) conciliação do resultado apurado de acordo com a prática contábil anterior para o período mais recente nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade com o resultado determinado de acordo com esta Norma.

35.14 Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil anterior, as conciliações exigidas pelos itens 35.13(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de práticas contábeis.

35.15 Se a entidade não apresentou demonstrações contábeis para períodos anteriores, ela deve divulgar esse fato nas suas primeiras demonstrações contábeis que estiverem em conformidade com esta Norma.

## Ponderações Finais

Está desenhada na estratégia do Comitê de Pronunciamentos Contábeis a realização de revisão abrangente para as IFRS-PME, após dois anos de uso, onde serão colocadas algumas emendas, que serão identificadas no transcorrer de sua utilização. Isto posto, cria-se, desta já, um alerta para nós contadores sobre a Resolução 1255- NBCT 19.41.

Uma das leis básicas de economia é a lei de oferta e procura. Isto é, se algo for oferecido, alguém vai procurá-lo. Explica-se: o problema de fazer a adoção desta CPC é que os contadores e as empresas podem não sentir tal necessidade, porquanto a informação financeira produzida com a CPC é um produto, mas a utilidade deste produto nem sempre pode ser aparente. Muito tempo e esforço têm que ser desprendido para convencer os consumidores das informações financeiras de que o produto tem um “valor” e “cria valor”.

Um outro aspecto é que o usuário em potencial das informações financeiras que mais se evidencia é o gestor das pequenas e médias empresas. O número de pequenas e médias empresas que precisam de informações financeiras para a tomada de decisão, de longe, excede o número de companhias que precisa de informação financeira para atrair capital externo.

Uma solução é promover ou avisar sobre tais benefícios de ter boas informações financeiras, ou seja, prover argumentos abrangentes com referência às vantagens de ter informações financeiras baseadas nas IFRS-PME aos proprietários e aos seus contadores. Isto pode ensejar na redução dos custos de capital e uma redução considerável da assimetria contábil.

A adoção das IFRS-PME abre espaço, caminho e desafios. Não se poderá perpetuar fragilidades nas práticas contábeis das pequenas e médias empresas brasileiras.

Jairo da Rocha Soares



Raul Corrêa da Silva

Presidente da Crowe Horwath RCS.

Contador, Advogado e Administrador de empresas com Pós Graduação em Administração Contábil e Financeira. Auditor Independente registrado na CVM e BACEN. Experiência de 38 anos em Auditoria. Agraciado com a Medalha de mérito Contábil Joaquim Monteiro de Carvalho – Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo.



Jairo da Rocha Soares

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria.

Contador, Doutor e Mestre pela PUC-SP. Auditor Independente registrado na CVM e BACEN e SUSEP. Experiência de 32 anos em Auditoria. Professor de Contabilidade Internacional na Fundação Santo André-SP. Especialista em IFRS de Instituições Financeiras.



Alfredo Ferreira Marques Filho

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria,

Contador, Atuário e Administrador de Empresas. Auditor Independente registrado na CVM, BACEN e SUSEP. Experiência de 29 em Auditoria. Especialista em IFRS para Instituições Financeiras e Seguradoras.



Francisco de Paula dos Reis Júnior

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria.

Contador e Mestre em Ciências Contábeis. Auditor Independente registrado na CVM e BACEN. Experiência de 31 anos em Auditoria. Especialista em IFRS no segmento Industrial e Comercial.



José Santiago da Luz

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria.

Contador, Auditor Independente registrado na CVM. Experiência de 25 anos em Auditoria. Especialista em IFRS nas Atividades de Construção Civil, Industrial e Comercial.



Julian Clemente

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria e Controladoria.

Contador e Administrador de Empresas. Auditor Independente registrado na CVM. Experiência de 23 anos em Auditoria. Especialista em IFRS nas Atividades de Construção Civil, Industrial e Comercial.



Mauro de Almeida Ambrósio

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria e Sustentabilidade.

Contador, Advogado e Administrador de Empresas. Auditor Independente registrado na CVM e BACEN. Experiência de 23 anos em Auditoria. Especialista em US GAAP do setor de Serviços e em Sustentabilidade e no Terceiro Setor.



Paulo Sergio Tufani

Sócio-diretor da Divisão de Auditoria.

Contador, Advogado. Auditor Independente registrado na CVM e BACEN. Experiência de 33 anos em Auditoria. Especialista em US GAAP do setor de Indústrias.

Para maiores informações entre em contato

**São Paulo**

Rua Com. Miguel Calfat, 109,  
Vila Olímpia 04537-080  
São Paulo, SP - Brasil  
Tel (55 11) 3848 5880  
Fax (55 11) 3045 7363  
sp@crowehorwathrcs.com

**Belo Horizonte**

Rua Pernambuco 1077, 5º andar  
Savassi 30130-151  
Belo Horizonte, MG - Brasil  
Tel (55 31) 3262 4044  
Fax (55 31) 3261 7273  
bh@crowehorwathrcs.com

**Porto Alegre**

Rua André Pente, 441 - S. 305  
Independência 90035-150  
Porto Alegre, RS - Brasil  
Tel (55 51) 3395 3065  
poa@crowehorwathrcs.com

**Rio de Janeiro**

Avenida das Américas, 4200  
Bloco 4, Gr.206 - Centro  
Empresarial Barra Shopping  
Barra da Tijuca 22640-102  
Rio de Janeiro , RJ - Brasil  
Tel (55 21) 3385 4662  
Fax (55 21) 3385-4663  
rj@crowehorwathrcs.com

**World Headquarters**

420 Lexington Avenue-Suite 526  
New York, NY 10170 - USA  
Tel +1 (212) 808 2000  
Fax +1 (212) 808 2020  
contactus@crowehorwath  
international.com

**Crowe Horwath RCS**

A Crowe Horwath RCS é a sétima maior empresa de auditoria e consultoria do Brasil. Auxilia seus clientes com serviços de auditoria, impostos e consultoria. Seus profissionais têm expertise no atendimento de empresas de pequeno, médio e grande porte dos mais variados segmentos, como entidades e clubes esportivos, instituições financeiras, construção civil, operadoras de plano de saúde, comércio, indústria, turismo, prestação de serviços e terceiro setor. Com escritórios nas principais capitais brasileiras, além de mais de 200 profissionais, a Crowe Horwath RCS como membro independente da Crowe Horwath International, está apta a atender clientes em mais de 100 países.

**Crowe Horwath International**

A Crowe Horwath International – uma das dez maiores redes de firmas de auditoria independente do mundo – conta com mais de 140 membros, 560 escritórios e 26.250 profissionais em 102 países. Suas firmas-membro estão totalmente integradas na prestação de serviços conjuntos nas áreas de auditoria, consultoria e impostos, com padrões internacionais de qualidade, baseados nas normas e metodologias da Crowe Horwath International. Todos são fortemente reconhecidos nos seus mercados de origem e reúnem profissionais altamente qualificados, proporcionando um maior conhecimento das leis e costumes locais, pontos importantes para clientes em busca de novos empreendimentos ou de expansão em outros países.

[www.crowehorwathrcs.com](http://www.crowehorwathrcs.com)

Crowe Horwath International is one of  
the first full members of the



**FORUM OF FIRMS**



**Mixed Sources**

Supporting responsible  
use of forest resources  
Cert No. SCS-C02703  
[www.fsc.org](http://www.fsc.org)  
© 1996 Forest Stewardship Council