1

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

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

**Seção Sumário**

**INTRODUÇÃO**

**Seção 1 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

**Seção 2 CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS**

**Seção 3 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**Seção 4 BALANÇO PATRIMONIAL**

**Seção 5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO   
ABRANGENTE**

**Seção 6 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E   
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**

**Seção 7 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA**

**Seção 8 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**Seção 9 DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E SEPARADAS**

**Seção 10 POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE   
ERRO**

**Seção 11 INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS**

**Seção 12 OUTROS TÓPICOS SOBRE INSTRUMENTOS FINANCEIROS**

**Seção 13 ESTOQUES**

**Seção 14 INVESTIMENTO EM CONTROLADA E EM COLIGADA**

**Seção 15 INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO   
(*JOINT VENTURE)***

**Seção 16 PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO**

**Seção 17 ATIVO IMOBILIZADO**

**Seção 18 ATIVO INTANGÍVEL EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE   
RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**

**Seção 19 COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE   
RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*)**

**Seção 20 OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO**

**Seção 21 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES**

**Apêndice Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão**

**Seção 22 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

**Apêndice Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida   
conversível**

**Seção 23 RECEITAS**

**Apêndice Exemplos de reconhecimento de receita**

2

**Seção 24 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL**

**Seção 25 CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS**

**Seção 26 PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES**

**Seção 27 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS**

**Seção 28 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS**

**Seção 29 TRIBUTOS SOBRE O LUCRO**

**Seção 30 EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE   
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**Seção 31 HIPERINFLAÇÃO**

**Seção 32 EVENTO SUBSEQUENTE**

**Seção 33 DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS**

**Seção 34 ATIVIDADES ESPECIALIZADAS**

**Seção 35 ADOÇÃO INICIAL DESTA NORMA**

**GLOSSÁRIO DE TERMOS**  
Esta Norma é apresentada nas Seções de 1 a 35.   
 **Introdução**  
P1 O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emite suas normas, interpretações e

comunicados técnicos de forma convergente com as Normas Internacionais de   
Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso dessas normas em demonstrações   
contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios   
financeiros compreendem informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que   
auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a   
capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.

P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de

reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e   
outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins   
gerais. Elas também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que   
surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC TG   
ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de   
Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação   
apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.

P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de

reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e   
outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins   
gerais. As normas também podem definir as exigências para transações, eventos e   
condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC   
TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de   
Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação   
apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

P3 O objetivo da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL é facilitar a formulação consistente e

lógica das normas. Ela também fornece uma base para o uso de julgamento na solução de   
problemas de contabilidade.

3

**Demonstrações contábeis para fins gerais**  
P4 As normas, interpretações e comunicados técnicos são elaborados para serem aplicados às

demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros de todas as   
empresas com fins lucrativos. As demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às   
necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios,   
acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo das demonstrações   
contábeis é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o   
desempenho (demonstração do resultado) e fluxos de caixa da entidade, de modo que seja   
útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

P5 Demonstrações contábeis para fins gerais são aquelas direcionadas às necessidades de

informação financeira gerais de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir   
relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. As   
demonstrações contábeis de uso geral incluem aquelas que são apresentadas   
separadamente ou dentro de outro documento público como um relatório anual ou um   
prospecto.

**Contabilidade para pequenas e médias empresas (PMEs)**  
P6 O CFC está emitindo em separado esta Norma para aplicação às demonstrações contábeis

para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto   
por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública   
de suas contas. Esta Norma é denominada: Contabilidade para Pequenas e Médias   
Empresas (PMEs).

P7 O termo empresas de pequeno e médio porte adotado nesta Norma não inclui (i) as

companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as   
sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; (iii) as sociedades   
reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e   
outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com   
poder legal para tanto. Ver Seção 1.

P8 As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de

proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras   
autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses   
propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais.

P9 As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais

diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis.   
Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta   
Norma para PMEs sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais   
ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a   
estruturação de controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com   
esta Norma e por outros meios.

**Aplicabilidade desta Norma para PMEs**  
P10 Uma definição clara por parte dos reguladores e autoridades que aprovarem a adoção desta

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

4

**Organização desta Norma**  
P11 Esta Norma para PMEs está organizada por tópicos, cada tópico sendo apresentado em

seção numerada em separado. Referências cruzadas para itens são identificadas pelo   
número da seção, seguido do número do item. Os números dos itens estão no formato   
xx.yy, onde xx é o número da seção e yy é o número sequencial do item dentro daquela   
seção. Em exemplos que incluem quantias monetárias, a unidade de medida é apresentada   
como sendo $.

P12 Todos os itens na Norma têm igual autoridade. Algumas seções incluem apêndices de

orientação para implementação, que não são parte da Norma, mas sim orientação para sua   
aplicação.

**Manutenção do conteúdo da Norma**  
P13 O CFC espera fazer uma revisão abrangente da experiência da adoção da Contabilidade

para PMEs depois de um período de dois anos de utilização. O CFC espera propor   
emendas para abordar problemas de implementação identificados nessa revisão. Ele   
também considera novas normas e emendas às existentes que possam vir a ser adotadas.   
(Eliminado pela NBC TG 1000 (R1))

P14 Depois da revisão inicial de implementação, o CFC espera propor emendas pela publicação

de uma minuta para discussão aproximadamente uma vez a cada três anos. No   
desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e   
as emendas às existentes que foram adotadas nos três anos anteriores, assim como   
problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito de possíveis   
melhorias a esta Norma. A intenção é que esse ciclo de três anos seja um plano probatório,   
e não um compromisso firme. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema   
para o qual uma emenda possa precisar ser considerada mais cedo do que no ciclo normal   
de três anos. Até que esta Norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa   
fazer ou propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não   
se aplicam à Contabilidade para PMEs.

P14 O CFC espera propor alterações pela publicação de minuta para discussão periodicamente,

mas não mais frequentemente do que aproximadamente uma vez a cada três anos. No   
desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e   
as alterações aos existentes, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à   
sua atenção a respeito da aplicação desta norma. De acordo com a ocasião, ele pode   
identificar um problema urgente para o qual uma alteração possa precisar ser considerada   
fora do processo de revisão periódica. Entretanto, espera-se que essas ocasiões sejam   
raras. Até que esta norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou   
propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam   
à Contabilidade para PMEs. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

P15 O CFC considerará que haja um período de, pelo menos, um ano entre o momento em que

as alterações à Contabilidade para PMEs venham a ser emitidas e a data efetiva de adoção   
dessas alterações.

P16 Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma, enquanto

ela não for alterada. Esta norma é um documento individual. Alterações feitas nas normas   
completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma antes que essas alterações sejam   
incorporadas a esta norma, salvo se, na falta de orientação específica nesta norma, a   
entidade decidir aplicar a orientação das normas completas (full IFRS) e esses princípios   
não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5. (Incluído pela   
NBC TG 1000 (R1))

5

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

**Seção 1**

**Pequenas e Médias Empresas   
  
Alcance**  
1.1 Esta Norma se destina à utilização por pequenas e médias empresas (PMEs). Esta seção

descreve as características das PMEs.   
 **Descrição de pequenas e médias empresas**   
  
1.2 Pequenas e médias empresas são empresas que:

(a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e   
(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos

de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração   
do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

1.3 A entidade tem obrigação pública de prestação de contas se:

(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou   
estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado   
aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão,   
incluindo mercados locais ou regionais); ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de   
seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito,   
companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de   
seus principais negócios. A maioria dos bancos, cooperativas de crédito, companhias de   
seguro, corretoras/distribuidoras de títulos e valores mobiliários, fundos mútuos e   
bancos de investimento se enquadrariam nesse segundo critério.

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

1.4 Algumas empresas também podem possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo   
amplo de partes externas, em razão de possuir e gerenciar recursos financeiros confiados a   
eles pelos clientes, consumidores ou membros não envolvidos na administração da   
empresa. Entretanto, se elas o fazem por razões incidentais a um negócio principal, (como,   
por exemplo, pode ser o caso de agências de viagens ou corretoras de imóveis, escolas,   
organizações de caridade, cooperativas que exijam um depósito nominal de participação, e   
vendedores que recebem pagamento adiantado para entrega futura dos produtos, como   
empresas de serviços públicos), isso não as faz ter obrigação de prestação pública de   
contas.

1.5 Se a entidade obrigada à prestação pública de contas usar esta Norma, suas

demonstrações contábeis não podem ser descritas como se estivessem em conformidade   
com a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) – mesmo que lei ou   
regulamentação permita ou exija que esta Norma seja usada por empresas obrigadas à   
prestação pública de contas.

1.6 Uma controlada cuja controladora utiliza as normas do CFC de forma integral, ou que é

6

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

1.7 A controladora (incluindo a controladora final ou qualquer controladora intermediária) avalia

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

**Seção 2   
Conceitos e Princípios Gerais**

**Alcance desta seção**  
2.1 Esta seção descreve o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias

empresas (PMEs) e as qualidades que tornam úteis as informações nas demonstrações   
contábeis. Ela também define os conceitos e princípios básicos que suportam as   
demonstrações contábeis das PMEs.

**Objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas**  
2.2 O objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer

informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e   
resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é útil para a tomada de decisão por   
vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para   
atender suas necessidades particulares de informação.

2.3 Demonstrações contábeis também mostram os resultados da diligência da administração –

a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.   
 **Características qualitativas de informação em demonstrações contábeis   
  
Compreensibilidade**  
2.4 A informação apresentada em demonstrações contábeis deve ser apresentada de modo a

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

**Relevância**  
2.5 A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as

necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando   
é capaz de influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar

7

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

**Materialidade**  
2.6 A informação é material – e, portanto, tem relevância – se sua omissão ou erro puder

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

**Confiabilidade**  
2.7 A informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é

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

**Primazia da essência sobre a forma**  
2.8 Transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de

acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a   
confiabilidade das demonstrações contábeis.

**Prudência**  
2.9 As incertezas que inevitavelmente cercam muitos eventos e circunstâncias são

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

**Integralidade**  
2.10 Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser

completa, dentro dos limites da materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a   
informação falsa ou torná-la enganosa e, portanto, não confiável e deficiente em termos de   
sua relevância.

**Comparabilidade**  
2.11 Os usuários devem ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao

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

8

contábeis, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.   
 **Tempestividade**  
2.12 Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões

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

**Equilíbrio entre custo e benefício**2.13 Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação

dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos   
não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e,   
frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários   
externos.

2.14 A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar

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

2.14A. A isenção de custo ou esforço excessivo é aplicada somente para alguns requisitos nesta

norma. Essa isenção não deve ser utilizada para outros requisitos nesta norma. (Incluído pela   
NBC TG 1000 (R1))

2.14B. Considerar se a obtenção ou determinação das informações necessárias para cumprir um

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

2.14C. A avaliação sobre se o requisito envolve custo ou esforço excessivo no reconhecimento

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

9

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

**Balanço patrimonial**  
2.15 O balanço patrimonial da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido

em uma data específica, como apresentado nessa demonstração da posição patrimonial e   
financeira. Eles são definidos da seguinte maneira:

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

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

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

2.16 Alguns itens que correspondem à definição de ativo ou passivo podem não ser reconhecidos

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

**Ativo**  
2.17 O benefício econômico futuro do ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou

indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses   
fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

2.18 Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a

forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.   
  
2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por

exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a   
entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel.

2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por

exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento são um ativo se a entidade   
controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel. (As expressões “arrendamento(s)   
mercantil(is)” foram substituídas em toda norma por “arrendamento(s)” pela Revisão NBC 04.)

**Passivo**2.20 Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente de agir

ou se desempenhar de certa maneira. A obrigação pode ser uma obrigação legal ou uma   
obrigação não formalizada (também chamada de obrigação construtiva). A obrigação legal   
tem força legal como consequência de contrato ou exigência estatutária. A obrigação não   
formalizada (construtiva) é uma obrigação que decorre das ações da entidade quando:   
(a) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de

declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras   
partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras   
partes, de que cumprirá com essas responsabilidades.

2.21 A liquidação de obrigação presente geralmente envolve pagamento em caixa, transferência

de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra

10

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

**Patrimônio líquido**2.22 Patrimônio líquido é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos.

Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações   
podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou   
perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.

2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos

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

**Desempenho** / **Resultado**  
2.23 Desempenho é a relação entre receitas e despesas da entidade durante um exercício ou

período. Esta Norma requer que as entidades apresentem seu desempenho em duas   
demonstrações: demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente. O   
resultado e o resultado abrangente são frequentemente usados como medidas de   
desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou   
resultado por ação. Receitas e despesas são definidas como se segue:

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

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

2.24 O reconhecimento de receitas e despesas resulta, diretamente, do reconhecimento e

mensuração de ativos e passivos. Critérios para o reconhecimento de receitas e despesas   
são discutidos nos itens 2.27 a 2.32.

**Receita**  
2.25 A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas quanto os ganhos.   
*Receita* propriamente dita é um aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das

atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como   
vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, *royalties* e aluguéis.

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

**Despesa**  
2.26 A definição de despesas abrange perdas, assim como, as despesas que se originam no

curso das atividades ordinárias da entidade.   
*Despesa* é uma redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da

entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Ela geralmente   
toma a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa,   
estoques, ou bens do ativo imobilizado.

11

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

**Reconhecimento de ativo, passivo, receita e despesa**  
2.27 Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar na demonstração contábil um

item que atenda a definição de ativo, passivo, receita ou despesa e satisfaz os seguintes   
critérios:   
(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item flua para ou da

entidade; e   
(b) tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

2.28 A falha no reconhecimento de item que satisfaça esses critérios não é corrigida pela

divulgação das políticas contábeis ou por notas ou material explicativo.   
 **Probabilidade de benefícios econômicos futuros**  
2.29 O conceito de probabilidade é usado no primeiro critério de reconhecimento para se referir

ao grau de incerteza que os futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão de ou   
para a entidade. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios   
econômicos são efetuadas com base na evidência disponível quando as demonstrações   
contábeis são elaboradas. Essas avaliações são efetuadas individualmente para itens   
individualmente significativos e para grupo ou população de itens individualmente   
insignificantes.

**Confiabilidade da mensuração**  
2.30 O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que

possa ser medido em bases confiáveis. Na maioria dos casos, o custo ou valor de um item   
é conhecido. Em outros casos ele deve ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é   
uma parte essencial na elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica sua   
confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não   
deve ser reconhecido na demonstração contábil.

2.31 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode se qualificar para

reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos   
subsequentes.

2.32 Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode, de qualquer modo, merecer

divulgação nas notas explicativas ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado   
quando a divulgação do item for relevante para a avaliação da posição patrimonial e   
financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos   
usuários das demonstrações contábeis.

**Mensuração de ativo, passivo, receita e despesa**  
2.33 Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais a entidade

mensura ativos, passivos, receitas e despesas em suas demonstrações contábeis.   
Mensuração envolve a seleção de uma base de avaliação. Esta Norma especifica quais   
bases de avaliação a entidade deve usar para muitos tipos de ativos, passivos, receitas e   
despesas.

2.34 Duas bases comuns para mensuração são custo histórico e valor justo:

(a) Para ativos, o custo histórico representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa

12

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

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

**Reconhecimento e princípios gerais de mensuração**  
2.35 As exigências para o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e

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

**Regime de competência**  
2.36 A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de

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

**Reconhecimento nas demonstrações contábeis   
  
Ativo**  
2.37 A entidade deve reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que

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

2.38 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. Entretanto, quando o

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

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

(a) a entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de   
evento passado;

(b) seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos   
para a liquidação dessa obrigação; e

(c) o valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.   
  
2.40 Um passivo contingente tanto é uma obrigação possível mas incerta quanto uma obrigação

13

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

**Receita**2.41 O reconhecimento de receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de

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

**Despesa**  
2.42 O reconhecimento de despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de

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

**Resultado e resultado abrangente**  
2.43 O resultado abrangente total é a diferença aritmética entre todas as receitas e todas as

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

2.44 O Resultado é a diferença aritmética entre receitas e despesas outras que não as receitas e

as despesas que esta Norma classifica como itens de Outros Resultados Abrangentes. Ele   
não é um elemento separado das demonstrações contábeis, e não é necessário um   
princípio específico de reconhecimento para ela.

2.45 Esta Norma não permite o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não

atendam às definições de ativos ou passivos, independentemente de resultarem da   
aplicação da noção comumente chamada “confronto entre receitas e despesas” para a   
mensuração do lucro ou do prejuízo.

**Mensuração no reconhecimento inicial**  
2.46 No reconhecimento inicial, a entidade deve avaliar ativos e passivos ao custo histórico a não

ser que esta Norma exija a avaliação inicial sobre outra base, tal como valor justo.   
 **Mensuração subsequente   
  
Ativos financeiros e passivos financeiros**  
2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido

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

2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido

na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda

14

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

2.48 A entidade geralmente mensura todos os outros ativos financeiros e passivos financeiros a

valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, a não ser que esta   
Norma exija ou permita mensuração sobre outra base, como custo ou custo amortizado.

**Ativos não financeiros**  
2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo

histórico são, subsequentemente, mensurados sobre outras bases de mensuração. Por   
exemplo:   
(a) a entidade avalia o ativo imobilizado pelo menor valor entre o custo depreciado e o seu

valor recuperável;   
(a) a entidade mensura o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo

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

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

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

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

2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, esta norma permite ou exige mensuração

ao valor justo:   
(a) investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto (*joint*

*ventures*) que a entidade avalia a valor justo (ver itens 14.10 e 15.15 respectivamente);   
(b) propriedades para investimento que a entidade avalia a valor justo (ver item 16.7);   
(c) ativos agrícolas (ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita) que a

entidade avalia pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda (ver item   
34.2).

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

**Passivos não financeiros**  
2.51 A maioria dos passivos que não são passivos financeiros é mensurada pela melhor

estimativa da quantia que seria necessária para liquidar a obrigação na data das   
demonstrações contábeis.

**Compensação de saldos**  
2.52 A entidade não deve compensar ativos e passivos, ou receitas e despesas, a não ser que

seja exigido ou permitido por esta Norma:   
(a) mensurar ativos, líquidos de provisões - por exemplo, provisões por obsolescência de

estoque e provisões por contas a receber de liquidação duvidosa – não é compensação;   
(b) se as atividades normais de operação da entidade não incluírem a compra ou venda de

ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, então a entidade   
reporta os ganhos e perdas na baixa desses ativos, deduzindo o valor contábil do ativo

15

e despesas de venda relacionadas.

**Seção 3   
Apresentação das Demonstrações Contábeis**

**Alcance desta seção**3.1 Esta seção detalha a adequada apresentação das demonstrações contábeis, o que é

exigido para que essas demonstrações estejam em conformidade com a NBC TG 1000 –   
Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e o que é um conjunto completo dessas   
demonstrações contábeis.

**Apresentação**  
3.2 As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e

financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e   
demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação   
adequada exige a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e   
condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos,   
receitas e despesas tal como disposto na Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais:   
(a) presume-se que a aplicação desta Norma pelas entidades de pequeno e médio porte,

com divulgação adicional quando necessária, resulte na adequada apresentação da   
posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade;

(b) conforme esclarecido no item 1.5, esta Norma “Contabilidade para PMEs” declara que a   
aplicação desta Norma por entidade que possui responsabilidade pública de prestação   
de contas não resulta na adequada apresentação. Consequentemente, não deve utilizá-  
lo, e sim o conjunto completo das demais normas do CFC.

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

**Adequação à norma “Contabilidade para PMEs”**  
3.3 A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com esta Norma

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

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

conformidade com um requisito desta Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa   
que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis das entidades de   
pequeno e médio porte, conforme disposto na Seção 2, a entidade não aplica esse requisito   
conforme disposto no item 3.5, a não ser que esse procedimento seja terminantemente   
vedado do ponto de vista legal e regulatório.

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

divulgar:   
(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma

apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da   
entidade;

(b) que cumpriu com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas,   
exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma

16

apresentação adequada;   
(c) a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a NBC TG 1000 – Contabilidade

para Pequenas e Médias Empresas exigiria, e a razão pela qual esse tratamento seria   
inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o objetivo das demonstrações   
contábeis disposto na Seção 2 e o tratamento efetivamente adotado.

3.6 Quando a entidade não aplicar um requisito desta Norma no período anterior, e essa não

aplicação afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis no período   
corrente, ela deve proceder à divulgação disposta no item 3.5(c).

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

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

cumprimento desse requisito é inadequado nessas circunstâncias por conflitar com o   
objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Seção 2;

(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item, nas demonstrações contábeis,   
que a administração concluiu serem necessários para se obter uma apresentação   
adequada.

**Continuidade**3.8 Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da

capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. A entidade está em   
continuidade a menos que a administração tenha intenção de liquidá-la ou cessar seus   
negócios, ou ainda não possua alternativa realista senão a descontinuação de suas   
atividades. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve   
levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo,   
mas não limitado, de doze meses a partir da data de divulgação das demonstrações   
contábeis.

3.9 Quando a administração, ao fazer sua avaliação, tiver conhecimento de incertezas materiais

relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da   
capacidade da entidade de permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser   
divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da   
continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as   
demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a   
continuidade da entidade.

**Frequência de divulgação das demonstrações contábeis**  
3.10 A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis (inclusive

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

(incluindo as notas explicativas) não são inteiramente comparáveis.   
 **Uniformidade de apresentação**  
3.11 A entidade deve manter a uniformidade na apresentação e classificação de itens nas

17

demonstrações contábeis de um período para outro, salvo se:   
(a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou

uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou   
classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para seleção e aplicação   
de políticas contábeis da Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e   
Retificação de Erro; ou

(b) esta Norma exija alteração na apresentação.   
  
3.12 Quando a apresentação ou a classificação de itens das demonstrações contábeis for

alterada, a entidade deve reclassificar os valores comparativos a menos que a   
reclassificação seja impraticável. Quando os valores comparativos forem reclassificados, a   
entidade deve divulgar as seguintes informações:   
(a) a natureza da reclassificação;   
(b) o valor de cada item ou grupo de itens reclassificados;   
(c) a razão para a reclassificação.

3.13 Se a reclassificação dos valores comparativos for impraticável, a entidade deve divulgar a

razão da reclassificação não ser praticável.   
 **Informação comparativa**  
3.14 Exceto quando esta Norma permitir ou exigir de outra forma, a entidade deve divulgar

informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores   
apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve   
apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para   
a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

**Materialidade e agregação**  
3.15 A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe

material de itens semelhantes. Os itens de natureza ou função distinta, salvo se imateriais,   
devem ser apresentados separadamente.

3.16 Omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individualmente ou

coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas   
demonstrações contábeis. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão   
ou declaração incorreta julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a   
natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

**Conjunto completo de demonstrações contábeis**  
3.17 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as

seguintes demonstrações:   
(a) balanço patrimonial ao final do período;   
(b) demonstração do resultado do período de divulgação;   
(c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do

resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro   
das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando   
apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os   
itens dos outros resultados abrangentes;

(d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;   
(e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;   
(f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e

outras informações explanatórias.   
  
3.18 Se as únicas alterações no patrimônio líquido durante os períodos para os quais as

demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de

18

lucro, de correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis, a   
entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no   
lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do   
patrimônio líquido (ver o item 6.4).

3.19 Se a entidade não possui nenhum item de outro resultado abrangente em nenhum dos

períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas, ela pode apresentar   
apenas a demonstração do resultado.

3.20 Em razão de o item 3.14 requerer valores comparativos com respeito aos períodos

anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto   
completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas   
demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as   
notas explicativas correspondentes.

3.21 No conjunto completo de demonstrações contábeis, a entidade deve apresentar cada

demonstração com igual destaque.   
  
3.22 A entidade pode utilizar títulos diferentes aos utilizados por esta Norma para as

demonstrações contábeis, desde que isso não venha a representar uma informação   
enganosa e desde que obedecida à legislação vigente.

**Identificação das demonstrações contábeis**  
3.23 A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e notas explicativas e

distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento.   
Além disso, a entidade deve evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e   
repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:   
(a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem, bem como

qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do   
exercício anterior;

(b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de   
entidades;

(c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas   
demonstrações contábeis;

(d) a moeda de apresentação, conforme definido na Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas   
Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;

(e) o nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas   
demonstrações contábeis.

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

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

(b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.   
 **Apresentação de informação não exigida por esta Norma**  
3.25 Esta Norma não trata da apresentação de informação por segmentos, lucro por ação, ou

demonstrações contábeis intermediárias para as entidades de pequeno e médio porte. A   
entidade que realize essas divulgações deve descrever as bases de elaboração e   
apresentação da informação.

**Seção 4   
Balanço Patrimonial**

**Alcance desta seção**

19

4.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas no balanço

patrimonial e como apresentá-las. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e   
patrimônio líquido da entidade em uma data específica – o final do período contábil.

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

(a) caixa e equivalentes de caixa;   
(b) contas a receber e outros recebíveis;   
(c) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (j) e (k));   
(d) estoques;   
(e) ativo imobilizado;   
(ea) propriedade para investimento mensurada ao custo menos depreciação acumulada e

perda acumulada por redução ao valor recuperável; (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))   
(f) propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio do resultado;   
(g) ativos intangíveis;   
(h) ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por

desvalorização;   
(i) ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;   
(j) investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os

investimentos em controladas;   
(k) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;   
(l) fornecedores e outras contas a pagar;   
(m) passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) e (p));   
(n) passivos e ativos relativos a tributos correntes;   
(o) tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não

circulantes);   
(p) provisões;   
(q) participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido, mas

separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade   
controladora;

(r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.   
  
4.3 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais no balanço

patrimonial sempre que forem relevantes para o entendimento da posição patrimonial e   
financeira da entidade.

**Distinção entre circulante e não circulante**4.4 A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não

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

**Ativo circulante**  
4.5 A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

(a) espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional   
normal da entidade;

(b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;   
(c) espera realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações

contábeis; ou   
(d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação

de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das

20

demonstrações contábeis.   
  
4.6 A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo

operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua   
duração seja de doze meses.

**Passivo circulante**  
4.7 A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

(a) espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal da entidade;   
(b) o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;   
(c) o passivo for exigível no período de até doze meses após a data das demonstrações

contábeis; ou   
(d) a entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo

menos doze meses após a data de divulgação.

4.8 A entidade deve classificar todos os outros passivos como não circulantes.   
 **Ordem e formato dos itens no balanço patrimonial**  
4.9 Esta Norma não prescreve a ordem ou o formato para apresentação dos itens no balanço

patrimonial, mas lembra a necessidade do atendimento à legislação vigente. O item 4.2   
fornece simplesmente uma lista dos itens que são suficientemente diferentes na sua   
natureza ou função para permitir uma apresentação individualizada no balanço patrimonial.   
Adicionalmente:   
(a) as contas do balanço patrimonial devem ser segregadas quando o tamanho, a natureza

ou a função de item ou agregação de itens similares, for tal que, sua apresentação   
separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da   
entidade; e

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

4.10 A decisão acerca da apresentação separada de itens adicionais deve ser baseada na

avaliação de todas as seguintes informações:   
(a) dos valores, natureza e liquidez dos ativos;   
(b) da função dos ativos na entidade; e   
(c) dos valores, natureza e prazo dos passivos.

**Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas**  
4.11 A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, obedecida a

legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas:   
(a) ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;   
(b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos

a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por   
receitas contabilizadas pela competência, mas ainda não faturadas;

(c) estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:   
(i) mantidos para venda no curso normal dos negócios;   
(ii) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;   
(iii) na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo

produtivo ou na prestação de serviços;   
(d) fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar

para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos   
incorridos;

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

21

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

4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço

patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:   
(a) para cada classe de capital representado por ações:

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

totalmente integralizadas;   
(iii) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;   
(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;   
(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores. (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

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

(vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;   
(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de

ações, incluindo os termos e montantes;   
(b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

4.13 A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de

responsabilidade limitada ou um “truste”, deve divulgar informação equivalente à exigida no   
item 4.12(a), evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio   
líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.

4.14 Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos,

ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes   
informações:   
(a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;   
(b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;   
(c) o valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de

ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

**Seção 5   
Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente**

**Alcance desta seção**  
5.1 Esta seção exige que a entidade apresente seu resultado para o período contábil de reporte

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

**Apresentação do resultado e do resultado abrangente**  
5.2 A entidade deve apresentar seu resultado abrangente para o período em duas

demonstrações - a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado   
abrangente – sendo que nesse caso a demonstração do resultado do exercício apresenta   
todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são   
reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por esta Norma.

5.3 Eliminado.

22

**Aspectos relativos à apresentação das demonstrações do resultado e do resultado   
abrangente**  
5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração

do resultado; em sequência, devem constar todos os itens de outros resultados   
abrangentes, a não ser que esta norma exija de outra forma. Esta norma fornece tratamento   
distinto para as seguintes circunstâncias:   
(a) os efeitos de correção de erros e mudanças de políticas contábeis são apresentados

como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado   
no período em que surgiram (ver Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de   
Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado   
abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:

(b) quatro tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do   
resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem: (Alterada pela   
NBC TG 1000 (R1))   
(i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis

de operação no exterior (ver Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de   
Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

(ii) alguns ganhos e perdas atuariais (ver Seção 28 – Benefícios a Empregados);   
(iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge* (ver Seção 12 –

Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);   
(iv) mudanças dos ganhos de reavaliação para imobilizado mensuradas de acordo com

o método de reavaliação, se permitida por lei (ver Seção 17 – Ativo Imobilizado).   
(Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

5.5 Eliminado.   
  
5.6 A entidade deve divulgar separadamente na demonstração do resultado abrangente os

seguintes itens, como alocações para o período:   
(a) resultado do período, atribuível:

(i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;   
(ii) aos proprietários da entidade controladora;

(b) resultado abrangente total do período, atribuível   
(i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;   
(ii) aos proprietários da entidade controladora.

**Abordagem de duas demonstrações**  
5.7 Dentro dessa abordagem de duas demonstrações, a demonstração do resultado do

exercício deve apresentar, no mínimo, e obedecendo à legislação vigente, as contas a   
seguir enunciadas que apresentem valores, com o lucro líquido ou prejuízo como última   
linha.   
(a) receitas;   
(b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;   
(c) lucro bruto;   
(d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas

operacionais;   
(e) parcela do resultado de investimento em coligadas (ver Seção 14 – Investimento em

Controlada e em Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15   
– Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)),   
contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;

(f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;   
(g) despesas e receitas financeiras;   
(h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;   
(i) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (k) deste item e

23

(a) e (b) do item 5.7A (ver item 29.35);   
(j) resultado líquido das operações continuadas;   
(k) valor líquido dos seguintes itens:

(i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;   
(ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos

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

(ii) resultado após os tributos atribuíveis à redução ao valor recuperável, ou reversão   
de redução ao valor recuperável, dos ativos na operação descontinuada (ver Seção   
27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), tanto na época em que forem   
classificados como operação descontinuada quanto depois, e à alienação dos   
ativos líquidos que consistem na operação descontinuada. (Alterado pela NBC TG 1000   
(R1))

(l) resultado líquido do período.   
  
5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como

primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas   
que apresentem valores nos itens a seguir:   
(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b) classificado por natureza;   
(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza

(excluindo os valores da alínea (k)). Esses itens devem ser agrupados naqueles que,   
de acordo com esta norma: (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))   
(i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado, ou seja, aqueles no

item 5.4(b)(i) e (ii) e (iv); e (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))   
(ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado quando condições

específicas forem atendidas, ou seja, aquelas no item 5.4(b)(iii). (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

(b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em   
conjunto, contabilizada pelo método da equivalência patrimonial;

(c) resultado abrangente total.

**Exigências aplicáveis**  
5.8 De acordo com esta Norma, os efeitos de correção de erros e mudanças de práticas

contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de   
como parte do resultado do período em que surgiram (ver Seção 10).

5.9 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do

resultado abrangente e na demonstração do resultado do exercício, quando essa   
apresentação for relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.

5.10 A entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como

“item extraordinário” na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado   
abrangente, ou em notas explicativas.

**Análise da despesa**5.11 A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada

na natureza dessas despesas, ou na função dessas despesas dentro da entidade, devendo   
eleger o critério que forneça informações confiáveis e mais relevantes; a legislação brasileira   
leva à apresentação por função.

**Análise de despesa por natureza**(a) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas na

demonstração do resultado de acordo com sua natureza (por exemplo, depreciações,   
compras de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas   
com publicidade), e não são realocadas entre as várias funções dentro da entidade.

**Análise de despesa por função**

24

(b) De acordo com esse método de classificação, as despesas são agregadas de acordo   
com sua função, como parte do custo dos produtos e serviços vendidos, por exemplo,   
das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade   
divulga seu custo dos produtos ou serviços vendidos, de acordo com esse método,   
separadamente de outras despesas.

**Seção 6   
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou**

**Prejuízos Acumulados   
  
Alcance desta seção**  
6.1 Esta seção dispõe sobre as exigências para a apresentação das mutações no patrimônio

líquido da entidade para um período tanto na demonstração das mutações do patrimônio   
líquido quanto, caso condições específicas forem atendidas e a entidade opte, na   
demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

**Demonstração das mutações do patrimônio líquido   
  
Objetivo**  
6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para

um período contábil, os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio   
líquido no período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros   
reconhecidos no período, os valores investidos pelos proprietários e os dividendos e outras   
distribuições para os proprietários durante o período.

6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para

um período contábil; outros resultados abrangentes para o período; os efeitos das   
mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período; os valores   
investidos pelos sócios; e os dividendos e outras distribuições para os sócios na sua   
capacidade de sócios durante o período. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido**  
6.3 A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido contendo:   
6.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando

separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e   
a participação dos não controladores;

(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou   
correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis,   
Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

(c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no   
final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:   
(i) do resultado do período;   
(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;   
(ii) de outros resultados abrangentes; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras

distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas,   
de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras   
distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas   
que não resultem em perda de controle.

(iii) dos valores de investimentos realizados pelos sócios e dividendos e outras   
distribuições para eles na sua capacidade de sócios, demonstrando separadamente

25

ações ou quotas emitidas de transações com ações ou quotas em tesouraria; de   
dividendos e outras distribuições aos sócios; e de alterações nas participações em   
controladas que não resultem em perda de controle. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados   
  
Objetivo**  
6.4 A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as

alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. O item 3.18   
permite que a entidade apresente a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no   
lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do   
patrimônio líquido, se as únicas alterações no seu patrimônio líquido durante os períodos   
para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de   
pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de   
períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

**Informação a ser apresentada na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados**  
6.5 A entidade deve apresentar, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os

seguintes itens, adicionalmente às informações requeridas pela Seção 5 – Demonstração do   
Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:   
(a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;   
(b) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;   
(c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos

anteriores;   
(d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas

contábeis;   
(e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

**Seção 7   
Demonstração dos Fluxos de Caixa**

**Alcance desta seção**  
7.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas na demonstração dos

fluxos de caixa e como apresentá-las. A demonstração dos fluxos de caixa fornece   
informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um   
período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais,   
nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

**Equivalentes de caixa**  
7.2 Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são

mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para   
investimento ou outros fins. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como   
equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de três   
meses ou menos da data de aquisição. Saldos bancários a descoberto decorrentes de   
empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes   
são geralmente considerados como atividades de financiamento similares aos empréstimos.   
Entretanto, se eles são exigíveis contra apresentação e formam uma parte integral da   
administração do caixa da entidade, devem ser considerados como componentes do caixa e   
equivalentes de caixa.

**Informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa**

26

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

**Atividades operacionais**  
7.4 Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade.

Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de   
transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado.   
Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:   
(a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;   
(b) recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras

receitas;   
(c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;   
(d) pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia;   
(e) pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser

especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento;   
(f) recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos

com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos   
especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do ativo imobilizado por entidade industrial,   
podem resultar em ganho ou perda que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os   
fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de   
investimento.

**Atividades de investimento**  
7.5 Atividades de investimento são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros

investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Exemplos de fluxos de caixa que   
decorrem das atividades de investimento são:   
(a) pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo os ativos

imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo   
prazo;

(b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros   
ativos de longo prazo;

(c) pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras   
entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto   
(exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou   
mantidos para negociação ou venda);

(d) recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais   
de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em   
conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de   
caixa ou mantidos para negociação ou venda);

(e) adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;   
(f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos

concedidos a terceiros;   
(g) pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e

contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou   
venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;

(h) recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de   
opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para   
negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de   
financiamento.

Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*) (ver Seção 12 –   
Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros), a entidade deve classificar os fluxos de   
caixa do contrato da mesma maneira que os fluxos de caixa do item sendo protegido.

27

**Atividades de financiamento**7.6 Atividades de financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na

composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade. Exemplos de fluxos de   
caixa que decorrem das atividades de financiamento são:   
(a) caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;   
(b) pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da

entidade;   
(c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e

outros empréstimos de curto e longo prazos;   
(d) pagamentos para amortização de empréstimo;   
(e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a

arrendamento (*leasing*) financeiro.   
 **Divulgação dos fluxos de caixa das atividades operacionais**  
7.7 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

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

(b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa   
e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

**Método indireto**  
7.8 Pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado

ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:   
(a) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar

durante o período;   
(b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos,

receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas),   
ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e   
controladas não distribuídos, participação de não controladores; e

(c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de   
investimento ou de financiamento.

**Método direto**7.9 Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por

meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa.   
Tal informação pode ser obtida:   
(a) dos registros contábeis da entidade; ou   
(b) ajustando-se as vendas, os custos dos produtos e serviços vendidos e outros itens da

demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:   
(i) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar

durante o período;   
(ii) outros itens que não envolvem caixa; e   
(iii) outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de

financiamento ou investimento.

7.9A É incentivada a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das   
atividades operacionais.

**Divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento**

28

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

**Fluxos de caixa em moeda estrangeira**7.11 A entidade deve registrar os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda

estrangeira na moeda funcional da entidade, convertendo o montante em moeda estrangeira   
para a moeda funcional utilizando a taxa cambial na data do fluxo de caixa.

7.12 A entidade deve converter os fluxos de caixa da controlada no exterior para sua moeda

funcional, utilizando a taxa cambial na data dos fluxos de caixa.   
  
7.13 Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas

estrangeiras não são fluxos de caixa. Entretanto, para conciliar o caixa e os equivalentes de   
caixa no início e no fim do período, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o   
caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser   
apresentado na demonstração dos fluxos de caixa. Portanto, a entidade deve recalcular o   
caixa e os equivalentes de caixa mantidos durante o período de divulgação (tais como   
valores em moeda estrangeira mantidos e contas bancárias em moedas estrangeiras) pela   
taxa de câmbio do final do período. A entidade deve apresentar os ganhos e perdas não   
realizados resultantes separadamente para os fluxos de caixa das atividades operacionais,   
de investimento e de financiamento.

**Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)**7.14 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa referentes a juros e dividendos (ou outra

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

7.15 A entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de

lucro recebidos como fluxos de caixa operacionais porque eles estão incluídos no resultado.   
Alternativamente, a entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras   
distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de   
investimento respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou   
retorno sobre investimentos.

7.16 A entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucro pagos como fluxos

de caixa de financiamento porque são custos de obtenção de recursos financeiros.   
Alternativamente, a entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros   
pagos como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais porque eles são   
pagos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

**Tributos sobre o lucro**  
7.17 A entidade deve apresentar separadamente os fluxos de caixa derivados dos tributos sobre

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

**Transação que não envolve caixa**  
7.18 A entidade deve excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o

29

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

7.19 Muitas atividades de investimento e de financiamento não possuem impacto direto nos

fluxos de caixa correntes, embora elas afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade.   
A exclusão das transações que não envolvem caixa da demonstração dos fluxos de caixa é   
consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses itens não envolvem fluxos de   
caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem o caixa são:   
(a) aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de

arrendamento financeiro (*leasing*);   
(b) aquisição de entidade por meio de emissão de ações;   
(c) conversão de dívida em capital.

**Componentes de caixa e equivalentes de caixa**  
7.20 A entidade deve apresentar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve,

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

**Outras divulgações**  
7.21 A entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos

saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam   
disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade   
podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles   
cambiais ou restrições legais.

**Seção 8   
Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**

**Alcance desta seção**  
8.1 Esta seção dispõe sobre os princípios subjacentes às informações que devem ser

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

**Estrutura das notas explicativas**  
8.2 As notas explicativas devem:

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

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

30

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

8.3 A entidade deve, tanto quanto seja praticável, apresentar as notas explicativas de forma

sistemática. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a   
referência com a respectiva informação nas notas explicativas.

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

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

(b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);   
(c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem

em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é   
apresentada na demonstração; e

(d) quaisquer outras divulgações.   
 **Divulgação das práticas contábeis**  
8.5 A entidade deve divulgar no resumo das principais práticas contábeis:

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

demonstrações contábeis.   
 **Informação sobre julgamento**  
8.6 A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas

explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (ver item   
8.7), que a administração utilizou no processo de aplicação das práticas contábeis da   
entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas   
demonstrações contábeis.

**Informação sobre as principais fontes de incerteza das estimativas**  
8.7 A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais

pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na   
data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos   
valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com   
respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre:   
(a) sua natureza; e   
(b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

**Seção 9   
Demonstrações Consolidadas e Separadas**

**Alcance desta seção**  
9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade deve apresentar

demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas   
demonstrações. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações   
contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas.

9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade que aplica esta norma deve

apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas   
demonstrações de acordo com esta norma. Esta seção também inclui instruções para   
elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas   
se forem elaboradas de acordo com esta norma. Se a controladora não tem obrigatoriedade

31

de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis   
separadas de acordo com esta norma, mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis   
consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios   
contábeis. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Exigência de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas**  
9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelo item 9.3, a entidade controladora deve apresentar

demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em   
controladas, de acordo com esta Norma. As demonstrações contábeis consolidadas devem   
incluir todas as controladas da controladora.

9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelos itens 9.3 e 9.3C, a entidade controladora deve

apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus   
investimentos em controladas. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir   
todas as controladas da controladora. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas

se:   
(a) ambas as condições abaixo forem atendidas:

(i) a entidade controladora é ela própria uma controlada; e   
(ii) sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir

demonstrações contábeis de finalidade geral consolidadas, em conformidade com o   
conjunto completo de normas ou com esta Norma; ou

(b) a entidade não possui controladas, exceto por aquela adquirida com a finalidade de   
venda ou desinvestimento dentro de um ano. A entidade controladora deve contabilizar   
tal controlada:   
(i) pelo valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, caso o

valor justo das ações possa ser mensurado de maneira confiável; ou   
(ii) caso contrário, pelo custo menos redução ao valor recuperável (ver item 11.14(c)).

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se

ambas as condições abaixo forem atendidas:   
(a) se a entidade controladora é ela própria uma controlada; e   
(b) se sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir

demonstrações contábeis para fins gerais consolidadas, em conformidade com o   
conjunto completo de normas ou com esta norma. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

9.3A De acordo com o item 9.3B, uma controlada não é consolidada se for adquirida e mantida

com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição   
(ou seja, a data em que a adquirente obtém o controle da adquirida). Essa controlada é   
contabilizada, de acordo com os requisitos da Seção 11, item 11.8(d), como investimento e,   
não, de acordo com esta seção. A controladora também deve fornecer a divulgação do item   
9.23A. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

9.3B Se a controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com o item 9.3A, não for

alienada dentro de um ano a contar de sua data de aquisição (ou seja, a controladora ainda   
tem o controle dessa controlada):   
(a) a controladora deve consolidar a controlada a partir da data de aquisição, a menos que

cumpra a condição do item 9.3B(b). Consequentemente, se a data de aquisição foi em   
período anterior, os períodos anteriores pertinentes devem ser reapresentados;

(b) se o atraso for causado por eventos ou circunstâncias fora do controle da controladora e   
houver evidência suficiente na data de relatório de que a controladora continua   
comprometida com o seu plano de vender ou alienar a controlada, a controladora deve   
continuar a contabilizar a controlada, de acordo com o item 9.3A. (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

32

9.3C Se a controladora não possui outras controladas além daquelas que não necessitem ser   
consolidadas, de acordo com os itens 9.3A e 9.3B, ela não deve apresentar demonstrações   
contábeis consolidadas. Entretanto, a controladora deve fornecer a divulgação do item   
9.23A. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

9.4 Uma controlada é a entidade que é controlada pela controladora. Controle é o poder de

governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de forma a obter benefícios de   
suas atividades. Se a entidade criou uma sociedade de propósito especifico (SPE) para   
atingir um objetivo específico e bem definido, a entidade deve consolidar a SPE quando a   
essência do relacionamento indicar que a SPE é controlada pela entidade (ver itens 9.10 a   
9.12).

9.5 Supõe-se que o controle existe quando a controladora possui, direta, ou indiretamente por

meio de controladas, mais da metade do poder de voto da entidade. Essa suposição pode   
ser afastada em circunstâncias excepcionais, caso possa ser demonstrado claramente que   
tal propriedade não constitui controle. Controle também existe quando a controladora possui   
metade ou menos do poder de voto da entidade, mas possui:   
(a) poder sobre mais da metade dos direitos de voto em razão de acordo com outros

investidores;   
(b) poder para governar as políticas operacionais e financeiras da entidade conforme

estatuto ou acordo;   
(c) poder para indicar ou remover a maioria dos membros do conselho de administração ou

órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou   
órgão; ou

(d) poder para obter a maioria dos votos nas reuniões do conselho de administração ou   
órgão de administração equivalente e controlar a entidade por meio desse conselho ou   
órgão.

9.6 O controle também pode ser alcançado pela titularidade de opções e instrumentos

conversíveis que podem ser imediatamente exercidos ou por possuir preposto com   
competência para direcionar as atividades para o beneficio da entidade controladora.

9.7 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação simplesmente porque o investidor é

uma organização investidora de risco ou entidade similar.   
  
9.8 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque suas atividades são distintas

das atividades das outras entidades incluídas na consolidação. Informações relevantes são   
fornecidas por meio da consolidação de tais controladas e divulgação de informações   
adicionais nas demonstrações contábeis consolidadas acerca das diferentes atividades   
operacionais das controladas.

9.9 Uma controlada não deve ser excluída da consolidação porque opera em jurisdição que

impõe restrições sobre a transferência de caixa ou outros ativos para fora da sua jurisdição.   
  
**Sociedade de propósito específico**  
9.10 A entidade pode ser criada para atingir um propósito específico (tais como efetivar um

arrendamento, desenvolver atividades de pesquisa e desenvolvimento ou securitizar ativos   
financeiros). Tal SPE pode ser criada sob a forma de corporação, “trust”, sociedade, ou   
entidade não incorporada. Geralmente, as SPEs são criadas com acordos legais que   
impõem exigências rigorosas sobre suas operações.

9.11 A entidade deve elaborar demonstrações contábeis consolidadas que incluem quaisquer

SPEs que sejam suas controladas. Além das circunstâncias descritas no item 9.5, as   
seguintes circunstâncias podem indicar que a entidade controla uma SPE (essa não é uma   
lista exaustiva):   
(a) as atividades da SPE estão sendo conduzidas pela entidade de acordo suas

33

necessidades de negócios específicas;   
(b) a entidade detém o poder final na tomada de decisão sobre as atividades da SPE,

mesmo que as decisões do dia-dia tenham sido delegadas;   
(c) a entidade detém os direitos de obter a maioria dos benefícios da SPE e, portanto, pode

estar exposta aos riscos decorrentes das atividades da SPE;   
(d) a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relacionados à SPE

ou seus ativos.   
  
9.12 Os itens 9.10 e 9.11 não se aplicam aos planos de benefícios pós-emprego ou outros planos

de benefícios a empregados de longo prazo, para os quais se aplicam a Seção 28 –   
Benefícios a Empregados.

**Procedimentos de consolidação**  
9.13 As demonstrações contábeis consolidadas apresentam informações contábeis sobre o

grupo como uma única entidade econômica. Na elaboração das demonstrações contábeis   
consolidadas, a entidade deve:   
(a) combinar as suas demonstrações contábeis com as das controladas linha a linha,

somando itens como ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesa;   
(b) eliminar o valor contabilizado de investimento da controladora em cada controlada e a

participação da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;   
(c) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no

resultado das controladas consolidadas separadamente da participação dos   
proprietários da controladora para o período de divulgação; e

(d) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no   
patrimônio líquido das controladas consolidadas, separadamente do patrimônio líquido   
da controladora relativos a eles. A participação dos não controladores no patrimônio   
líquido da entidade consiste de:   
(i) o montante dessa participação na data original da combinação, calculada de acordo

com a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de   
Rentabilidade Futura (*Goodwill*); e

(ii) a quota de participação nas mudanças no patrimônio líquido desde a data da   
combinação.

9.14 As proporções do resultado e nas mudanças no patrimônio líquido alocadas para os

proprietários da controladora e para a participação dos não controladores são determinadas   
com base na participação da propriedade existente e não refletem o possível exercício ou   
conversão de opções ou instrumentos conversíveis.

**Transações e saldos dentro do grupo econômico**  
9.15 Transações e saldos dentro do grupo econômico, incluindo receitas, despesas e

distribuições de lucro, são eliminados completamente. Lucros e prejuízos resultantes de   
transações dentro do grupo econômico que estão reconhecidos como ativos, tais como   
estoques e ativo imobilizado, são eliminados completamente. Prejuízos dentro do mesmo   
grupo econômico podem indicar uma desvalorização que exige reconhecimento nas   
demonstrações contábeis consolidadas (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de   
Ativos). A seção 29 – Tributos sobre o Lucro se aplica as diferenças temporárias que   
surgem da eliminação dos lucros e prejuízos resultantes das transações dentro do grupo   
econômico. (Para mais detalhes sobre as técnicas de consolidação consultar a Interpretação   
Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas,   
Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial).

**Data de divulgação uniforme**9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração

das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de

34

divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Uma Nota Explicativa deve ser incluída   
indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas,   
conforme item 9.23 (c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração

das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de   
divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Se for impraticável elaborar as   
demonstrações contábeis de controlada na mesma data de relatório da controladora, a   
controladora deve consolidar as informações financeiras da controlada, utilizando as   
demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de   
transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis   
e a data das demonstrações contábeis consolidadas. Uma nota explicativa deve ser incluída   
indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas,   
conforme item 9.23(c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses. (Alterado pela NBC   
TG 1000 (R1))

**Práticas contábeis uniformes**  
9.17 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por meio da utilização de

práticas contábeis uniformes para transações e outros eventos e condições similares em   
circunstâncias similares. Se um membro do grupo econômico utilizar práticas contábeis   
distintas daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações e eventos   
similares em circunstâncias similares, ajustes apropriados devem ser realizados nas suas   
demonstrações contábeis no processo de elaboração das demonstrações contábeis   
consolidadas.

**Aquisição e alienação de controladas**  
9.18 As receitas e despesas da controlada são incluídas nas demonstrações contábeis

consolidadas a partir da data de aquisição. As receitas e despesas da controlada são   
incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas até a data na qual a controladora   
deixe de controlar a controlada. A diferença entre os rendimentos provenientes da alienação   
da controlada e seu valor contabilizado na data da alienação, excluindo o valor cumulativo   
de quaisquer diferenças relacionadas a uma controlada no exterior reconhecidas no   
patrimônio líquido de acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio   
e Conversão de Demonstrações Contábeis, é reconhecida na demonstração consolidada do   
resultado como ganho ou perda na alienação da controlada.

9.18 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis

consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de   
controlar a controlada. Quando isso ocorrer, a diferença entre os rendimentos provenientes   
da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data em que se perde o controle   
deve ser reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na   
alienação da controlada. O valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial   
referente a uma controlada estrangeira reconhecido em outros resultados abrangentes, de   
acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de   
Demonstrações Contábeis, não deve ser reclassificado para o resultado na alienação da   
controlada. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

9.19 Se a entidade deixar de ser controlada, mas o investidor (antigo controlador) continuar

mantendo o investimento na antiga controlada, esse investimento deve ser contabilizado   
como ativo financeiro de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos ou   
Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros a partir da data em que a   
entidade deixe de ser uma controlada, desde que ela não se torne uma coligada (para qual   
se aplica a Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada) ou entidade controlada   
em conjunto (para qual se aplica a Seção 15 – Investimento em Empreendimento   
Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)). O valor contabilizado do investimento na data em

35

que a entidade deixe de ser uma controlada deve ser considerado como custo para   
mensuração inicial do ativo financeiro.

**Participação dos não controladores nas controladas**  
9.20 A entidade deve apresentar a participação dos não controladores no balanço patrimonial

consolidado dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos   
proprietários da controladora, conforme exigido pelo item 4.2(q).

9.21 A entidade deve divulgar a participação dos não controladores no resultado do grupo

econômico, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente,   
separadamente, conforme exigido pelo item 5.6.

9.22 O resultado e cada componente de outros resultados abrangentes devem ser atribuídos aos

proprietários da controladora e à participação dos não controladores. O resultado   
abrangente total deve ser atribuído aos proprietários da controladora e à participação dos   
não controladores, mesmo se isso resultar na participação dos não controladores com saldo   
deficitário.

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

(a) o fato que as demonstrações são consolidadas;   
(b) a base para conclusão de que o controle existe quando a controladora não possui

diretamente ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de   
voto;

(c) qualquer diferença entre a data de divulgação das demonstrações contábeis da   
controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações   
contábeis consolidadas;

(d) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes   
de contratos de empréstimos ou exigências regulatórias) quanto à habilidade das   
controladas transferirem recursos para a entidade controladora na forma de dividendos   
ou outras distribuições de lucro em espécie ou de amortizar dívidas.

9.23A Além dos requisitos de divulgação na Seção 11, a controladora deve divulgar o valor

contábil total de investimentos em controladas que não são consolidados (ver itens 9.3A a   
9.3C) na data de relatório, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas. (Incluído pela NBC   
TG 1000 (R1))

**Demonstrações separadas   
  
Apresentação de demonstrações separadas**  
9.24 O item 9.2 exige que a controladora apresente demonstrações contábeis consolidadas. Esta

Norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas   
ou as das controladas individuais.

9.24 Esta norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis

separadas ou as das controladas individuais. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
  
9.25 As demonstrações contábeis da entidade que não possui controlada não são

demonstrações contábeis separadas. Portanto, a entidade que não é uma controladora, mas   
que é uma investidora em coligada ou possui participação empreendedora em   
empreendimento controlado em conjunto apresenta suas demonstrações contábeis de   
acordo com a Seção 14 ou Seção 15, conforme apropriado. Essas entidades também   
podem escolher apresentar demonstrações contábeis separadas.

36

9.25 As demonstrações separadas são um segundo conjunto de demonstrações contábeis   
apresentadas pela entidade adicionalmente a quaisquer das seguintes:   
(a) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas por controladora;   
(b) demonstrações contábeis elaboradas por controladora isenta da obrigação de elaborar

demonstrações contábeis consolidadas pelo item 9.3C; ou   
(c) demonstrações contábeis elaboradas por entidade que não seja controladora, mas é

investidora em coligada ou tem participação de investidor em empreendimento   
controlado em conjunto. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Escolha de práticas contábeis**  
9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação

em entidade controlada em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as   
descreve como estando em conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem   
atender a todas as exigências desta Norma. A entidade deve adotar uma prática contábil   
para seus investimentos em controladas, coligadas, e entidades controladas em conjunto a   
fim de mensurá-los:   
(a) pelo custo menos redução ao valor recuperável; ou   
(b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado.

A entidade deve adotar a mesma prática contábil para todos os investimentos da mesma   
classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas ela pode escolher   
diferentes práticas para diferentes classes.

9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação

em empreendimento controlado em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e   
as descreve como estando em conformidade com esta norma, essas demonstrações devem   
atender a todas as exigências desta norma, com a seguinte exceção: a entidade deve   
adotar uma política contábil para seus investimentos em controladas, coligadas e entidades   
controladas em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas a fim de mensurá-  
los:   
(a) pelo custo menos a redução ao valor recuperável;   
(b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado; ou   
(c) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.   
A entidade deve adotar a mesma prática contábil para todos os investimentos da mesma   
classe (controladas, coligadas ou entidades sob controle conjunto), mas ela pode escolher   
diferentes práticas para diferentes classes. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Divulgação nas demonstrações separadas**  
9.27 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação

em entidade sob controle conjunto elabora demonstrações separadas, essas   
demonstrações separadas devem evidenciar:   
(a) que as demonstrações são demonstrações contábeis separadas; e   
(b) a descrição dos métodos utilizados para contabilizar os investimentos em controladas,

entidades controladas em conjunto e coligadas,   
e deve identificar as demonstrações contábeis consolidadas ou outras demonstrações   
contábeis primárias para qual elas se referem.

**Demonstrações contábeis combinadas**  
9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis

de duas ou mais entidades controladas por um único investidor. Esta Norma não exige que   
sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.

9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis

de duas ou mais entidades sob controle comum (conforme descrito no item 19.2(a)). Esta

37

norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas. (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

9.29 Se a entidade elaborar demonstrações contábeis combinadas e descrevê-las como em

conformidade com esta Norma, essas demonstrações devem obedecer a todas as   
exigências desta Norma. Transações e saldos intercompanhias devem ser eliminados;   
lucros ou prejuízos resultantes de transações intercompanhias que estão reconhecidos nos   
ativos tais como estoques e ativo imobilizado devem ser eliminados; as demonstrações   
contábeis das entidades incluídas nas demonstrações contábeis combinadas devem ser   
elaboradas na mesma data de divulgação a não ser que isto seja impraticável; e práticas   
contábeis uniformes devem ser seguidas para transações e outros eventos similares em   
circunstâncias similares.

**Divulgação nas demonstrações combinadas**  
9.30 As demonstrações contábeis combinadas devem evidenciar as seguintes informações:

(a) o fato de que as demonstrações contábeis são demonstrações contábeis combinadas;   
(b) o porquê da elaboração de demonstrações contábeis combinadas;   
(c) a base para determinação de quais entidades são incluídas nas demonstrações

contábeis combinadas;   
(d) a base para elaboração das demonstrações contábeis combinadas;   
(e) as divulgações de partes relacionadas exigidas pela Seção 33 – Divulgação sobre

Partes Relacionadas.

**Seção 10   
Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**

**Alcance desta seção**  
10.1 Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das políticas (práticas) contábeis

usadas na elaboração de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nas   
estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos   
anteriores.

**Seleção e aplicação das políticas contábeis**   
  
10.2 As políticas contábeis são princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas,

aplicados pela entidade na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis.   
  
10.3 Se esta Norma trata de transação específica, outro evento ou condição, a entidade deve

aplicar esta Norma. Entretanto, a entidade não precisa seguir a exigência desta Norma se o   
efeito de sua aplicação não for material.

10.4 Se esta Norma não trata especificamente uma transação, outro evento ou condição, a

administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação da   
prática contábil que resulte em informações que sejam:   
(a) relevantes às necessidades para a tomada de decisão econômica dos usuários; e   
(b) confiáveis, no sentido de que as demonstrações contábeis:

(i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho e   
os fluxos de caixa da entidade;

(ii) reflitam a substância econômica das transações, de outros eventos e condições, e   
não meramente sua forma legal;

(iii) sejam neutros, isto é, sem distorção ou tendenciosidade;   
(iv) sejam prudentes; e   
(v) sejam completos em todos os aspectos relevantes.

38

10.5 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração deve fazer referência, e   
considerar a aplicabilidade, às seguintes fontes, em ordem decrescente:   
(a) as exigências e orientação desta Norma, lidando com questões semelhantes e

relacionadas; e   
(b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos,

passivos, receitas e despesas, e os princípios globais da Seção 2 – Conceitos e   
Princípios Gerais.

10.6 Ao fazer o julgamento descrito no item 10.4, a administração pode considerar, também, as

exigências e orientações das normas completas, lidando com questões semelhantes e   
relacionadas.

**Consistência das políticas contábeis**  
10.7 A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis consistentemente para

transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que esta Norma exija ou   
permita, especificamente, a categorização de itens, para os quais práticas diferentes   
possam ser apropriadas. Se esta Norma exigir ou permitir tal categorização, uma prática   
contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente para cada categoria.

**Mudança nas políticas contábeis**  
10.8 A entidade deve mudar uma prática contábil somente se a mudança:

(a) for exigida por mudanças nesta Norma; ou   
(b) resultar em demonstrações contábeis que forneçam informação mais relevante e

confiável sobre os efeitos de transações, de outros eventos ou condições, em relação à   
posição patrimonial e financeira, ao desempenho ou aos fluxos de caixa da entidade.

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

(a) aplicação de prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que   
diferem, em substância, daqueles anteriormente ocorridos;

(b) aplicação de nova prática contábil para transações, outros eventos ou condições, que   
não ocorreram anteriormente ou não eram materiais;

(c) mudança feita para o método do custo quando a mensuração confiável do valor justo   
não está mais disponível (ou vice-versa) para um ativo que deveria ou poderia ser   
avaliado, segundo esta Norma, com base no valor justo.

10.10 Se esta Norma permite a escolha de tratamento contábil (incluindo as bases de

mensuração) para uma transação específica, ou outro evento ou condição, e a entidade   
muda sua escolha anterior, trata-se de mudança na prática contábil.

10.10A A aplicação inicial da política para reavaliar ativos de acordo com a Seção 17 – Ativo

Imobilizado, se permitido por lei, é uma mudança na política contábil a ser tratada como   
reavaliação de acordo com a Seção 17. Consequentemente, a mudança do método de   
custo para o método de reavaliação para uma classe do imobilizado deve ser contabilizada   
prospectivamente e, não, de acordo com os itens 10.11 e 10.12. (Incluído pela NBC TG 1000   
(R1))

**Aplicando mudanças nas políticas contábeis**  
10.11 A entidade deve contabilizar as mudanças de prática contábil da seguinte forma:

(a) a entidade deve contabilizar uma mudança de prática contábil decorrente de mudança   
nas exigências desta Norma, segundo as condições das disposições transitórias, se   
houver, especificadas naquela emenda;

(b) quando a entidade decide seguir a NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros:   
Reconhecimento e Mensuração, em vez de seguir a Seção 11 – Instrumentos   
Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros,

39

conforme permitido pelo item 11.2, e as exigências da NBC TG 38 mudam, a entidade   
deve explicar essa mudança na prática contábil de acordo com as condições de   
transição, especificadas na NBC TG 38; e

(c) a entidade deve contabilizar todas as outras mudanças na prática contábil   
retrospectivamente (ver item 10.12).

**Aplicação retrospectiva**  
10.12 Quando uma mudança na prática contábil é aplicada retrospectivamente, de acordo com o

item 10.11, a entidade deve aplicar a nova prática contábil às informações comparativas de   
exercícios anteriores à data mais antiga para a qual é praticável, como se a nova prática   
contábil sempre tivesse sido aplicada. Quando é impraticável determinar os efeitos, em   
um período único, de mudança na prática contábil sobre informações comparativas para   
um ou mais exercícios anteriores, a entidade deve aplicar a nova prática contábil aos   
valores contábeis dos ativos e passivos no início do exercício mais antigo para o qual a   
aplicação retrospectiva é praticável, que pode ser o exercício corrente, e fará o   
correspondente ajuste no saldo de abertura de cada componente afetado do patrimônio   
líquido para aquele exercício.

**Divulgação de mudança na prática contábil**  
10.13 Quando uma alteração a esta Norma tem efeito sobre o exercício corrente ou quaisquer

períodos anteriores, ou possa ter efeito sobre os exercícios futuros, a entidade divulga o   
seguinte:   
(a) a natureza da alteração na prática contábil;   
(b) para o exercício corrente e para cada período anterior apresentado, na medida do

possível, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;   
(c) o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores aos apresentados, na medida

do possível;   
(d) uma explicação, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em

(b) ou (c) acima.   
As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas

divulgações.   
  
10.14 Quando uma mudança voluntária na prática contábil tem efeito sobre o exercício corrente,

ou qualquer período anterior, a entidade divulga o seguinte:   
(a) a natureza da alteração na prática contábil;   
(b) os motivos do porque a aplicação da nova prática contábil fornece informações mais

relevantes e confiáveis;   
(c) na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica afetada nas demonstrações

contábeis deve ser divulgado separadamente:   
(i) para o exercício corrente;   
(ii) para cada período anterior apresentado; e   
(iii) de modo agregado, para exercícios anteriores aos apresentados;

(d) uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em   
(c) acima.

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

**Mudança nas estimativas contábeis**  
10.15 Uma mudança na estimativa contábil é um ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou

do valor do consumo periódico de ativo decorrente da avaliação da posição corrente e   
esperada dos benefícios futuros e obrigações associadas com ativos e passivos.   
Alterações nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos   
desenvolvimentos e, portanto, não são correção de erros. Quando é difícil diferenciar uma   
mudança na prática contábil de mudança em estimativa contábil, a mudança é tratada

40

como mudança em estimativa contábil.   
  
10.16 A entidade deve reconhecer o efeito de mudança em estimativa contábil, diferente de

mudança à qual se aplica o item 10.17, prospectivamente incluindo-a no resultado no:   
(a) exercício da mudança, se a mudança afetar somente esse exercício; ou   
(b) exercício da mudança e exercícios futuros, se a mudança afetar ambos.

10.17 Na medida em que uma mudança na estimativa contábil gera mudanças nos ativos e

passivos, ou está relacionada a um item do patrimônio líquido, a entidade deve reconhecê-  
la ajustando o valor contábil do item relacionado do ativo, passivo ou do patrimônio líquido,   
no exercício da mudança.

**Divulgação de mudança na estimativa**  
10.18 A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em estimativa contábil, e o

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

**Retificação de erros de exercícios anteriores**  
10.19 Erros de exercícios anteriores são omissões e má apresentação nas demonstrações

contábeis de um ou mais exercícios anteriores, decorrentes de falha no uso, ou de uso   
errôneo de informações confiáveis que:   
(a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram

autorizadas para emissão; e   
(b) poderiam ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação

daquelas demonstrações contábeis.   
  
10.20 Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação das práticas

contábeis, omissões ou interpretações erradas dos fatos, e fraude.   
  
10.21 Na medida do possível, a entidade deve corrigir o erro material de exercício anterior,

retrospectivamente, nas primeiras demonstrações contábeis autorizados para emissão   
após sua descoberta, por:   
(a) reapresentação dos valores comparativos para os exercícios anteriores apresentados

em que o erro ocorreu; ou   
(b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, recalculando o

saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do período anterior mais antigo   
apresentado.

10.22 Quando é impraticável determinar, em um período específico, os efeitos de erro sobre as

informações comparativas para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade   
deve recalcular o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do exercício mais   
antigo para o qual a reapresentação retrospectiva for possível (que pode ser o período   
corrente).

**Divulgação de erros de exercício anterior**  
10.23 A entidade deve divulgar o seguinte sobre erros de exercícios anteriores:

(a) a natureza do erro do período anterior;   
(b) para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor da correção

para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;   
(c) na medida do possível, o valor da correção no início do período anterior mais antigo

apresentado;   
(d) uma nota explicativa, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados

em (b) ou (c) acima.

41

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

**Seção 11   
Instrumentos Financeiros Básicos**

**Alcance das seções 11 e 12**  
11.1 A Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre

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

**Escolha da prática contábil**  
11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou   
(b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC

TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de   
divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos   
financeiros.

(b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC   
TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (a versão da NBC   
TG 38 (R3) deve continuar a ser aplicada mesmo após a sua revogação em razão de   
sua substituição pela NBC TG tem por base a IFRS 9) e os requisitos de divulgação   
das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros. (Alterado   
pela NBC TG 1000 (R1))

A escolha da entidade, de (a) ou (b), é uma escolha de política contábil. Os itens 10.8 a   
10.14 contêm os requisitos para determinar quando uma mudança na política contábil é   
apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser   
divulgada sobre a mudança na política contábil.

**Introdução à seção 11**  
11.3 Um instrumento financeiro é um contrato que gera um ativo financeiro para a entidade, e

um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.   
  
11.4 A seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros

básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e não   
resgatáveis, e ações ordinárias não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou   
cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável.

11.4 A Seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros

básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações   
ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo   
valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

11.5 Os instrumentos financeiros básicos, dentro do alcance da Seção 11, são aqueles que

satisfazem as condições do item 11.8. Exemplos de instrumentos financeiros que   
normalmente satisfazem essas condições incluem:

42

(a) caixa;   
(b) depósitos à vista e a prazo fixo, quando a entidade é o depositante; por exemplo,

contas bancárias;   
(c) títulos e letras negociáveis;   
(d) contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar;   
(e) títulos de dívida e instrumentos semelhantes;   
(f) investimentos em ações preferenciais não conversíveis e em ações ordinárias e ações

preferenciais não resgatáveis;   
(g) compromissos de receber empréstimo se o compromisso não puder ser quitado em

caixa.   
  
11.6 Exemplos de instrumentos financeiros que, normalmente, não satisfazem as condições do

item 11.8, e encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12, incluem:   
(a) títulos mobiliários lastreados em ativos, tais como hipotecas garantidas, contratos de

recompra e pacotes de recebíveis garantidos;   
(b) opções, direitos, garantias, contratos a termo, contratos futuros e *swap*s de taxa de

juros, que podem ser quitados em caixa ou pela troca com outro instrumento   
financeiro;

(c) instrumentos financeiros que se qualificam e são designados como instrumentos de   
*hedge*, de acordo com as exigências da Seção 12;

(d) compromissos de conceder empréstimo para outra entidade;   
(e) compromissos de receber empréstimo se o compromisso puder ser quitado em caixa.

**Alcance da seção 11**  
11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do

item 11.8, exceto para os seguintes:   
(a) investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em

conjunto, que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações   
Consolidadas e Separadas, com a Seção 14 – Investimento em Controlada e em   
Coligada ou com a Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em   
Conjunto (*Joint Venture*);

(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial de uma   
entidade (ver Seções 22 – Passivo e Patrimônio Líquido e 26 – Pagamento Baseado   
em Ações);

(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial da   
entidade, incluindo o componente de patrimônio líquido de instrumentos financeiros   
compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);   
(Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil se   
aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à   
reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos   
a pagar reconhecidos por arrendatário. Também, a Seção 12 pode se aplicar a   
arrendamentos com as características especificadas no item 12.3(f);

(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento ou o item 12.3(f)   
se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas   
à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e   
arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário, e os requisitos de redução ao   
valor recuperável nos itens 11.21 a 11.26 se aplicam a recebíveis de arrendamento   
reconhecidos por arrendador; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(d) direitos e obrigações dos empregadores de acordo com os planos de benefícios aos   
empregados, na qual a Seção 28 – Benefícios a Empregados é aplicável;

(e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de transação de   
pagamento baseada em ações aos quais se aplica a Seção 26; (Incluída pela NBC TG   
1000 (R1))

(f) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9). (Incluída pela NBC TG 1000   
(R1))

43

**Instrumentos financeiros básicos**  
11.8 A entidade contabiliza os seguintes instrumentos financeiros como instrumentos

financeiros básicos, de acordo com a Seção 11:   
(a) caixa;   
(b) instrumento de dívida (tal como uma conta, título ou empréstimo a receber ou a pagar)

que atenda às condições do item 11.9;   
(c) compromisso de receber um empréstimo que:

(i) não pode ser liquidado em dinheiro; e   
(ii) quando o compromisso é executado, espera-se que o empréstimo atenda as

condições do item 11.9;   
(d) investimento em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou

preferenciais não resgatáveis por ordem do portador.   
  
11.9 O instrumento de dívida que satisfaça a todas as condições das alíneas (a) a (d) abaixo

deve ser contabilizado de acordo com a Seção 11:   
(a) retornos ao detentor são:   
(a) retornos ao titular (mutuante/credor) avaliados na moeda em que o instrumento de

dívida está denominado são: (Alterado pela Revisão CPC 11)   
(i) uma quantia fixa;   
(ii) uma taxa de retorno fixa ao longo da vida do instrumento;   
(iii) um retorno variável que, por toda a vida do instrumento, é igual a uma taxa de

juros observável ou cotada (tal como a LIBOR); ou   
(iv) uma combinação de tal taxa fixa e da taxa variável (tal como a LIBOR, acrescida

de 200 pontos-base), desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas   
(por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável   
negativa não atenderia a este critério). Para retornos de juros de taxa fixa e   
variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal   
em aberto durante o periodo;

(iv) a combinação de tal taxa fixa e variável, desde que ambas as taxas, fixa e variável,   
sejam positivas (por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa   
variável negativa não atenderia a esse critério). Para retornos de juros de taxa fixa   
e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia   
principal em aberto durante o período; (Alterado pela Revisão CPC 11)

(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular da   
quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos   
anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de   
dívida não é um exemplo de tal disposição contratual;

(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular   
(mutuante/credor) da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período   
corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado   
a outros instrumentos de dívida não é exemplo de tal disposição contratual; (Alterado   
pela Revisão CPC 11)

(c) as disposições contratuais que permitem que o emissor (devedor) pague   
antecipadamente um instrumento de dívida, ou permitem que o titular (credor) resgate   
antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros;

(c) as disposições contratuais que permitem ou exigem que o emissor (mutuário) pague   
antecipadamente o instrumento de dívida, ou que permitem ou exigem que o titular   
(mutuante/credor) resgate (ou seja, exija a restituição) antecipadamente, não são   
contingentes em relação a eventos futuros, exceto para proteger: (Alterado pela Revisão   
CPC 11)   
(i) o titular contra a mudança no risco de crédito do emitente ou do instrumento (por

exemplo, inadimplências, reduções no nível de crédito ou descumprimento das   
cláusulas do empréstimo) ou a mudança de controle do emitente; ou (Incluído pela   
NBC TG 1000 (R1))

(ii) o titular ou o emitente contra mudanças na tributação ou leis pertinentes; (Incluído   
pela NBC TG 1000 (R1))

44

(d) não há retornos condicionais ou disposições de reembolso, exceto para o retorno da   
taxa variável descrita em (a) e pelas disposições de pagamento antecipado descritas   
em (c).

11.9A Exemplos de instrumentos de dívida que normalmente cumprem as condições do item

11.9(a)(iv) incluem:   
(a) empréstimo bancário com taxa de juros fixa para o período inicial que posteriormente

se reverte para uma taxa de juros variável observável ou cotada após esse período; e   
(b) empréstimo bancário com juros a pagar à taxa de juros variável, observável ou cotada,

mais uma taxa fixa durante toda a vida do ativo, por exemplo, Libor mais 200 pontos-  
base. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

11.9B Um exemplo de instrumento de dívida que normalmente atende às condições previstas no

item 11.9(c) é o empréstimo bancário, que permite ao mutuário rescindir o acordo   
antecipadamente, ainda que ele possa ser obrigado a pagar uma multa para compensar o   
banco por seus custos, pelo fato de o mutuário rescindir o acordo antecipadamente.   
(Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

11.10 Exemplos de instrumentos financeiros que normalmente satisfariam as condições do item

11.9 são:   
(a) contas e títulos a receber e a pagar, e empréstimos bancários ou de terceiros;   
(b) contas a pagar em moeda estrangeira. Entretanto, qualquer mudança na conta a

pagar por causa de uma mudança na taxa de câmbio é reconhecida no resultado,   
como exigido pelo item 30.10;

(c) empréstimos para ou de controladas ou coligadas que vençam à vista;   
(d) instrumento de dívida que se tornaria imediatamente recebível se o emissor não fizer o

pagamento de juros ou do principal (tal disposição não viola as condições do item   
11.9).

11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem as condições do item 11.9 (e

encaixam-se, portanto, no alcance da seção 12), incluem:   
(a) investimento em instrumentos patrimoniais de outra entidade, que não sejam ações

preferenciais não conversíveis ou ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis   
(ver item 11.8(d));

(b) *swap* de taxa de juros que paga fluxo de caixa positivo ou negativo, ou compromisso   
futuro de compra de *commodity* ou instrumento financeiro que pode ser liquidado em   
dinheiro e que, na liquidação, possa ter fluxo de caixa positivo ou negativo, porque tais   
*swap*s e compromissos futuros não satisfazem a condição do item 11.9(a);

(c) opções e contratos futuros, porque os retornos ao titular não são fixos e a condição do   
item 11.9(a) não é atendida;

(d) investimentos em dívida conversível, porque o retorno ao titular pode variar com o   
preço das ações dos emissores, em vez de apenas variar com as taxas de juros do   
mercado;

(e) empréstimo a receber de terceiros, que dá aos mesmos o direito ou a obrigação de   
pagar antecipadamente, caso a tributação ou exigências contábeis aplicáveis mudem,   
porque tal empréstimo não atende à condição do item 11.9(c). (Eliminada pela NBC TG   
1000 (R1))

**Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros**  
11.12 A entidade reconhece um ativo ou um passivo financeiro somente quando tornar-se parte

das disposições contratuais do instrumento.   
  
**Mensuração inicial**  
11.13 Quando um ativo ou um passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve avaliá-lo pelo

custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de

45

ativos e passivos financeiros, que são avaliados pelo valor justo por meio do resultado), a   
menos que o acordo constitua, de fato, uma transação financeira. Uma transação   
financeira pode acontecer em conexão com a venda de bens e serviços, por exemplo, se o   
pagamento é postergado além dos termos comerciais normais ou é financiada a uma taxa   
de juros que não é a de mercado. Se o acordo constitui uma transação financeira, a   
entidade avalia os ativos e passivos financeiros com base no valor presente dos   
pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de   
dívida semelhante.

11.13 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo

custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de   
ativos e passivos financeiros, que são subsequentemente mensurados pelo valor justo por   
meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação de   
financiamento para a entidade (para passivo financeiro) ou para a contraparte (para ativo   
financeiro) do acordo. O acordo constitui transação de financiamento se o pagamento é   
postergado além dos termos comerciais normais, por exemplo, o fornecimento de crédito   
isento de juros ao comprador pela venda de produtos, ou é financiado à taxa de juros que   
não é a de mercado, por exemplo, empréstimo sem incidência de juros ou a taxa de juros   
abaixo do mercado concedido a empregado. Se o acordo constitui transação de   
financiamento, a entidade deve mensurar os ativos e os passivos financeiros com base no   
valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para   
instrumento de dívida semelhante, conforme determinado no reconhecimento inicial.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

*Exemplos – ativos financeiros*1 Para empréstimo a longo prazo feito a outra entidade, um recebível é reconhecido com base no

valor presente do recebível à vista (incluindo os pagamentos de juros e amortizações do   
principal) dessa entidade.

2 Para produtos vendidos a um cliente a crédito de curto prazo, um recebível é reconhecido com

base no recebível à vista não descontado dessa entidade, que normalmente é o preço da nota   
fiscal.

3 Para um item vendido a um cliente, a crédito, parcelado em 24 meses, sem juros, um recebível

é reconhecido com base no preço de venda corrente à vista.   
Se o preço de venda corrente à vista não é conhecido, pode ser estimado com base no valor

presente do recebível descontado pela taxa de juros predominante no mercado para recebível   
semelhante.

4 Para uma compra à vista de ações ordinárias de outra entidade, o investimento é reconhecido

com base no montante pago para adquirir as ações.   
 *Exemplos – passivos financeiros*  
1 Para um empréstimo recebido de banco, uma conta a pagar é reconhecida, inicialmente, com

base no valor presente da conta a ser paga ao banco (por exemplo, incluindo pagamentos de   
juros e amortização do principal).

2 Para bens comprados de fornecedor a crédito de curto prazo, uma conta a pagar é reconhecida

com base no valor não descontado devido ao fornecedor, que é normalmente o da nota fiscal.   
 **Mensuração subsequente**  
11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade deve mensurar os instrumentos

financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os   
quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:

46

(a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) são avaliados   
com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens   
11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o   
método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como   
ativos ou passivos circulantes são avaliados com base no valor não descontado de   
caixa ou outra consideração que se espera deve ser paga ou recebida (ou seja, líquido   
de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se   
constitua, de fato, em transação financeira (ver item 11.13). Se o acordo se constitui   
em transação financeira, a entidade avalia o instrumento de dívida com base no valor   
presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado usada   
para instrumento de dívida semelhante;

(a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) devem ser   
mensurados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros.   
Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado   
usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são   
classificados como ativos ou passivos circulantes devem ser mensurados com base no   
valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deva ser paga ou   
recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a   
menos que o acordo se constitua, de fato, em transação de financiamento (ver item   
11.13); (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(b) compromissos de receber empréstimo que atenda às condições do item 11.8(c) são   
avaliados com base no custo (que às vezes é nulo) menos reduções ao valor   
recuperável;

(c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e   
preferenciais não resgatáveis, que atendem às condições do item 11.8(d), são   
avaliados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.33 fornecem orientação sobre o valor   
justo):

(c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e   
preferenciais não resgatáveis devem ser mensurados conforme abaixo (os itens 11.27   
a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo): (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))   
(i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser medido

de forma confiável, o investimento é avaliado com base no valor justo, com as   
mudanças no valor justo reconhecidas no resultado;

(i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser   
mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o investimento   
deve ser mensurado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo   
reconhecidas no resultado; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(ii) todos os outros investimentos deste tipo são avaliados com base no custo menos   
reduções ao valor recuperável.

Reduções ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento devem ser   
consideradas para os instrumentos financeiros em (a), (b) e (c)(ii) acima. Os itens 11.21 a 11.26 fornecem orientação.

**Custo amortizado e o método da taxa efetiva de juros**  
11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido

das quantias seguintes:   
(a) a quantia com base na qual o ativo ou passivo financeiro é avaliado no

reconhecimento inicial;   
(b) menos qualquer amortização do principal;   
(c) mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método da taxa efetiva de juros,

de qualquer diferença entre o valor no reconhecimento inicial e o valor no vencimento;   
(d) menos, no caso de ativo financeiro, qualquer redução (diretamente ou por meio do uso

de conta de provisão) para redução ao valor recuperável ou reconhecimento de perda   
por provável não recebimento.

Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, e que são   
classificados como ativos e passivos circulantes, são avaliados, inicialmente, com base no

47

valor não descontado, de acordo com o item 11.14(a). Assim, o item (c) acima não se   
aplica a eles.   
Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, que não se   
referem a acordo que constitui transação de financiamento e que são classificados como   
ativos e passivos circulantes, devem ser mensurados, inicialmente, com base no valor não   
descontado, de acordo com o item 11.13. Assim, a alínea (c) acima não se aplica a eles.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

11.16 O método da taxa efetiva de juros é um método para calcular o custo amortizado de ativo

ou passivo financeiro (ou grupo de ativos e passivos financeiros), e de alocar os   
rendimentos de juros ou despesas com juros durante o período correspondente. A taxa   
efetiva de juros é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos futuros   
de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando   
apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil do ativo ou passivo financeiro. A   
taxa efetiva de juros é determinada com base no valor contábil do ativo ou passivo   
financeiro no reconhecimento inicial. Segundo o método da taxa efetiva de juros:   
(a) o custo amortizado do ativo (passivo) financeiro é o valor presente dos recebimentos

(pagamentos) futuros de caixa, descontados pela taxa efetiva de juros;   
(b) a despesa (receita) com juros no período é igual ao valor contábil do passivo (ativo)

financeiro no início do exercício, multiplicado pela taxa efetiva de juros para o período.   
  
11.17 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade estima os fluxos de caixa considerando os

termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado,   
exercício de opção e opções semelhantes) e as perdas de crédito conhecidas nas quais   
tem incorrido, mas não são consideradas possíveis perdas futuras de crédito ainda não   
incorridas.

11.18 Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade deve amortizar quaisquer taxas

relacionadas, encargos financeiros pagos ou recebidos (tais como “pontos”), custos de   
transações e outros prêmios ou descontos durante a vida esperada do instrumento, exceto   
o seguinte. A entidade usa um período mais curto se esse for o período a que estão   
relacionadas as taxas, encargos financeiros pagos ou recebidos, custos de transação,   
prêmios ou descontos. É esse o caso quando a variável à qual tais taxas, encargos   
financeiros pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos estão   
relacionados são atualizados às taxas de mercado, antes do vencimento esperado do   
instrumento. Em tal caso, o período de amortização apropriado é o da próxima data de   
atualização.

11.19 Para os ativos e passivos financeiros de taxa variável, a nova estimativa periódica dos

fluxos de caixa, a fim de refletir as mudanças nas taxas de juros de mercado, altera a taxa   
efetiva de juros. Se um ativo ou passivo financeiro de taxa variável é reconhecido,   
inicialmente, com base no valor igual ao principal recebível ou a pagar no vencimento,   
nova estimativa dos pagamentos de juros futuros normalmente não tem efeito significativo   
sobre o valor contábil do ativo ou passivo.

11.20 Se a entidade revisa suas estimativas de pagamentos ou recebimentos, ela ajusta o valor

contábil do ativo ou passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para refletir   
os fluxos de caixa estimados, atuais e revisados. A entidade recalcula o valor contábil   
computando o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados com base na taxa   
efetiva de juros original dos instrumentos financeiros. A entidade reconhece o ajuste como   
rendimento ou despesa no resultado na data da revisão.

*Exemplo de determinação do custo amortizado para empréstimo de cinco anos, usando o método   
da taxa efetiva de juros*  
No dia 1º de janeiro de 20X0, a entidade adquire um título por $ 900, incorrendo em $ 50 de

custos da transação. Os juros no valor de $ 40 são recebidos anualmente, no final do período,

48

nos próximos cinco anos (de 31 de dezembro de 20X0 a 31 de dezembro de 20X4). O título   
possui resgate obrigatório de $ 1.100 em 31 de dezembro de 20X4.

Ano Valor contábil

no início do   
exercício

Rendimento de   
juros a

6,9583%\*

Fluxo de   
entrada de

caixa

Valor contábil no fim   
do exercício

$ $ $ $   
20X0 950,00 66,10 (40,00) 976,11   
20X1 976,11 67,92 (40,00) 1.004,03   
20X2 1.004,03 69,86 (40,00) 1.033,89   
20X3 1.033,89 71,94 (40,00) 1.065,83   
20X4 1.065,83 74,16 (40,00)

(1.100,00)   
1.100,00

0   
\* A taxa efetiva de juros de 6,9583% é a taxa que desconta os fluxos de caixa esperados, em

relação ao título, sobre o valor contábil inicial:   
  
$ 40/(1.069583)1 + $ 40/(1.069583)2 + $ 40/(1.069583)3 + $ 40/(1.069583)4 + 1,140/(1.069583)5

= $ 950   
  
**Valor recuperável de instrumentos financeiros, mensurado com base no custo ou custo   
amortizado   
  
Reconhecimento**  
11.21 No final de cada período de divulgação, a entidade avalia a existência de evidências

objetivas quanto ao valor recuperável dos ativos financeiros avaliados com base no custo   
ou custo amortizado. Se houver, a entidade reconhece, imediatamente, uma redução no   
valor recuperável no resultado.

11.22 As evidências objetivas de que um ativo financeiro, ou grupo de ativos, sofreu redução no

valor recuperável inclui dados observáveis que chamam a atenção do titular do ativo em   
relação aos seguintes eventos de perda:   
(a) dificuldade financeira significativa do emissor ou devedor;   
(b) quebra de contrato, como não pagamento ou inadimplência em relação ao pagamento

dos juros ou do principal;   
(c) o credor, por razões econômicas ou legais relacionadas à dificuldade financeira do

devedor, concede a este algo que, em outro caso, nem consideraria;   
(d) tornou-se provável que o devedor declare falência ou outra forma de reorganização

financeira;   
(e) dados observáveis indicando que houve redução mensurável nos fluxos de caixa

futuros estimados de grupo de ativos financeiros desde seu reconhecimento inicial,   
mesmo que essa redução ainda não possa ser identificada em relação aos ativos   
financeiros do grupo, individualmente, tais como condições econômicas negativas,   
locais ou nacionais, ou mudanças negativas nas condições do setor.

11.23 Outros fatores também podem ser evidências de redução no valor recuperável, incluindo

mudanças significativas, com efeitos negativos que tiveram lugar no ambiente tecnológico,   
mercadológico, econômico ou legal em que o emissor opere.

11.24 A entidade avalia os seguintes ativos financeiros individualmente quanto ao seu valor

recuperável:   
(a) todos os instrumentos patrimoniais, independentemente de sua importância; e   
(b) outros ativos financeiros que são, individualmente, significativos.

A entidade avalia outros ativos financeiros quanto ao seu valor recuperável,   
individualmente ou em grupo, com base em características de risco de crédito   
semelhantes.

49

**Mensuração**  
11.25 A entidade mede uma perda no valor recuperável com base nos seguintes instrumentos

avaliados ao custo ou custo amortizado, como segue:   
(a) para instrumento avaliado pelo custo amortizado que satisfaça as condições do item

11.14(a), a perda no valor recuperável é a diferença entre o valor contábil do ativo e o   
valor presente dos fluxos de caixa estimados, descontados pela taxa efetiva de juros   
original do ativo. Se tal instrumento financeiro tem taxa de juros variável, a taxa de   
desconto para avaliar qualquer perda no valor recuperável é a taxa de juros corrente   
efetiva determinada no contrato;

(b) para instrumento avaliado com base no custo menos redução no valor recuperável,   
segundo o item 11.14(b) e (c)(ii), a perda no valor recuperável é a diferença entre o   
valor contábil do ativo e a melhor estimativa (que necessariamente será uma   
aproximação) do valor (que pode ser nulo) que a entidade receberia pelo ativo se o   
vendesse na data de divulgação.

**Reversão**11.26 Se, no exercício subsequente, a perda no valor recuperável diminui, e essa diminuição

puder ser relacionada objetivamente a um evento que ocorreu após o reconhecimento   
dessa perda (como melhora na classificação de crédito do devedor), a entidade reverte a   
perda reconhecida anteriormente, seja diretamente ou pelo ajuste de conta de provisão. A   
reversão não resulta em valor contábil do ativo financeiro (líquido de qualquer conta de   
provisão) que exceda o valor contábil que seria contabilizado caso a perda no valor   
recuperável não tivesse sido reconhecida. A entidade reconhece, imediatamente, o valor   
da reversão no resultado.

**Valor justo**11.27 O item 11.14(c)(i) exige que o investimento em ações ordinárias ou ações preferenciais

seja avaliado com base no valor justo se esse valor puder ser avaliado de modo confiável.   
A entidade usa a seguinte hierarquia para estimar o valor justo das ações:   
(a) A melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico em mercado

ativo. Este normalmente é o preço de compra corrente.   
(b) Quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de transação recente para

ativo idêntico fornece evidência de valor justo, enquanto não houver mudanças   
significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo decurso de tempo desde   
a ocorrência da transação. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última   
transação não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor   
que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária   
ou venda por dificuldade), esse preço é ajustado.

(c) Se o mercado para o ativo não está ativo, e as transações recentes envolvendo ativo   
idêntico por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade estima o valor   
justo utilizando uma técnica de avaliação. O objetivo de usar uma técnica de avaliação   
é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação em uma troca entre   
partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções desta Norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens   
11.27 a 11.32, incluindo a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, a   
Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada, a Seção 15 – Investimento em   
Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*) e a Seção 16 – Propriedade para   
Investimento. Ao aplicar esta orientação para ativos abrangidos por essas seções, a   
referência a ações ordinárias ou ações preferenciais neste item deve ser lida de modo a   
incluir os tipos de ativos abrangidos por essas seções.

11.27 A entidade deve usar a seguinte hierarquia para estimar o valor justo de ativo:

(a) a melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico (ou ativo similar)   
em mercado ativo. Este normalmente é o preço corrente de compra;

50

(b) quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de contrato de venda fechado   
ou transação recente para ativo idêntico (ou ativo similar) em transação em bases   
usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas fornece evidência de   
valor justo. Contudo, esse preço pode não ser uma boa estimativa do valor justo se   
tiver ocorrido mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo   
período de tempo entre a data do contrato de venda fechado, ou da transação, e a   
data de mensuração. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação   
não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a   
entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou   
venda por dificuldade), então esse preço é ajustado;

(c) se o mercado para o ativo não está ativo e quaisquer contratos de venda fechados ou   
as transações recentes envolvendo ativo idêntico (ou ativo similar) por si só não são   
uma boa estimativa de valor justo, a entidade deve estimar o valor justo utilizando   
outra técnica de mensuração. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar   
qual seria o preço da transação na data da avaliação na troca entre partes não   
relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções desta norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27   
a 11.32, incluindo a Seção 9, a Seção 12, a Seção 14, a Seção 15, a Seção 16 –   
Propriedade para Investimento, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 28. (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

**Técnica de avaliação**  
11.28 As técnicas de avaliação incluem o uso de transações de mercado recentes entre partes

não relacionadas para ativo idêntico entre partes capazes, dispostas e, se disponível, faz   
referência ao valor justo corrente de outro ativo que é, essencialmente, o mesmo que o   
ativo sendo avaliado, análise de fluxo de caixa descontado e modelos de opções de   
preços. Se existe uma técnica de avaliação comumente usada por participantes do   
mercado para precificar o ativo, e esta técnica demonstrou que fornece estimativas   
confiáveis de preços obtidos em transações reais de mercado, a entidade usa essa   
técnica.

11.29 O objetivo do uso de técnica de avaliação é estabelecer qual seria o preço da transação na

data de mensuração na troca entre partes não relacionadas, motivada por considerações   
normais dos negócios. O valor justo é estimado com base nos resultados da técnica de   
avaliação, que faz uso máximo das informações do mercado, e baseia-se o mínimo   
possível das informações determinadas pela entidade. Espera-se que a técnica de   
avaliação chegue a uma estimativa confiável do valor justo se:   
(a) ela reflete, razoavelmente, a forma como se espera que o mercado avalie o ativo; e   
(b) as informações utilizadas na técnica de avaliação representam razoavelmente as

expectativas do mercado e as medidas dos fatores de risco inerentes ao retorno ao   
ativo.

**Mercado não ativo**  
11.30 O valor justo dos investimentos em ativos que não possuem preço de mercado cotado em

mercado ativo é medido de forma confiável se:   
(a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do valor justo não é significativa

para aquele ativo; ou   
(b) as probabilidades das várias estimativas, dentro do intervalo, podem ser

razoavelmente avaliadas e utilizadas ao estimar o valor justo.   
  
11.31 Existem muitas situações em que a variabilidade no intervalo de estimativas dos valores

justos razoáveis dos ativos que não possuem preço de mercado cotado, provavelmente   
não é significativa. Normalmente, é possível estimar o valor justo de ativo adquirido por   
entidade de parte não relacionada. No entanto, se a amplitude das estimativas razoáveis   
do valor justo for significante e as probabilidades das várias estimativas não puderem ser

51

razoavelmente avaliadas, a entidade é impedida de avaliar o ativo com base no valor justo.   
  
11.32 Se uma mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo avaliado

com base no valor justo (por exemplo, instrumento patrimonial avaliado com base no valor   
justo com ajuste ao resultado), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi   
avaliado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade avalia o ativo com base   
nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até que uma mensuração   
confiável do valor justo se torne disponível.

11.32 Se a mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo mensurado

com base no valor justo (ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando   
essa isenção for aplicável (ver itens 11.14(c) e 12.8(b))), seu valor contábil, na última data   
em que o ativo foi mensurado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade deve   
mensurar o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável,   
até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível (ou se torne   
disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for fornecida). (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

**Desreconhecimento (baixa) de ativo financeiro**  
11.33 A entidade desreconhece (baixa) um ativo financeiro apenas quando:

(a) os direitos contratuais para os fluxos de caixa do ativo financeiro vençam ou sejam   
liquidados; ou

(b) a entidade transfira para outra parte praticamente todos os riscos e benefícios da   
propriedade do ativo financeiro; ou

(c) a entidade, apesar de ter retido alguns riscos e benefícios relevantes da propriedade,   
transferiu o controle do ativo para outra parte e a outra parte tem a capacidade prática   
de vender o ativo na íntegra para terceiros não relacionados, e é capaz de exercer   
essa capacidade unilateralmente, sem precisar impor restrições adicionais à   
transferência. Nesse caso, a entidade deve:   
(i) desreconhecer o ativo; e   
(ii) reconhecer separadamente quaisquer direitos e obrigações retidos ou criados na

transferência.   
O valor contábil do ativo transferido é alocado entre os direitos ou as obrigações retidos e

aqueles transferidos, com base em seu valor justo relativo na data da transferência.   
Direitos e obrigações recém criados são avaliados com base em seus valores justos   
naquela data. Qualquer diferença entre a contraprestação recebida e o valor reconhecido e   
desreconhecido segundo este item é reconhecida como resultado no período da   
transferência.

11.34 Se a transferência não resultar em desreconhecimento porque a entidade reteve os riscos

e os benefícios significativos da propriedade do ativo transferido, a entidade continua a   
reconhecer o ativo transferido na íntegra e reconhece um passivo financeiro para a   
contraprestação recebida. O ativo e o passivo não são compensados. Nos períodos   
subsequentes, a entidade reconhece qualquer rendimento no ativo transferido e qualquer   
despesa incorrida no passivo financeiro.

11.35 Se o cedente fornecer garantias que não caixa (como instrumentos de dívida ou

instrumentos patrimoniais) para o cessionário, a contabilização da garantia pelo cedente e   
pelo cessionário depende do cessionário ter o direito de vender ou recaucionar a garantia,   
e haver descumprimento do contrato pelo cedente. O cedente e o cessionário contabilizam   
a garantia da seguinte forma:   
(a) se o cessionário tem o direito, por contrato ou costume, de vender ou recaucionar a

garantia, o cedente reclassifica aquele ativo em seu balanço patrimonial (por exemplo,   
como ativo alugado, instrumentos patrimoniais caucionados ou recompra de recebível)   
separadamente dos outros ativos;

(b) se o cessionário vende a garantia caucionada, este reconhece os rendimentos da

52

venda e um passivo avaliado com base no valor justo da sua obrigação de devolver a   
garantia;

(c) se o cedente descumpre qualquer termo do contrato e não possui mais direito de   
resgatar a garantia, ele desreconhece a garantia e o cessionário reconhece a garantia   
como seu ativo inicialmente avaliado com base no valor justo ou, se a garantia já foi   
vendida, desreconhece sua obrigação de devolver a garantia;

(d) exceto pelo estabelecido em (c), o cedente continua a manter a garantia como seu   
ativo e o cessionário não reconhece a garantia como ativo.

*Exemplo - transferência que se qualifica para desreconhecimento*

A entidade vende um conjunto de suas contas a receber para um banco por menos que   
seu valor nominal. A entidade continua a movimentar as cobranças dos devedores em   
nome do banco, incluindo o envio de extratos mensais, e o banco paga à entidade   
honorários de mercado pela cobrança dos recebíveis. A entidade é obrigada a remeter   
prontamente para o banco toda e qualquer quantia recebida, porém não possui nenhuma   
obrigação para com o banco em relação à demora ou inadimplência dos devedores. Nesse   
caso, a entidade terá transferido ao banco praticamente todos os riscos e benefícios da   
propriedade dos recebíveis. Dessa forma, a entidade remove os recebíveis de seu balanço   
patrimonial (isto é, desreconhece-os), e não demonstra responsabilidade em relação aos   
recursos recebidos do banco. A entidade identifica o prejuízo calculado como a diferença   
entre o valor contábil dos recebíveis no momento da venda e os recursos recebidos do   
banco. A entidade reconhece um passivo na medida em que recebeu recursos dos   
devedores, porém ainda não os remeteu ao banco.

*Exemplo - transferência que não se qualifica para desreconhecimento*

Os fatos são os mesmos que os do exemplo anterior, exceto que a entidade concordou em   
recomprar do banco qualquer recebível em relação ao qual o devedor está atrasado   
quanto ao principal ou aos juros por mais de 120 dias. Neste caso, a entidade reteve o   
risco de atraso no pagamento ou inadimplência dos devedores – um risco relevante   
referente aos recebíveis. Dessa forma, a entidade não trata os recebíveis como já   
vendidos ao banco, e não os desreconhece. Em vez disso, a entidade trata os recursos do   
banco como empréstimos garantidos pelos recebíveis. A entidade continua a reconhecer   
os recebíveis como um ativo, até que sejam recebidos ou baixados como incobráveis.

**Desreconhecimento de passivo financeiro**  
11.36 A entidade desreconhece um passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) apenas

quando ele é extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato é cumprida,   
cancelada ou expira.

11.37 Se o tomador e o credor de empréstimo existente trocam instrumentos financeiros em

termos substancialmente diferentes, as entidades contabilizam a transação como extinção   
do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro. De maneira   
semelhante, a entidade contabiliza uma modificação substancial dos termos de passivo   
financeiro existente ou parte deste (seja ou não atribuível a dificuldade financeira do   
devedor) como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo   
financeiro.

11.38 A entidade reconhece, no resultado, qualquer diferença entre o valor contábil do passivo

financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto ou transferido para outra parte, e a   
contraprestação paga, incluindo ativos financeiros que não caixa transferidos ou passivos   
assumidos.

**Divulgação**

53

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.

11.44 Se a mensuração confiável do valor justo não estiver mais disponível, ou não estiver

disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável, para   
instrumento financeiro que de outro modo teria que ser mensurado pelo valor justo por meio   
do resultado, de acordo com esta norma, a entidade deve divulgar o valor contábil desses   
instrumentos financeiros e, se a isenção de custo ou esforço excessivo tiver sido utilizada,   
os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Desreconhecimento**

54

11.45 Se a entidade transfere ativos financeiros para outra parte em transação que não se

qualifica para desreconhecimento (ver itens 11.33 a 11.35), a entidade deve divulgar o   
seguinte para cada classe de tais ativos financeiros:   
(a) a natureza dos ativos;   
(b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade permanece

exposta;   
(c) os valores contábeis dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade

continue a reconhecer.   
 **Garantia**  
11.46 Quando a entidade penhora ativos financeiros como garantia para passivos ou passivos

contingentes, deve divulgar o seguinte:   
(a) o valor contábil dos ativos financeiros penhorados como garantia;   
(b) os termos e condições relativos a esse penhor.

**Inadimplência e quebra de contrato de empréstimo a pagar**  
11.47 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe quebra de

contrato ou inadimplência do principal, juros, fundo de amortização ou termos de resgate,   
que não foram sanados até aquela data, a entidade deve divulgar:   
(a) detalhes sobre aquela quebra ou inadimplência;   
(b) o valor contábil dos empréstimos a pagar correspondentes na data do balanço;   
(c) se a quebra de cláusulas ou inadimplência foi sanada, ou as cláusulas dos

empréstimos a pagar foram renegociadas, antes das demonstrações contábeis terem   
sido autorizadas para emissão.

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

(a) receita, despesa, ganhos ou perdas, incluindo mudanças no valor justo, reconhecidos   
em:   
(i) ativos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;   
(ii) passivos financeiros avaliados pelo valor justo por meio do resultado;   
(iii) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado;   
(iv) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado;

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

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

**Seção 12   
Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros**

**Alcance das seções 11 e 12**  
12.1 A Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre

Instrumentos Financeiros juntas tratam do reconhecimento, desreconhecimento,   
mensuração e divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos   
financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a   
todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros mais complexos instrumentos e   
transações financeiras. Se a entidade entra apenas em transações de instrumento   
financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo entidades apenas   
com instrumentos financeiros básicos devem considerar o alcance da Seção 12 para se

55

certificar que são isentas.   
  
**Escolha de prática contábil**  
12.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) o conteúdo integral tanto da Seção 11 quanto da Seção 12; ou   
(b) os requerimentos de reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros da

NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os   
requisitos de divulgação das Seções 11 e 12 para contabilizar todos os seus   
instrumentos financeiros. A escolha pela entidade de (a) ou (b) é uma escolha de   
prática contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm requisitos para determinar quando uma   
mudança na prática contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e   
qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na prática contábil.

**Alcance da seção 12**  
12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros, exceto os seguintes:

(a) aqueles cobertos pela Seção 11;   
(b) participações em controladas (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e

Separadas), coligadas (ver Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada) e   
empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 – Investimento em   
Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*));

(b) investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto   
(*joint ventures*) que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações   
Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou   
Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint   
Venture)*; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(c) direitos e obrigações dos empregadores no âmbito dos planos de benefícios a   
empregados (ver Seção 28 – Benefícios a Empregados);

(d) direitos no âmbito dos contratos de seguro, a não ser que o contrato de seguro possa   
resultar na perda para ambas as partes como resultado de termos contratuais que não   
estão relacionados a:   
(i) mudanças no risco segurado;   
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou   
(iii) inadimplência de uma das contrapartes;

(e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria   
entidade (ver Seções 22 – Passivo e Patrimônio Líquido e 26 – Pagamento Baseado   
em Ações);

(e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria   
entidade, incluindo o componente do patrimônio líquido de instrumentos financeiros   
compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);   
(Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(f) arrendamentos (ver Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil) a menos que   
o arrendamento possa resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário   
como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:

(f) arrendamentos dentro do alcance da Seção 20 – Operações de Arrendamento.   
Consequentemente, a Seção 12 se aplica a arrendamentos que possam resultar na   
perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais   
que não estão relacionados a: (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))   
(i) mudanças no preço do ativo arrendado;   
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; ou   
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira; (Alterada pela NBC TG 1000

(R1))   
(iii) inadimplência de uma das contrapartes;   
(iii) mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros de

mercado variáveis; ou (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))   
(iv) inadimplência de uma das contrapartes; (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

56

(g) contratos para contraprestação contingente em combinação de negócios (ver Seção   
19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura   
(*Goodwill*)). Essa exceção é aplicável apenas para o adquirente.

(h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de   
pagamento baseadas em ações, aos quais se aplica a Seção 26 – Pagamento   
Baseado em Ações; (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

(i) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9). (Incluído pela NBC TG 1000   
(R1))

12.4 A maioria dos contratos para comprar ou vender item não financeiro, tal como mercadoria,

estoque ou ativos imobilizados são excluídos desta seção porque não são instrumentos   
financeiros. No entanto, esta seção é aplicável a todos os contratos que impõem riscos ao   
comprador ou vendedor que não são típicos dos contratos de compra ou venda de ativos   
tangíveis. Por exemplo, esta seção é aplicável a contratos que podem resultar em perda   
para o comprador ou vendedor como resultado de termos contratuais que não estão   
relacionados a mudanças no preço do item não financeiro, mudanças em taxas de câmbio   
de moeda estrangeira ou a inadimplência de uma das contrapartes.

12.5 Em adição aos contratos descritos no item 12.4, esta seção é aplicável a contratos para

compra ou venda de itens não financeiros se o contrato pode ser liquidado à vista pelo   
valor líquido, em espécie ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos   
financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com a seguinte   
exceção: contratos celebrados que continuam a ser realizados com o propósito de   
recebimento ou entrega de item não financeiro de acordo com as exigências esperadas   
pela entidade, pela aquisição, venda ou uso, não são instrumentos financeiros para o   
propósito desta seção.

**Reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros**  
12.6 A entidade reconhece um ativo financeiro ou um passivo financeiro apenas quando a

entidade torna-se parte das disposições contratuais do instrumento.   
 **Mensuração inicial**  
12.7 Quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, a

entidade o avalia pelo seu valor justo, o qual é, normalmente, o preço da transação.   
 **Mensuração subsequente**  
12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade avalia todos os instrumentos financeiros

dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e reconhece as mudanças no valor justo no   
resultado, exceto como a seguir: instrumentos patrimoniais que não são comercializados   
publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser medidos de forma   
confiável, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega   
de tais instrumentos, são avaliados pelo custo menos redução ao seu valor recuperável.

12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade deve mensurar todos os instrumentos

financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e deve reconhecer as   
mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir:   
(a) algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*, em relação designada

como *hedge,* devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes pelo item   
12.23;

(b) instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores   
justos não podem, de outra maneira, ser mensurados de forma confiável sem custo ou   
esforço excessivo, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos,   
resultarão em entrega de tais instrumentos, devem ser mensurados pelo custo menos

57

redução ao seu valor recuperável. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
  
12.9 Se uma mensuração confiável de valor justo não mais estiver disponível para um

instrumento patrimonial que não é comercializado publicamente mas é avaliado pelo valor   
justo, seu valor justo na última data em que o instrumento foi avaliado de forma confiável é   
tratado como custo do instrumento. A entidade avalia o instrumento com base nesse valor   
de custo menos reduções no valor recuperável, até que uma mensuração confiável do   
valor justo esteja disponível.

12.9 Se a mensuração confiável do valor justo não mais estiver disponível sem custo ou esforço

excessivo para o instrumento patrimonial, ou contrato associado a esse instrumento que,   
se exercido, resultará na entrega desses instrumentos, que não é negociado publicamente,   
mas é mensurado pelo valor justo por meio do resultado, seu valor justo na última data em   
que o instrumento foi mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo é   
tratado como custo do instrumento. A entidade deve mensurar o instrumento com base   
nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que seja capaz de   
determinar a mensuração confiável do valor justo sem custo ou esforço excessivo. (Alterado   
pela NBC TG 1000 (R1))

**Valor justo**  
12.10 A entidade aplica a orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32 para avaliações ao

valor justo de acordo com esta seção, assim como, para avaliações ao valor justo de   
acordo com a Seção 11.

12.11 O valor justo de passivo financeiro com vencimento à vista não é menor que o valor a ser

pago à vista, descontado a partir da primeira data em que o passivo financeiro teria a   
obrigatoriedade de ser pago.

12.12 A entidade não inclui custos de transação na mensuração inicial dos ativos e passivos

financeiros que são subsequentemente avaliados ao valor justo. Se o pagamento por ativo   
é diferido, ou é financiado a uma taxa de juros que não é a taxa de mercado, a entidade   
avalia o ativo, inicialmente, pelo valor presente dos pagamentos futuros descontado a uma   
taxa de juros de mercado.

**Redução ao valor recuperável de instrumentos financeiros avaliados com base no custo ou   
custo amortizado**  
12.13 A entidade aplica a orientação sobre redução ao valor recuperável de instrumento

financeiro avaliado pelo custo nos itens 11.21 a 11.26 para instrumentos financeiros   
avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável de acordo com esta seção.

**Desreconhecimento de ativo financeiro ou passivo financeiro**  
12.14 A entidade aplica os requisitos de desreconhecimento nos itens 11.33 a 11.38 para ativos

financeiros e passivos financeiros aos quais esta seção seja aplicável.   
 **Contabilidade de *hedge* – “*hedge accounting”***  
12.15 Se critérios específicos são atingidos, a entidade pode designar um relacionamento de

cobertura entre um instrumento de *hedge* e um objeto de *hedge* de tal forma a se qualificar   
para aplicar a contabilidade de *hedge* que permite que o ganho ou a perda no instrumento   
de cobertura e no item coberto sejam reconhecidos em resultado ao mesmo tempo.

12.16 Para se qualificar para a aplicação da contabilidade de *hedge*, a entidade deve estar em

conformidade com todas as seguintes condições:   
(a) a entidade designa e documenta o relacionamento de *hedge* de forma que o risco

58

sendo coberto, o item objeto de *hedge* e o instrumento de *hedge* são claramente   
identificados e o risco no item coberto é o risco sendo coberto com o instrumento de   
cobertura;

(b) o risco coberto é um dos riscos especificados no item 12.17;   
(c) o instrumento de *hedge* é como especificado no item 12.18;   
(d) a entidade espera que o instrumento de *hedge* seja altamente efetivo na compensação

do risco coberto designado. A eficácia de um *hedge* é o grau em que alterações no   
valor justo ou nos fluxos de caixa do item objeto de *hedge* que são atribuíveis a um   
risco coberto são compensadas por alterações no valor justo ou fluxos de caixa do   
instrumento de *hedge*.

12.17 Esta Norma permite a utilização de contabilidade de *hedge* apenas para:

(a) risco de taxa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado;   
(b) risco com taxa de câmbio ou risco de taxa de juros em compromisso firme ou

transação de previsão altamente provável;   
(c) risco de preço de mercadoria da qual é titular ou em compromisso firme ou transação

de previsão altamente provável para comprar ou vender mercadoria;   
(d) risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior.

O risco de taxa de câmbio de instrumento de dívida, avaliado pelo custo amortizado, não   
está na lista acima porque a aplicação da contabilidade de *hedge* não teria efeito   
significativo nas demonstrações contábeis. Contas, títulos e empréstimos a receber e a   
pagar são normalmente avaliados pelo custo amortizado (ver item 11.5(d)). Isso inclui   
contas a pagar denominadas em moeda estrangeira. O item 30.10 exige que qualquer   
mudança no valor contabilizado da conta a pagar, por causa da mudança na taxa de   
câmbio, seja reconhecida no resultado. Portanto, ambas as mudanças, no valor justo do   
instrumento de *hedge* (*swap* cambial com cupons), e a mudança no valor contabilizado da   
conta a pagar, relativa à mudança na taxa de câmbio, seriam reconhecidas no resultado e   
devem compensar um ao outro exceto no que tange à diferença entre a taxa *spot* (pela   
qual o passivo é avaliado) e a taxa de juro futura (pela qual o *swap* é avaliado).

12.18 Esta Norma permite a aplicação da contabilidade de *hedge* apenas se o instrumento de

*hedge* tem todos os seguintes termos e condições:   
(a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou

contrato de *commodity* a termo, que se espera seja altamente efetivo em termos de   
compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é apontado como sendo risco   
coberto;

(b) envolve uma parte externa à entidade que está reportando (i.e., externa ao grupo   
econômico, segmento ou entidade individual que está apresentando suas   
demonstrações contábeis);

(c) seu valor nocional é igual ao valor designado do principal ou valor nocional do item   
coberto;

(d) tem data de vencimento específica não posterior:   
(i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;   
(ii) à liquidação esperada do compromisso de compra ou venda da *commodity*; ou   
(iii) à ocorrência da transação de câmbio ou com mercadoria sendo coberta e cuja

previsão de ocorrência era altamente provável;   
(e) não ter nenhum pagamento antecipado, término antecipado ou características de

prorrogação.   
 ***Hedge* de risco de taxa fixa de instrumento financeiro reconhecido ou risco de preço de   
mercado de mercadoria possuída**  
12.19 Se as condições no item 12.16 são atingidas e o risco coberto é a exposição a risco de

taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo custo amortizado ou o risco de   
preço da mercadoria da qual é titular, a entidade deve:   
(a) reconhecer o instrumento de *hedge* como ativo ou passivo e a mudança no valor justo

do instrumento de *hedge* no resultado; e

59

(b) reconhecer a mudança no valor justo do item objeto de *hedge* em relação ao risco   
coberto no resultado e como um ajuste ao valor contábil do item objeto de *hedge*.

12.20 Se o risco protegido é o risco de taxa fixa de juros de instrumento de dívida avaliado pelo

custo amortizado, a entidade deve reconhecer as liquidações periódicas líquidas à vista no   
swap de taxa de juros, que é o instrumento de hedge, no resultado dos períodos em que   
são devidos os pagamentos líquidos.

12.21 A entidade deve descontinuar a aplicação da contabilidade de hedge especificada no item

12.19 se:   
(a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;   
(b) o *hedge* já não satisfaz as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge*

especificadas no item 12.16; ou   
(c) a entidade revoga a designação.

12.22 Se a aplicação da contabilidade de *hedge* for descontinuada e o item objeto de *hedge* é um

ativo ou passivo escriturado pelo custo amortizado que não foi desreconhecido, quaisquer   
ganhos ou perdas reconhecidas como ajustes ao valor contabilizado do item objeto de   
*hedge* são amortizados no resultado usando o método de juros efetivos sobre a vida útil   
remanescente do item objeto de *hedge*.

***Hedge* de risco de taxa de juro variável de instrumento financeiro reconhecido, o risco   
cambial ou risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação prevista   
altamente provável ou investimento líquido em operação no exterior**  
12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:

(a) o risco de taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado pelo custo   
amortizado;

(b) o risco de taxa de câmbio em compromisso firme ou transação de previsão altamente   
provável;

(c) o risco de preço da mercadoria em compromisso firme ou transação de previsão   
altamente provável; ou

(d) o risco de taxa de câmbio em investimento líquido em operação no exterior,   
a entidade reconhece, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor   
justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança no   
valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve   
reconhecer no resultado qualquer excesso do valor justo do instrumento de *hedge* sobre a   
mudança no valor justo dos fluxos de caixa esperados (também chamado de ineficácia do   
*hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados   
abrangentes é reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é   
reconhecido no resultado, ou quando o relacionamento de *hedge* termina.   
a entidade que deve reconhecer, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do   
valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança   
no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve   
reconhecer no resultado em cada período qualquer excesso (em valor absoluto) da   
mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada   
no valor justo dos fluxos de caixa esperados desde o início da cobertura (*hedge*) (também   
chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge*   
reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado para o resultado   
quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, de acordo com os requisitos do   
item 12.25. Contudo, o valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial que   
se referem à cobertura de investimento líquido em operação no exterior reconhecida em   
outros resultados abrangentes não deve ser reclassificado para o resultado na alienação   
parcial da operação no exterior. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

12.24 Se o risco protegido é o risco da taxa de juros variável em instrumento de dívida avaliado

pelo custo amortizado, a entidade deve reconhecer no resultado, subsequentemente, as

60

liquidações periódicas, líquidas, em numerário, do swap de taxa de juros que é o   
instrumento de hedge, nos períodos em que os pagamentos líquidos são devidos.

12.25 A entidade descontinua a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23

se:   
12.25 A entidade descontinua prospectivamente a aplicação da contabilidade de *hedge*

especificada no item 12.23 se: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) o instrumento de *hedge* expirar ou for vendido ou rescindido;   
(b) o *hedge* não mais atende as condições para a aplicação da contabilidade de *hedge*

especificadas no item 12.16; ou   
(c) em um *hedge* de uma transação prevista, a transação prevista não é mais altamente

provável; ou   
(d) a entidade revoga a designação.

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida   
coberto avaliado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou   
perda) no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, é   
reclassificado para o resultado.   
Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida   
coberto mensurado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou   
perda), no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes,   
deve ser reclassificado para o resultado. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Divulgação**  
12.26 A entidade que aplica esta seção faz todas as divulgações exigidas na Seção 11,

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

12.27 A entidade divulga separadamente para os *hedges* de cada um dos quatro tipos de riscos

descritos no item 12.16:   
(a) descrição do *hedge*;   
(b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge* e

seus valores justos na data de referência;   
(c) natureza dos riscos sendo cobertos, incluindo descrição do item objeto de *hedge*.

12.28 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa fixa de

juros ou risco de preço de uma *commodity* por ela mantida (itens 12.19 a 12.22), deve   
divulgar:   
(a) o valor da alteração no valor justo do instrumento de *hedge* reconhecido no resultado;   
(b) o valor da alteração no valor justo do item objeto de *hedge* reconhecido no resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros

variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em compromisso firme ou transação   
de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens   
12.23 a 12.25), divulga:   
(a) os períodos em que se espera que os fluxos de caixa ocorram e quando é esperado

que afetem o resultado;   
(b) descrição de qualquer transação prevista para a qual foi aplicada a contabilidade de

*hedge* anteriormente, mas que não é mais esperado que ocorra;   
(c) o valor da mudança no valor justo do instrumento de *hedge* que foi reconhecido em

outros resultados abrangentes durante o período (item 12.23);   
(d) o valor que foi reclassificado de outros resultados abrangentes para o resultado do

período (itens 12.23 e 12.25);   
(d) o valor que foi reclassificado para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25); (Alterada

pela NBC TG 1000 (R1))

61

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

(e) o valor de qualquer excesso da mudança acumulada no valor justo do instrumento de   
*hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados que   
foi reconhecido no resultado para o período (item 12.23). (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

**Seção 13   
Estoques**

**Alcance desta seção**  
13.1 Esta seção determina as práticas para o reconhecimento e mensuração de estoques.

Estoques são ativos:   
(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;   
(b) no processo de produção para venda; ou   
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção

ou na prestação de serviços.   
  
13.2 Esta seção é aplicável a todos os estoques, exceto:

(a) trabalho em execução decorrente de contratos de construção, incluindo contratos de   
serviço diretamente relacionados (ver Seção 23 – Receitas);

(b) instrumentos financeiros (ver Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e Seção   
12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros);

(c) ativos biológicos relativos à atividade agrícola e produção agrícola à época da colheita   
(ver Seção 34 – Atividades Especializadas).

13.3 Esta seção não é aplicável à mensuração de estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, produto agrícola após a colheita, e   
minerais e produtos minerais, na medida em que eles são avaliados pelo valor justo   
menos despesas para vender por meio do resultado; ou

(b) corretores de produtos e revendedores que avaliam seus estoques pelo valor justo   
menos despesas para vender por meio do resultado.

**Mensuração de estoques**  
13.4 A entidade avalia estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado

diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda.   
 **Custo de estoques**  
13.5 A entidade inclui no custo de estoques todos os custos de compra, custos de

transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques para sua localização e   
condição atuais.

**Custos de aquisição**  
13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação

e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade),   
transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens   
acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares   
são deduzidos na determinação dos custos de compra.

13.7 A entidade pode adquirir estoques em condições de pagamento em data futura. Em alguns

casos o acordo contém, efetivamente, elemento financeiro não declarado, por exemplo,   
uma diferença entre o preço de compra para termos normais de crédito e o valor para

62

pagamento em data futura. Nesses casos, a diferença é reconhecida como despesa com   
juros durante o período do financiamento e não somada ao custo dos estoques.

**Custos de transformação**  
13.8 Os custos de transformação de estoques incluem custos diretamente relacionados às

unidades de produção, tal como mão-de-obra direta. Eles também incluem a alocação   
sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que são incorridos na   
conversão de materiais em bens acabados. Custos indiretos fixos de produção são   
aqueles custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes apesar   
do volume de produção, tal como depreciação e manutenção de instalações e   
equipamentos de fábrica, e o custo de gerenciamento e administração de fábrica. Custos   
indiretos variáveis de produção são aqueles custos indiretos de produção que variam   
diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais   
indiretos, algumas vezes energia, etc.

**Alocação dos custos indiretos de produção**  
13.9 A entidade deve alocar os custos indiretos fixos de produção para os custos de

transformação com base na capacidade normal das instalações de produção. A   
capacidade normal é a produção que se pretende atingir durante uma quantidade de   
períodos ou épocas, sob circunstâncias normais, levando em consideração a perda de   
capacidade resultante de manutenção planejada. O nível real de produção pode ser usado   
se ele se aproxima da capacidade normal. A quantidade de custos indiretos fixos alocados   
a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou   
fábrica ociosa. Custos indiretos não alocados são reconhecidos como despesa no período   
em que são incorridas. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantidade de   
custos indiretos fixos alocados a cada unidade de produção é diminuída de tal forma que   
os estoques não sejam avaliados acima do custo. Custos indiretos de produção variável   
são alocados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de   
produção.

**Produtos conjuntos e subprodutos**  
13.10 Um processo de produção pode resultar em mais do que um produto sendo produzido

simultaneamente. Esse é o caso, por exemplo, quando produtos conjuntos são produzidos   
ou quando existe um produto principal e um subproduto. Quando os custos das matérias-  
primas ou transformação de cada produto não são identificáveis separadamente, a   
entidade deve alocá-los entre os produtos em base racional e consistente. A alocação   
pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo de venda de cada produto, tanto no   
estágio no processo de produção, quando os produtos se tornam identificáveis   
separadamente, ou ao final da produção. A maior parte dos subprodutos, por sua natureza,   
é imaterial, não relevante. Quando esse é o caso, a entidade os deve avaliar pelo preço de   
venda menos custos para completar a produção e despesas de vender, e deduzir esse   
valor do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal   
não é materialmente diferente de seu custo.

**Outros custos incluídos em estoques**  
13.11 A entidade deve incluir outros custos no custo de estoques apenas até o ponto em que

eles são incorridos para colocar os estoques no seu local e condição atuais.   
  
13.12 O item 12.19(b) prevê que, em algumas circunstâncias, a mudança no valor justo do

instrumento objeto de *hedge* no *hedge* de risco de taxa de juros fixa ou risco de preço de   
uma *commodity* mantida, ajusta o valor contábil da *commodity*.

**Custos excluídos dos estoques**

63

13.13 Exemplos de custos excluídos do custo de estoques e reconhecidos como despesas no

período em que são incorridos são:   
(a) quantidade anormal de material, mão-de-obra ou outros custos de produção

desperdiçados;   
(b) custos de estocagem, a menos que aqueles custos sejam necessários durante o

processo de produção, antes de estágio de produção mais avançado;   
(c) despesas indiretas administrativas que não contribuem para colocar os estoques até

sua localização e condição atuais;   
(d) despesas de venda.

**Custos de estoques de prestador de serviços**  
13.14 Na medida em que os prestadores de serviço tenham estoques de serviços sendo

executados, eles os avaliam pelos custos de sua produção. Esses custos consistem,   
primariamente, de mão-de-obra e outros custos de pessoal diretamente envolvidos na   
prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão e custos indiretos atribuíveis. Mão   
de obra e outras despesas relativas a vendas, e pessoal administrativo geral não são   
incluídos, sendo reconhecidos como despesas no período no qual ocorrem. O custo de   
estoques de prestador de serviço não inclui margens de lucro ou gastos indiretos não   
atribuíveis, que muitas vezes são consignados nos preços cobrados pelos prestadores de   
serviço.

**Custo de produção agrícola colhida proveniente de ativos biológicos**  
13.15 A Seção 34 requer que os estoques abrangendo produção agrícola que a entidade colhe

de seus ativos biológicos devem ser avaliados no reconhecimento inicial pelo valor justo   
menos despesas estimadas para vender no ponto de colheita. Isso se torna o custo dos   
estoques naquela data para aplicação desta seção.

**Técnicas para avaliar custo, tal como custo-padrão, método de varejo e preço de compra   
mais recente**  
13.16 A entidade pode usar técnicas tais como método de custo-padrão, método de varejo ou

preço de compra mais recente para a mensuração do custo de estoques se o resultado se   
aproxima do custo. Custos-padrão levam em consideração níveis normais de consumo de   
materiais e suprimentos, mão de obra, eficiência e capacidade de utilização. Eles são   
revisados regularmente e, se necessário, corrigidos à luz das condições atuais. O método   
de varejo mensura custo por meio da redução do valor de venda do estoque pela   
percentagem apropriada da margem bruta.

**Métodos de avaliação do custo**  
13.17 A entidade deve avaliar o custo de estoques de itens que não são comumente

intercambiáveis, e bens ou serviços produzidos e segregados por projetos específicos pelo   
uso de identificação específica de seus custos individuais.

13.18 A entidade deve avaliar o custo de estoques, outros além daqueles já tratados no item

13.17, usando o primeiro a entrar, o primeiro a sair (PEPS ou FIFO), ou o método do custo   
médio ponderado. A entidade utiliza o mesmo método de avaliação do custo para todos os   
estoques que tenham natureza e uso similar para a entidade. Para estoques com natureza   
ou uso diferente, métodos de custo diferentes podem ser justificados. O método último a   
entrar, primeiro a sair (UEPS ou LIFO) não é permitido por esta Norma.

**Redução ao valor recuperável de estoques**  
13.19 Os itens 27.2 a 27.4 exigem que a entidade analise ao final de cada exercício/período se

64

alguns estoques necessitam ser reduzidos ao seu valor recuperável, por exemplo, o valor   
contábil não é totalmente recuperado (isto é, por causa de dano, obsolescência ou preços   
de venda em declínio). Se um item (ou grupo de itens) de estoques necessita ser reduzido   
ao valor recuperável, aqueles itens exigem que a entidade avalie o estoque pelo seu preço   
de venda menos custos para completar a produção e vender, e reconhecer a perda por   
redução ao valor recuperável. Aqueles itens também exigem a reversão da redução   
anterior em algumas circunstâncias.

**Reconhecimento como despesa**  
13.20 Quando estoques são vendidos, a entidade reconhece o valor contábil desses estoques

como despesa no período no qual a receita relacionada é reconhecida.   
  
13.21 Alguns estoques podem ser alocados a outras contas de ativos, por exemplo, estoque

usado como componente de ativo imobilizado de construção própria. Estoques alocados a   
outro ativo dessa forma são contabilizados, subsequentemente, de acordo com a seção   
apropriada desta Norma para aquele tipo de ativo.

**Divulgação**  
13.22 A entidade deve divulgar o seguinte:

(a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo   
utilizado;

(b) o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias de estoques apropriadas   
à entidade;

(c) o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o período;   
(d) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertida para o resultado,

de acordo com a Seção 27;   
(e) o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

**Seção 14   
Investimento em Controlada e em Coligada**

**Alcance desta seção**  
14.1 Esta seção é aplicável para a contabilização de investimentos em operações de entidades

coligadas nas demonstrações contábeis consolidadas e nas demonstrações contábeis de   
investidor que não é o principal investidor, mas que tem investimento em uma ou mais   
coligadas. O item 9.26 estabelece as exigências para contabilização de operações em   
entidades coligadas nas demonstrações contábeis separadas. Aplica-se também à   
situação de balanço individual com investimentos em controladas, enquanto a legislação   
brasileira obrigar à avaliação desses investimentos pelo método da equivalência   
patrimonial e à divulgação de tais demonstrações individuais. Dessa forma, aplica-se a   
essas controladas, no balanço individual, tudo o que nesta seção se refere a investimento   
em coligada, a não ser quando disposto em contrário. Ver também a Interpretação Técnica   
ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas,   
Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial emitida   
pelo CFC. Essa Interpretação complementa diversos aspectos não abordados nesta   
Norma, principalmente os relativos a investimento em controlada.

**Definição de entidade coligada**  
14.2 Coligada é a entidade, incluindo a entidade não constituída na forma de uma sociedade,

sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem   
investimento em empreendimento controlado em conjunto.

65

14.3 Influência significativa é o poder de participar nas decisões da política financeira e   
operacional da entidade coligada, mas não é controle ou controle conjunto sobre aquelas   
políticas.   
(a) se o investidor detém, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas),

20% ou mais do poder de voto da entidade coligada, presume-se que o investidor tem   
influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado não ser esse   
o caso;

(b) inversamente, se o investidor detém, direta ou indiretamente, (por exemplo, por meio   
de controladas), menos de 20% do poder de voto de uma entidade coligada, é   
presumido que o investidor não tenha influência significativa, a menos que tal   
influência possa ser claramente demonstrada;

(c) a propriedade de parte substancial ou majoritária por parte de outro investidor não   
impede um investidor de ter influência significativa.

**Mensuração - escolha da prática contábil**  
14.4 O investidor deve contabilizar todos os seus investimentos em entidades coligadas usando

uma das seguintes opções, quando a legislação societária brasileira vier a permitir   
alternativas que não a (b) a seguir:   
(a) o método do custo descrito no item 14.5;   
(b) o método da equivalência patrimonial descrito no item 14.8;   
(c) o método do valor justo descrito no item 14.9.

**Método do custo**  
14.5 O investidor avalia seus investimentos em entidades coligadas, com exceção daqueles

para os quais existe cotação de preço publicada (ver item 14.7), pelo custo menos   
quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, reconhecidas de acordo   
com a Seção 27.

14.6 O investidor deve reconhecer dividendos ou distribuições de lucro, e outras distribuições

recebidas do investimento, como receita, sem considerar se as distribuições são de lucros   
acumulados da entidade coligada, ocorridas antes ou depois da data de aquisição.

14.7 O investidor deve avaliar seus investimentos em entidades coligadas, para os quais existe

cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item 14.9).   
 **Método da equivalência patrimonial**  
14.8 Sob o método da equivalência patrimonial, o investimento em patrimônio é reconhecido,

inicialmente, pelo preço da transação (incluindo os custos da transação), e é ajustado   
subsequentemente para refletir a participação do investidor no resultado e em outros   
resultados abrangentes da entidade coligada.   
(a) *Distribuição e outros ajustes ao valor contábil*. Distribuições recebidas da entidade

coligada reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil também   
podem ser necessários como consequência de mudanças no patrimônio líquido da   
entidade coligada decorrentes de itens de outros resultados abrangentes.

(b) *Direitos potenciais de votação*. Embora os direitos potenciais de votação sejam   
considerados ao decidir se existe influência significativa, o investidor avalia sua   
participação no resultado da entidade coligada e sua participação nas mudanças no   
patrimônio líquido da entidade coligada com base na participação atual. As avaliações   
não devem refletir o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.

(c) *Ágio por expectativa de rentabilidade futura implícito e ajustes do valor justo*. Na   
aquisição de investimento em entidade coligada, o investidor deve contabilizar   
qualquer diferença (tanto positiva como negativa) entre o custo de aquisição e a sua   
participação nos valores justos dos ativos líquidos identificáveis da entidade coligada,   
de acordo com os itens 19.22 a 19.24. O investidor deve ajustar sua participação no

66

resultado da entidade coligada após a aquisição, para contabilizar a depreciação ou   
amortização adicional dos ativos depreciáveis ou amortizáveis (incluindo ágio), com   
base no excesso de seus valores justos sobre seus valores contábeis à época em que   
o investimento foi adquirido.

(d) *Redução ao valor recuperável*. Se existe indicação de que um investimento em uma   
coligada pode ser reduzido ao seu valor recuperável, o investidor testa todo o valor   
contábil do investimento para redução ao valor recuperável de acordo com a Seção 27   
como um ativo único. Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)   
incluído como parte do valor contábil do investimento na coligada não é testado   
separadamente para redução ao valor recuperável, mas sim como parte do teste de   
redução ao valor recuperável do investimento como um todo.

(e) *Transação do investidor com coligadas*. Se o investimento na coligada é contabilizado   
usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina lucros e prejuízos   
não realizados, resultantes de transações da coligada para o investidor e deste para a   
coligada, na medida da participação do investidor na coligada. Prejuízos não   
realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução   
ao valor recuperável do ativo transferido.

(f) *Data das demonstrações contábeis da entidade coligada*. Ao aplicar o método da   
equivalência patrimonial, o investidor deve utilizar as demonstrações contábeis da   
coligada a partir da mesma data que as demonstrações contábeis do investidor, a   
menos que seja impraticável fazê-lo. Se isso for inviável, o investidor deve utilizar as   
mais recentes demonstrações contábeis disponíveis da entidade associada, com os   
ajustes efetuados para os efeitos de quaisquer transações ou acontecimentos   
significativos ocorridos entre os finais dos períodos contábeis, obedecido o limite   
máximo de 60 dias.

(g) *Práticas contábeis da coligada*. Se a coligada usa práticas contábeis que diferem   
daquelas do investidor, o investidor deve ajustar as demonstrações contábeis da   
coligada para refletir as práticas contábeis do investidor para efeitos da aplicação do   
método da equivalência patrimonial, a menos que seja impraticável fazê-lo.

(h) *Perdas que excedam o valor contábil do investimento.* Se a participação de um   
investidor nas perdas de coligada for igual ou exceder o valor contábil de seu   
investimento na coligada, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua   
participação em perdas adicionais. Após a participação do investidor ser reduzida a   
zero, o investidor deve reconhecer as perdas adicionais como provisão (ver Seção 21   
– Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), apenas na medida em   
que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou não formalizadas   
(construtivas) ou tenha efetuado pagamentos em nome da coligada. Se a coligada   
subsequentemente reporta lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua   
participação daqueles lucros apenas depois que sua participação dos lucros for igual à   
participação das perdas não reconhecidas.

(i) *Descontinuidade do método de equivalência patrimonial*. O investidor deve deixar de   
*utilizar* o método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixe de ter a   
influência significativa:   
(i) se a coligada se tornar uma controlada ou um empreendimento controlado em

conjunto, o investidor deve remensurar sua participação societária ao valor justo   
anteriormente detida e reconhecer o ganho ou a perda resultante, se houver, no   
resultado;

(ii) se o investidor deixa de ter influência significativa sobre uma coligada como   
resultado de uma baixa total ou parcial, ele deve desreconhecer aquela entidade   
coligada e reconhecer, no resultado, a diferença entre, por um lado, a soma dos   
proventos recebidos mais o valor justo de qualquer participação residual e, do   
outro, o valor contábil do investimento na coligada na data em que deixa de ter a   
influência significativa. Posteriormente, o investidor deve contabilizar qualquer   
participação residual usando, como base, as Seções 11 Instrumentos Financeiros   
Básicos e 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, conforme   
apropriado;

67

(iii) se o investidor deixa de ter influência significativa por razões outras que não seja   
a alienação parcial de seu investimento, o investidor deve considerar o valor   
contábil do investimento nessa data como a nova base de custo e deve   
contabilizar o investimento com base nas Seções 11 e 12, conforme for   
apropriado.

(j) *Transação do investidor com controladas ou entre controladas*. Se o investimento em   
controlada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor   
elimina todos os resultados não realizados resultantes de transações da controlada   
para o investidor e deste para a controlada, bem como entre controladas. Prejuízos   
não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de   
redução ao valor recuperável do ativo transferido. O resultado não realizado é   
integralmente diminuído do resultado da equivalência patrimonial sobre a controlada   
quando esse resultado não realizado estiver no patrimônio líquido da controlada. Na   
transação da controladora para controlada, todo o resultado é diferido na controladora   
para realização quando da venda do ativo para terceiros.

**Método do valor justo**  
14.9 Quando o investimento em coligada é inicialmente reconhecido, o investidor deve

mensurá-lo pelo preço da transação. O preço da transação exclui os custos da transação.   
  
14.10 A cada data das demonstrações contábeis, o investidor deve avaliar seus investimentos

em coligadas pelo valor justo, com alterações no valor justo reconhecidas no resultado,   
usando a orientação sobre valor justo nos itens 11.27 a 11.32. O investidor usando o   
método de valor justo deve usar o método do custo para qualquer investimento em   
coligada para a qual é inviável avaliar o valor justo de forma confiável sem custo ou esforço   
indevido.

**Apresentação das demonstrações contábeis**  
14.11 O investidor deve classificar investimentos em coligadas como ativo não circulante.   
 **Divulgação**  
14.12 O investidor em coligada deve divulgar o seguinte:

(a) sua prática contábil para investimentos em coligadas;   
(b) o valor contábil dos investimentos em coligadas (ver item 4.2(j));   
(c) o valor justo dos investimentos em coligadas contabilizados pelo método da

equivalência patrimonial para os quais exista cotação de preço publicada.   
  
14.13 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do custo, o investidor deve

divulgar o valor dos dividendos ou outras distribuições reconhecidas como receita.   
  
14.14 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, o

investidor deve divulgar, separadamente, sua participação no resultado de tais entidades e   
sua participação em quaisquer operações descontinuadas dessas entidades.

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor

deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44.

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor   
deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor aplicar a   
isenção do custo ou esforço excessivo do item 14.10 para quaisquer coligadas, ele deve   
divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo e o valor contábil dos investimentos em coligadas contabilizado de acordo com o   
método de custo. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

68

**Seção 15**

**Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto   
(*Joint Venture*)**

**Alcance desta seção**  
15.1 Esta seção é aplicável à contabilização de empreendimentos controlados em conjunto nas

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

**Definição de empreendimento controlado em conjunto**  
15.2 Controle conjunto é o compartilhamento contratualmente acordado para controle de

atividade econômica, e só existe quando as decisões estratégicas, financeiras e   
operacionais relacionadas com a atividade exigem a aprovação unânime dos que partilham   
o controle (empreendedores).

15.3 O empreendimento controlado em conjunto é um acordo contratual por meio do qual duas

ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita a controle   
conjunto. Empreendimentos controlados em conjunto podem assumir a forma de   
operações, ativos ou entidades controlados em conjunto.

**Operação controlada em conjunto**  
15.4 A operação de alguns empreendimentos controlados em conjunto envolve a utilização dos

ativos e outros recursos dos empreendedores em vez da criação de corporação, sociedade   
ou outra entidade, ou estrutura financeira que é separada dos próprios empreendedores.   
Cada empreendedor utiliza os seus próprios ativos imobilizados e os seus próprios   
estoques. Também incorre em suas próprias despesas e passivos e obtém o seu próprio   
financiamento, que representam as suas próprias obrigações. As atividades de   
empreendimento controlado em conjunto podem ser executadas pelos empregados do   
empreendedor junto com as atividades similares do empreendedor. O acordo de   
empreendimento controlado em conjunto normalmente fornece a forma pela qual a receita   
da venda do produto conjunto, e quaisquer despesas feitas em comum, são partilhadas   
entre os empreendedores.

15.5 Com relação a suas participações em operações controladas em conjunto, o

empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações contábeis:   
(a) os ativos que controla e os passivos em que incorre; e   
(b) as despesas em que incorre e sua participação na receita que ganha pela venda dos

bens ou serviços do empreendimento controlado em conjunto.   
 **Ativo controlado em conjunto**  
15.6 Alguns empreendimentos controlados em conjunto envolvem o controle conjunto e, muitas

vezes, a propriedade conjunta, pelos empreendedores, de um ou mais ativos contribuídos   
para o empreendimento controlado em conjunto, ou adquiridos com esse fim, e dedicado   
aos propósitos do empreendimento controlado em conjunto.

15.7 Com relação a seus interesses em ativo controlado em conjunto, o empreendedor

reconhece em suas demonstrações contábeis:   
(a) sua participação nos ativos controlados em conjunto, classificados de acordo com a

natureza dos ativos;

69

(b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;   
(c) sua participação em quaisquer passivos incorridos em conjunto com os outros

empreendedores em relação ao empreendimento controlado em conjunto;   
(d) quaisquer receitas pela venda ou utilização da sua participação na produção do

empreendimento controlado em conjunto, juntamente com sua participação em   
quaisquer despesas incorridas pelo empreendimento controlado em conjunto; e

(e) quaisquer despesas que tenha incorrido com relação à sua participação no   
empreendimento controlado em conjunto.

**Entidade controlada em conjunto**  
15.8 A entidade controlada em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto que

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

**Mensuração - escolha de política contábil**  
15.9 O empreendedor deve contabilizar todas as suas participações em entidades controladas

em conjunto usando uma das seguintes opções, considerando a legislação vigente:   
(a) o método do custo do item 15.10;   
(b) o método de equivalência patrimonial do item 15.13;   
(c) o método do valor justo do item 15.14.

**Método do custo**  
15.10 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto,

outras além daquelas para as quais existe cotação de preço publicada (ver item 15.12),   
pelo custo menos quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável,   
reconhecidas de acordo com a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

15.11 O investidor reconhece as distribuições recebidas do investimento como receita, sem

considerar se as distribuições são de lucros ou prejuízos acumulados da entidade   
controlada em conjunto ocorridas antes ou depois da data de aquisição.

15.12 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto,

para os quais existe cotação de preço publicada, usando o método do valor justo (ver item   
15.14).

**Método da equivalência patrimonial**  
15.13 O empreendedor deve avaliar seus investimentos em entidades controladas em conjunto

pelo método da equivalência patrimonial usando os procedimentos do item 14.8   
(substituindo “controle conjunto” onde aquele item se refere a ”influência significativa”).

**Método do valor justo**  
15.14 Quando o investimento em entidade controlada em conjunto é inicialmente reconhecido, o

empreendedor deve mensurá-lo pelo preço da operação. O preço da operação exclui os   
custos da transação.

15.15 A cada data das demonstrações contábeis, o empreendedor deve avaliar seus

investimentos em entidades controladas em conjunto pelo valor justo, com as alterações   
do valor justo reconhecidas no resultado, usando a orientação sobre valor justo nos itens   
11.27 a 11.32. O empreendedor que usa o método do valor justo deve usar o método do   
custo para qualquer investimento em entidade controlada em conjunto para o qual é

70

inviável avaliar o valor justo de maneira confiável sem custo ou esforço excessivos.   
 **Transação entre empreendedor e empreendimento controlado em conjunto**  
15.16 Quando o empreendedor contribui ou vende ativos para empreendimento controlado em

conjunto, o reconhecimento de qualquer parte de lucro ou prejuízo advindo da transação   
deve refletir a substância da transação. Enquanto os ativos estiverem retidos pelo   
empreendimento controlado em conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido   
os riscos e benefícios significativos da propriedade, o empreendedor deve reconhecer   
apenas aquela parte do lucro ou prejuízo que é atribuível à participação dos outros   
empreendedores. O empreendedor deve reconhecer o valor total de qualquer prejuízo   
quando a contribuição ou a venda apresentar evidência de perda por redução ao valor   
recuperável.

15.17 Quando o empreendedor compra ativos de empreendimento controlado em conjunto, não

deve reconhecer sua participação nos lucros da transação do empreendimento controlado   
em conjunto até que revenda os ativos para uma parte independente. O empreendedor   
deve reconhecer sua participação nos prejuízos resultantes dessas transações, da mesma   
forma que nos lucros, exceto que os prejuízos devem ser reconhecidos imediatamente   
quando representam perda por redução ao valor recuperável.

**Investidor sem controle conjunto**  
15.18 O investidor em empreendimento controlado em conjunto que não tem controle conjunto

contabiliza o investimento de acordo com a Seção 11 ou, se tiver influência significativa no   
empreendimento controlado em conjunto, de acordo com a Seção 14 – Investimento em   
Controlada e em Coligada.

**Divulgação**  
15.19 O investidor em empreendimento controlado em conjunto deve divulgar:

(a) a política contábil que utiliza para reconhecimento de suas participações nas entidades   
controladas em conjunto;

(b) o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto (ver item   
4.2(k));

(c) o valor justo dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizado   
com a utilização do método da equivalência patrimonial para os quais existam   
cotações de preço publicadas;

(d) o valor total de seus compromissos relacionados a empreendimentos controlados em   
conjunto, incluindo sua participação nos compromissos financeiros em que tenha   
incorrido em conjunto com outros empreendedores, assim como sua participação nos   
compromissos financeiros dos próprios empreendimentos controlados em conjunto.

15.20 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método da

equivalência patrimonial, o empreendedor deve, também, fazer as divulgações exigidas   
pelo item 14.14 para investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor

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

justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44. Se o   
investidor de empreendimento controlado em conjunto aplicar a isenção de custo ou   
esforço excessivo do item 15.15 para qualquer entidade controlada em conjunto, ele deve   
divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo e o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto   
contabilizadas de acordo com o método de custo. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

71

**Seção 16   
Propriedade para Investimento**

**Alcance desta seção**  
16.1 Esta seção aplica-se à contabilização de investimentos em terrenos ou edificações que

estejam de acordo com a definição de propriedade para investimento no item 16.2 e de   
algumas participações imobiliárias por parte de arrendatário de arrendamento operacional   
(ver item 16.3) que seja tratado como propriedade para investimento. Apenas a   
propriedade para investimento, cujo valor justo possa ser avaliado de forma confiável, sem   
custo ou esforço excessivos e de forma contínua, é contabilizada de acordo com esta   
seção pelo valor justo por meio do resultado. Todas as demais propriedades para   
investimento são contabilizadas como ativo imobilizado utilizando o método do custo   
menos depreciação e menos redução ao valor recuperável (Seção 17 – Ativo Imobilizado)   
e permanecem dentro da abrangência da Seção 17, a menos que mensuração confiável de   
valor justo se torne disponível e que se espere que o valor justo seja confiavelmente e   
continuamente avaliado.

**Definição e reconhecimento inicial de propriedade para investimento**  
16.2 Propriedade para investimento é a propriedade (terra ou edifício, ou parte de edifício, ou

ambos) mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro para   
auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para:   
(a) utilização na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou por propósitos

administrativos; ou   
(b) venda no curso normal dos negócios.

16.3 A propriedade para investimento que é mantida por locatário por força de arrendamento

operacional pode ser classificada e contabilizada como propriedade para investimento   
utilizando esta seção se, e apenas se, a propriedade satisfizer a definição de propriedade   
para investimento e o arrendatário puder avaliar seu valor justo de maneira contínua, sem   
custo ou esforço excessivos. Essa alternativa de classificação deve ser analisada   
individualmente para cada propriedade.

16.4 Propriedade de utilização mista deve ser separada entre propriedade para investimento e

ativo imobilizado. Entretanto, se o valor justo do componente de propriedade para   
investimento não puder ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivos,   
toda a propriedade é contabilizada como ativo imobilizado de acordo com a Seção 17.

**Mensuração no reconhecimento inicial**  
16.5 No reconhecimento inicial, a entidade avalia a propriedade para investimento pelo seu

custo. O custo de propriedade para investimento comprada abrange seu preço de compra   
e quaisquer custos diretamente imputáveis, tais como honorários legais e de corretagem,   
tributos de transmissão imobiliária e outros custos de transação. Se o pagamento for   
diferido além das condições normais de crédito, o custo é o valor presente de todos os   
pagamentos futuros. A entidade determina o custo de propriedade para investimento por   
ela construída de acordo com os itens 17.10 a 17.14.

16.6 O custo inicial da propriedade para investimento mantida em arrendamento e classificada

como propriedade para investimento é o prescrito para arrendamento financeiro pelo item   
20.9, mesmo que o arrendamento fosse, de outra forma, classificado como arrendamento   
operacional se estivesse na abrangência da Seção 20 – Operações de Arrendamento. Em   
outras palavras, o ativo deve ser reconhecido pelo menor valor entre o valor justo da   
propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante

72

equivalente deve ser reconhecido como passivo, de acordo com o item 20.9.   
 **Mensuração após o reconhecimento inicial**  
16.7 A propriedade para investimento, cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável,

sem custo ou esforço excessivos, é avaliada pelo valor justo a cada balanço com as   
alterações no valor justo reconhecidas no resultado. Se a participação em propriedade   
mantida em arrendamento é classificada como propriedade para investimento, o item   
contabilizado pelo valor justo é aquele interesse e não o da propriedade subjacente. Os   
itens 11.27 a 11.32 dão orientação na determinação do valor justo. A entidade contabiliza   
todas as outras propriedades para investimento como ativo imobilizado usando o método   
do custo menos depreciação e menos redução ao valor recuperável da Seção 17.

**Transferência**  
16.8 Se a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço

excessivos para um item de propriedade para investimento avaliada pelo método do valor   
justo, a entidade contabiliza aquele item, posteriormente, como ativo imobilizado, de   
acordo com a Seção 17 até que a mensuração confiável de valor justo esteja disponível. O   
valor contábil da propriedade para investimento naquela data se torna seu custo, de acordo   
com a Seção 17. O item 16.10(e)(iii) exige divulgação dessa mudança. É uma mudança de   
circunstâncias e não uma mudança na política contábil.

16.9 Além do que é exigido pelo item 16.8, a entidade transfere a propriedade para, ou de,

propriedade para investimento apenas quando a propriedade afinal satisfizer, ou deixar de   
satisfazer, a definição de propriedade para investimento.

**Divulgação**  
16.10 A entidade deve divulgar, para todas as propriedades para investimento contabilizadas

pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):   
(a) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do valor justo da

propriedade para investimento;   
(b) à medida que o valor justo da propriedade para investimento (como avaliado ou

divulgado nas demonstrações contábeis) é baseado em avaliação por avaliador   
independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e tem   
experiência recente na localização e classe de propriedade para investimento a ser   
avaliada. Se não houver tal avaliação, aquele fato deve ser divulgado;

(c) a existência e os montantes de restrições na realização da propriedade para   
investimento ou a remessa de rendimentos e valores de alienação;

(d) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedade para   
investimento ou para consertos, manutenção ou melhoramento;

(e) conciliação entre os valores contabilizados da propriedade para investimento no   
começo e no fim do período demonstrando separadamente:   
(i) adições, divulgando separadamente aquelas adições resultantes de aquisições

por meio de combinações de negócios;   
(ii) ganhos líquidos de ajustes de valor justo;   
(iii) transferências para ativos imobilizados quando a mensuração confiável de valor

justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivos (ver item 16.8);   
(iii) transferências para e de propriedade para investimento mensuradas ao custo

menos depreciação acumulada e redução ao valor recuperável (ver item 16.8);   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(iv) transferências de e para estoques e propriedade ocupada pelo proprietário;   
(v) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.   
  
16.11 De acordo com a Seção 20, o proprietário de propriedade para investimento deve efetuar

73

as divulgações, como arrendador, dos contratos que tenha de arrendamento. A entidade   
que possui propriedade para investimento sob contrato de arrendamento financeiro ou   
arrendamento operacional deve efetuar as divulgações, como arrendatário, dos contratos   
que tenha de arrendamento financeiro, e como arrendador, dos contratos que tenha de   
arrendamento operacional.

**Seção 17   
Ativo Imobilizado**

**Alcance desta seção**  
17.1 Esta seção se refere à contabilidade para ativo imobilizado e para propriedade para

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

17.2 Ativos imobilizados são ativos tangíveis que:

(a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel   
a terceiros ou para fins administrativos; e

(b) que se espera sejam utilizados durante mais do que um período.   
  
17.3 Ativos imobilizados não incluem:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver a Seção 34 – Atividades   
Especializadas); ou

(b) direitos e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não   
regenerativos similares.

**Reconhecimento**17.4 Ao determinar o reconhecimento ou não de item de ativo imobilizado, a entidade deve

aplicar os critérios de reconhecimento presentes no item 2.27. Portanto, a entidade deve   
reconhecer o custo de item de ativo imobilizado como ativo se, e apenas se:   
(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a

entidade; e   
(b) o custo do item puder ser mensurado de maneira confiável.

17.5 Sobressalentes e peças para reposição e alguns tipos de equipamentos de uso interno são

muitas vezes contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando   
consumidos. Entretanto, as peças para reposição principais, sobressalentes principais e os   
equipamentos de uso interno principais são ativos imobilizados quando a entidade espera   
utilizá-los durante mais do que um período. Similarmente, se puderem ser utilizados   
apenas conjuntamente com um item do ativo imobilizado, eles são considerados ativos   
imobilizados.

17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço

devem ser reconhecidos de acordo com esta seção quando atendem à definição de   
imobilizado. Caso contrário, tais itens devem ser classificados como estoque. (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos

regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituta acrescente   
benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo   
imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são   
substituídas são baixados de acordo com os itens 17.27 a 17.30. O item 17.16 dispõe que,   
caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de

74

benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial   
do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de   
sua vida útil.

17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos

regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituta acrescente   
benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo   
imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são   
substituídas é baixado de acordo com os itens 17.27 a 17.30 independentemente de se as   
partes substituídas tiverem sido depreciadas separadamente. Se não for praticável para a   
entidade determinar o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da   
substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída na época em que foi   
adquirida ou construída. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do   
ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos   
significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas   
partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil. (Alterado   
pela NBC TG 1000 (R1))

17.7 Uma condição para continuar operando um item do ativo imobilizado (por exemplo, ônibus)

pode ser a realização de importantes inspeções regulares em busca de falhas,   
independentemente de as partes desse item serem ou não substituídas. Quando cada   
inspeção importante é efetuada, seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo   
imobilizado como substituição caso os critérios de reconhecimento sejam atendidos.   
Qualquer valor contábil do custo remanescente da inspeção anterior (distinta das peças   
físicas) é baixado. Isso é feito independentemente de o custo da inspeção relevante   
anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Caso   
necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser utilizado como   
indicação de qual foi o custo do componente de inspeção existente quando o item foi   
adquirido ou construído.

17.8 Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e a entidade deve contabilizá-los

separadamente, mesmo quando eles são adquiridos em conjunto.   
 **Mensuração na data do reconhecimento**  
17.9 A entidade deve mensurar um item do ativo imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu

custo.   
 **Elementos do custo**  
17.10 O custo de item do ativo imobilizado compreende todos os seguintes custos:

(a) seu preço de compra, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e   
tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e   
abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição   
necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela   
administração. Esses custos podem incluir os custos de elaboração do local, frete e   
manuseio inicial, montagem e instalação e teste de funcionalidade;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração   
da área na qual o item está localizado, a obrigação que a entidade incorre quando o   
item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o item durante determinado   
período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período.

17.11 Os custos a seguir não são custos de item do ativo imobilizado, e a entidade deve

reconhecê-los como despesa quando eles forem incorridos:   
(a) custos de abertura de nova instalação;   
(b) custos de introdução de novo produto ou serviço (incluindo os custos de propaganda e

75

atividades promocionais);   
(c) custos de administração dos negócios em novo local ou com nova classe de clientes

(incluindo custos de treinamento);   
(d) custos administrativos e outros custos indiretos;   
(e) custos de empréstimos (ver Seção 25 – Custos de Empréstimos).

17.12 As receitas e as respectivas despesas de operações eventuais ao longo da construção ou

desenvolvimento de item de ativo imobilizado são reconhecidas no resultado caso essas   
operações não sejam necessárias para colocar o item no seu local pretendido e em   
condições de operação.

**Mensuração do custo**  
17.13 O custo de item do ativo imobilizado é o equivalente ao preço à vista na data do

reconhecimento. Se o pagamento é postergado para além dos termos normais de   
transação a prazo, o custo é o valor presente de todos os pagamentos futuros.

**Troca de ativos**  
17.14 Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de troca de ativo monetário ou

de ativos não monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A   
entidade deve mensurar o custo do ativo adquirido pelo valor justo a não ser que (a) a   
transação de troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor   
justo do ativo recebido e o valor justo do ativo cedido, não possam ser mensurados de   
forma confiável. Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo   
cedido.

**Mensuração após o reconhecimento inicial**  
17.15 A entidade deve mensurar todos os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento

inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor   
recuperável de ativos acumuladas. A entidade deve reconhecer os custos de operação dia-  
a-dia de item de ativo imobilizado como despesa no resultado no período em que são   
incorridos.

17.15 A entidade deve escolher, como sua política contábil, o método de custo descrito no item

17.15A ou o método de reavaliação, se permitido por lei, descrito no item 17.15B e deve   
aplicar essa política a toda classe do imobilizado. A entidade deve aplicar o método de   
custo a propriedades para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de modo   
confiável sem custo ou esforço excessivo. A entidade deve reconhecer os custos de   
serviço de manutenção de item do imobilizado no resultado do período em que os custos   
são incorridos. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Método de custo**  
17.15A A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial,

pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor   
recuperável de ativos acumuladas. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Método de reavaliação**   
  
17.15B A entidade, se permitido por lei, deve mensurar um item do imobilizado cujo valor justo

possa ser mensurado de forma confiável ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data   
da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas   
acumuladas subsequentes por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser   
feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira   
significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do

76

período. Os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre como determinar o valor justo.   
Se um item do imobilizado for reavaliado, toda a classe do imobilizado à qual pertence o   
ativo deve ser reavaliada. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

17.15C Se o valor contábil do ativo aumentar como resultado da reavaliação, o aumento deve ser

reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido, sob a   
rubrica de ganho de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no   
resultado até o limite em que corresponder à reversão de perda decorrente de reavaliação   
do mesmo ativo anteriormente reconhecida no resultado. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

17.15D Se o valor contábil do ativo diminuir como resultado da reavaliação, a redução deve ser

reconhecida no resultado. Entretanto, a redução deve ser reconhecida em outros   
resultados abrangentes, de acordo com qualquer saldo credor existente no ganho de   
reavaliação desse ativo, até o limite do saldo. A redução reconhecida em outros resultados   
abrangentes reduz o valor acumulado no patrimônio líquido sob a rubrica ganho de   
reavaliação. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Depreciação**  
17.16 Caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de

benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial   
do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de   
sua vida útil. Outros ativos devem ser depreciados ao longo de sua vida útil como um único   
ativo. Com algumas exceções, tais como as pedreiras e os locais utilizados como aterros,   
os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados.

17.17 A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser

que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de   
ativo. Por exemplo, a depreciação dos ativos imobilizados da produção é incluída no custo   
dos estoques (ver Seção 13 – Estoques).

**Valor depreciável e período de depreciação**  
17.18 A entidade deve alocar o valor depreciável de ativo em base sistemática ao longo da sua

vida útil.   
  
17.19 Fatores como, por exemplo, mudança na maneira como o ativo é utilizado, desgaste e

quebra relevante inesperada, progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado   
podem indicar que o valor residual ou a vida útil do ativo mudou desde a data de   
divulgação anual mais recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve   
revisar suas estimavas anteriores e, caso as expectativas atuais divirjam, corrigir o valor   
residual, o método de depreciação ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança   
no valor residual, no método de depreciação ou na vida útil como mudança de estimativa   
contábil, em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

17.20 A depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, isto é, quando

está no local e em condição necessária para funcionar da maneira pretendida pela   
administração. A depreciação do ativo termina quando o ativo é baixado. A depreciação   
não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não   
ser que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, sob os métodos de depreciação   
pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero quando não existe produção.

17.21 Na determinação da vida útil de ativo, a entidade deve considerar todos os seguintes

fatores:   
(a) uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade esperada do ativo

ou na produção física;   
(b) desgaste e quebra física esperada, que depende de fatores operacionais, como, por

77

exemplo, o número de turnos para os quais o ativo é utilizado, programas de reparo e   
manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na   
produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço   
resultante do ativo;

(d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos   
arrendamentos relacionados.

**Método de depreciação**  
17.22 A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se

espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Os possíveis métodos de   
depreciação incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e método   
baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas.

17.23 Se existir indicação de que tenha ocorrido mudança relevante desde a última data de

divulgação anual nos padrões pelos quais a entidade espera consumir os benefícios   
econômicos futuros do ativo, a entidade deve revisar seu método atual de depreciação e,   
caso as expectativas atuais divirjam, mudar o método de depreciação para refletir o novo   
padrão. A entidade deve contabilizar tal mudança como mudança de estimativa contábil,   
em conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

**Redução ao valor recuperável   
  
Reconhecimento e mensuração de redução ao valor recuperável**17.24 Em cada data de divulgação, a entidade deve aplicar a Seção 27 – Redução ao Valor

Recuperável de Ativos para determinar se um item ou um grupo de itens do ativo   
imobilizado está desvalorizado e, nesse caso, como reconhecer e mensurar a perda pela   
redução ao valor recuperável do ativo. Tal seção explica como e quando a entidade revisa   
os valores contábeis dos seus ativos, como ela determina o valor recuperável de ativo, e   
quando a mesma reconhece ou reverte uma perda por desvalorização.

**Indenização para redução ao valor recuperável**  
17.25 A entidade deve incluir no resultado as indenizações de terceiros para os itens do ativo

imobilizado que sofram desvalorização, que sejam perdidos ou abandonados, apenas   
quando essas indenizações se tornarem recebíveis.

**Ativo imobilizado mantido para venda**  
17.26 O item 27.9(f) especifica que um plano para alienar um ativo antes da data previamente

esperada é um indicador de desvalorização que requer que se calcule o valor recuperável   
do ativo com objetivo de se verificar se o ativo está desvalorizado.

**Baixa**  
17.27 A entidade deve baixar um item do ativo imobilizado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou   
(b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou

alienação.

17.28 A entidade deve reconhecer no resultado o ganho ou a perda na baixa de item de ativo   
imobilizado quando o item é baixado (a não ser que a Seção 20 – Operações de   
Arrendamento exija de outra forma na ocasião da venda e leaseback pelo vendedor junto   
ao comprador). A entidade não deve classificar tal ganho como receita.

78

17.29 Ao determinar a data de alienação de item, a entidade deve aplicar os critérios da Seção   
23 – Receitas para reconhecimento da receita proveniente da venda de bens. A Seção 20   
se aplica à alienação por venda e leaseback pelo vendedor junto ao comprador.

17.30 A entidade deve determinar o ganho ou a perda proveniente da baixa de item do ativo

imobilizado pela diferença entre o valor de venda líquido, se houver, e o valor contábil do   
item.

**Divulgação**  
17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado

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

apropriado, em conformidade com o item 4.11(a) e, separadamente, para propriedades   
para investimento reconhecidas pelo custo menos depreciação acumulada e perda por   
redução ao valor recuperável: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;   
(b) os métodos de depreciação utilizados;   
(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;   
(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por

redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação;   
(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação,

demonstrando separadamente:   
(i) adições;   
(ii) baixas;   
(iii) aquisições por meio de combinação de negócios;   
(iv) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações previstas nos itens 17.15B a

17.15D e de perdas por redução ao valor recuperável, reconhecidas ou revertidas   
em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 27. (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

(v) transferências para e de propriedade para investimento, mensuradas ao valor   
justo por meio do resultado (ver item 16.8); (Renumerado pela NBC TG 1000 (R1))

(vi) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas no   
resultado em conformidade com a Seção 27; (Renumerado pela NBC TG 1000 (R1))

(vii) depreciações; (Renumerado pela NBC TG 1000 (R1))   
(viii) outras alterações. (Renumerado pela NBC TG 1000 (R1))

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.   
  
17.32 A entidade também deve divulgar:

(a) a existência e os valores contábeis dos ativos imobilizados para os quais a entidade   
tenha titularidade restrita ou que foram dados em garantia de passivos;

(b) os valores dos compromissos contratuais para aquisição de ativo imobilizado;   
(c) se a entidade tiver propriedade para investimento cujo valor justo não puder ser

mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, ela deve divulgar esse   
fato e os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo para esses itens de propriedade para investimento. (Incluída pela NBC TG 1000   
(R1))

17.33 Se itens do imobilizado forem reconhecidos pelos valores reavaliados, deve ser divulgado

o seguinte:   
(a) a data efetiva da reavaliação;   
(b) se foi realizado por avaliador independente;   
(c) os métodos e as premissas significativos aplicados na estimativa dos valores justos

dos itens;   
(d) para cada classe reavaliada do imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido

caso os ativos tivessem sido reconhecidos pelo método de custo; e   
(e) o ganho da reavaliação, indicando a mudança para o período e quaisquer restrições

79

na distribuição do saldo aos acionistas.

**Seção 18**

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

**Alcance desta seção**18.1 Esta seção se refere à contabilidade para todos os ativos intangíveis, exceto o ágio por

expectativa de rentabilidade futura (ver Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por   
Expectativa de Rentabilidade Futura (Goodwill)) e os ativos intangíveis mantidos por   
entidade para venda no curso normal dos negócios (ver Seção 13 – Estoques e Seção 23   
– Receitas).

18.2 Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Tal ativo é

identificável quando:   
(a) for separável, isto é, puder ser dividido ou separado da entidade e vendido,

transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com contrato   
relacionado, ativo ou passivo; ou

(b) for proveniente de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de   
tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e   
obrigações.

18.3 Ativos intangíveis não incluem:

(a) ativos financeiros; ou   
(b) direitos de exploração de recursos minerais e reservas de minerais, tais como

petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.   
 **Reconhecimento   
  
Princípios gerais para o reconhecimento de ativos intangíveis**18.4 A entidade deve aplicar os critérios de reconhecimento do item 2.27 ao decidir se

reconhece um ativo intangível ou não. Portanto, a entidade deve reconhecer um ativo   
intangível como ativo apenas se:   
(a) for provável que benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluirão

para a entidade;   
(b) o custo ou o valor do ativo puder ser mensurado de maneira confiável; e   
(c) o ativo não resultar de gastos incorridos internamente em item intangível.

18.5 A entidade deve avaliar a probabilidade de ativo intangível gerar benefícios econômicos

futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor   
estimativa da administração acerca das condições econômicas que existirão ao longo da   
vida útil do ativo.

18.6 A entidade deve utilizar julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de

benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo com base nas evidências   
disponíveis no momento do reconhecimento inicial, atribuindo maior importância às   
evidências externas.

18.7 O critério de reconhecimento acerca da probabilidade, apresentado no item 18.4(a), é

sempre considerado cumprido para os ativos intangíveis que são adquiridos   
separadamente.

**Aquisição como parte de combinação de negócios**

80

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios é normalmente reconhecido como   
ativo porque seu valor justo pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Entretanto,   
o ativo intangível adquirido em combinação de negócios não é reconhecido quando   
resultar de direitos legais ou outros direitos contratuais e seu valor justo não puder ser   
mensurado de maneira confiável porque o ativo:   
(a) não é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou   
(b) é separável do ágio por expectativa de rentabilidade futura, mas não existe histórico

ou evidência de transações de troca para o mesmo ativo ou ativos similares e, por   
causa disso, a estimativa do valor justo dependeria de variáveis imensuráveis.

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios deve ser reconhecido, salvo se o

seu valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo, na data de   
aquisição. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Mensuração inicial**18.9 A entidade deve mensurar um ativo intangível inicialmente pelo custo.   
 **Aquisição separada**  
18.10 O custo de ativo intangível adquirido separadamente compreende:

(a) seu preço de compra, incluindo os tributos de importação e tributos de compra não   
recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à elaboração do ativo para a finalidade   
pretendida.

**Aquisição como parte de combinação de negócios**  
18.11 Se o ativo intangível é adquirido em combinação de negócios, o custo do ativo é o seu

valor justo na data de aquisição.   
 **Aquisição por meio de subvenção governamental**  
18.12 Se o ativo intangível é adquirido por meio de subvenção governamental, o custo do ativo

intangível é o seu valor justo na data em que a subvenção é recebida ou recebível em   
conformidade com a Seção 24 – Subvenção Governamental.

**Troca de ativos**  
18.13 Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de troca de ativos monetários ou não

monetários, ou combinação de ativos monetários e não monetários. A entidade deve   
mensurar o custo de tal ativo intangível pelo valor justo a não ser que (a) a transação de   
troca não tenha natureza comercial ou (b) ambos os valores justos, o valor justo do ativo   
recebido e o valor justo do ativo cedido, não sejam mensuráveis de maneira confiável.   
Nesse caso, o custo do ativo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

**Ativo intangível gerado internamente**  
18.14 A entidade deve reconhecer os gastos incorridos internamente em item intangível,

incluindo todos os gastos para ambas as atividades de pesquisa e desenvolvimento, como   
despesa quando incorridos, a não ser que esses gastos se transformem em parte do custo   
de outro ativo que atenda aos critérios de reconhecimento desta Norma.

18.15 Como exemplos de aplicação do item anterior, a entidade deve reconhecer como despesa,

e não como ativo intangível, os seguintes gastos:   
(a) marcas geradas internamente, lista de publicação, títulos de publicações, listas de

clientes e outros itens similares em substância;

81

(b) gastos com atividades iniciais (isto é, custo inicial das operações), que incluem os   
custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de formalidades incorridos   
para estabelecer a entidade jurídica, gastos para abrir nova instalação ou negócio (isto   
é, custos pré-abertura) e gastos para iniciar novas unidades operacionais ou para   
lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais);

(c) gastos com atividades de treinamento;   
(d) gastos com publicidade e atividades promocionais;   
(e) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade;   
(f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente.

18.16 O item 18.15 não impede o reconhecimento de pagamento antecipado como ativo quando

o pagamento pelos bens ou serviços tenha sido realizado antes do envio dos produtos ou   
da prestação dos serviços.

**Despesa passada não reconhecida como ativo**  
18.17 O gasto em item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como despesa não

deve ser reconhecido em data futura como parte do custo de ativo.   
 **Mensuração após o reconhecimento**  
18.18 A entidade deve mensurar os ativos intangíveis pelo custo menos qualquer amortização

acumulada e qualquer perda acumulada por redução ao valor recuperável. Os requisitos   
para a amortização estão dispostos nesta seção. Os requisitos para o reconhecimento de   
redução ao valor recuperável estão dispostos na Seção 27 – Redução ao Valor   
Recuperável de Ativos.

**Amortização ao longo da vida útil**  
18.19 Para os propósitos desta Norma, todos os ativos intangíveis devem ser considerados como

tendo vida útil finita. A vida útil de ativo intangível que se origina de direitos contratuais ou   
outros direitos legais não deve exceder o período de vigência dos direitos contratuais ou   
outros direitos legais, mas pode ser inferior, dependendo do período ao longo do qual a   
entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam   
conferidos por um período limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível   
deve incluir os períodos renováveis apenas se existir evidência para suportar a renovação   
pela entidade sem custo relevante.

18.20 Caso a entidade seja incapaz de fazer uma estimativa confiável da vida útil de ativo

intangível, presume-se que a vida seja de dez anos.   
18.20 Caso a vida útil do ativo intangível não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida

útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve   
exceder a dez anos. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Período de amortização e método de amortização**  
18.21 A entidade deve alocar o valor da amortização de ativo intangível utilizando uma base

sistemática ao longo de sua vida útil. O encargo de amortização para cada período deve   
ser reconhecido como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo   
seja reconhecido como parte do custo de ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

18.22 A amortização é iniciada quando o ativo intangível está disponível para utilização, isto é,

quando o ativo está no local e em condições necessárias para que possa ser utilizado da   
maneira pretendida pela administração. A amortização termina quando o ativo é   
desreconhecido. A entidade deve escolher o método de amortização que reflita o padrão   
pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Caso não possa

82

determinar esse padrão de maneira confiável, a entidade deve utilizar o método da linha   
reta.

**Valor Residual**  
18.23 A entidade deve assumir que o valor residual de ativo intangível é zero, a não ser que:

(a) exista compromisso de terceiro independente para comprar o ativo ao final da sua vida   
útil; ou

(b) exista um mercado ativo para o ativo e:   
(i) o valor residual possa ser determinado com base nesse mercado; e   
(ii) seja provável que tal mercado irá existir ao final da vida útil do ativo.

**Revisão do período de amortização e método de amortização**  
18.24 Fatores como, por exemplo, mudança na forma como o ativo intangível é utilizado,

progresso tecnológico e mudanças nos preços de mercado podem indicar que o valor   
residual ou a vida útil de ativo intangível mudaram desde a data de divulgação anual mais   
recente. Se tais indicações estiverem presentes, a entidade deve revisar suas estimavas   
anteriores e, caso as expectativas atuais divirjam, corrigir o valor residual, o método de   
amortização ou a vida útil. A entidade deve contabilizar a mudança no valor residual, no   
método de amortização ou na vida útil como mudança de estimativa contábil em   
conformidade com os itens 10.15 a 10.18.

**Recuperabilidade do valor contábil – perda por desvalorização**  
18.25 Para determinar se o ativo intangível sofreu desvalorização, a entidade deve aplicar a

Seção 27. Essa seção explica como e quando a entidade revisa os valores contábeis dos   
seus ativos, determina o valor recuperável de ativo, e quando ela reconhece ou reverte   
uma perda por desvalorização.

**Baixas e alienações**  
18.26 A entidade deve desreconhecer o ativo intangível, e deve reconhecer o ganho ou a perda

no resultado:   
(a) por ocasião de sua alienação; ou   
(b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo seu uso ou

alienação.   
 **Divulgação**  
18.27 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo intangível:

(a) as vidas úteis ou as taxas de amortização utilizadas;   
(b) os métodos de amortização utilizados;   
(c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas

acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;   
(d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos

intangíveis é incluída;   
(e) conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação,

demonstrando separadamente:   
(i) adições;   
(ii) baixas;   
(iii) aquisições por meio de combinação de negócios;   
(iv) amortização;   
(v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos;   
(vi) outras alterações.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

83

18.28 A entidade também deve divulgar:   
(a) descrição, valor contábil e período de amortização remanescente de qualquer ativo

intangível individual que seja material para as demonstrações contábeis da entidade;   
(b) para os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção governamental e

inicialmente reconhecidos pelo valor justo (ver item 18.12):   
(i) o valor justo reconhecido inicialmente para esses ativos; e   
(ii) seus valores contábeis;

(c) existência e valores contábeis dos ativos intangíveis para os quais a entidade tenha   
titularidade restrita ou que tenham sido dados como garantia de passivos;

(d) os valores de acordos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.   
  
18.29 A entidade deve divulgar o valor total dos gastos com pesquisa e desenvolvimento

reconhecidos como despesa durante o período (isto é, o valor de gastos incorridos   
internamente com pesquisa e desenvolvimento que não foram capitalizados como parte do   
custo de outro ativo que atenda os critérios de reconhecimento desta Norma).

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

**Alcance desta seção**  
19.1 Esta seção se refere à contabilidade para combinação de negócios. A seção fornece

orientação acerca da identificação do adquirente, da mensuração do valor da combinação   
de negócios e da alocação desse valor aos ativos adquiridos e passivos e provisões para   
passivos contingentes assumidos. A seção também aborda a contabilidade para o ágio por   
expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*) no momento da   
combinação de negócios e nos momentos subsequentes.

19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:

(a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa   
que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados   
pela mesma parte antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é   
transitório;

(a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa   
que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados   
pela mesma parte, ou partes, antes e depois da combinação de negócios e que o   
controle não é transitório; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

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

**Definição de combinação de negócios**  
19.3 Combinação de negócios é a união de entidades ou negócios separados em uma única

entidade. O resultado de quase todas as combinações de negócios é que a entidade, a   
adquirente, obtém o controle de uma ou mais entidades ou negócios, a adquirida. A data   
de aquisição é a data na qual a adquirente efetivamente obtém o controle da adquirida.

19.4 A combinação de negócios pode ser estruturada por meio de uma variedade de maneiras

por razões legais, fiscais ou outras. A combinação de negócios pode envolver a compra   
por uma entidade de ações ou quotas de outra entidade, a compra de todos os ativos   
líquidos de outra entidade, a responsabilização pelos passivos da outra entidade, ou a   
compra de alguns dos ativos líquidos da outra entidade que juntos formam um ou mais   
negócios.

19.5 A combinação de negócios pode ser efetuada pela emissão de títulos patrimoniais,

transferência de caixa ou equivalentes de caixa ou outros ativos, ou uma composição

84

desses. A transação pode se dar entre acionistas ou sócios das entidades combinadas ou   
entre a entidade e os acionistas ou sócios da outra entidade. Pode envolver o   
estabelecimento de nova entidade para controlar as entidades combinadas ou os ativos   
líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades combinadas.

**Contabilização**  
19.6 Todas as combinações de negócios devem ser contabilizadas por meio da aplicação do

método de aquisição.   
  
19.7 A aplicação do método de aquisição envolve os seguintes passos:

(a) identificação do adquirente;   
(b) mensuração do custo da combinação de negócios;   
(c) alocação, na data de aquisição, do custo da combinação de negócios para os ativos

adquiridos e passivos e provisões para passivos contingentes assumidos.   
  
**Identificação do adquirente**  
19.8 Um adquirente deve ser identificado para todas as combinações de negócios. A adquirente

é a entidade combinada que obtém o controle das outras entidades ou negócios   
combinados.

19.9 Controle é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade ou

negócio de forma a obter benefícios de suas atividades. O controle da entidade sobre outra   
é descrito na Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas.

19.10 Embora algumas vezes a identificação da adquirente possa ser difícil, existem

normalmente indicações de sua existência. Por exemplo:   
(a) se o valor justo de uma das entidades combinadas é significativamente maior do que o

valor justo da outra entidade combinada, a entidade com o maior valor justo é   
provavelmente a adquirente;

(b) se a combinação de negócios é efetivada por meio de uma troca de títulos   
patrimoniais ordinários com direito a voto por caixa ou outros ativos, a entidade   
entregando caixa ou outros ativos é provavelmente a adquirente;

(c) se a combinação de negócios resulta na administração de uma das entidades   
combinadas sendo capaz de dominar a seleção da equipe de administradores da   
entidade combinada resultante, a entidade cuja administração é capaz de dominar é   
provavelmente a adquirente.

**Custo de combinação de negócios**  
19.11 O adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:

(a) dos valores justos na data da troca, dos ativos fornecidos, passivos incorridos ou   
assumidos, e títulos patrimoniais emitidos pela adquirente em troca do controle da   
adquirida, mais

(a) dos valores justos, na data da aquisição, de ativos concedidos, de passivos incorridos   
ou assumidos e de instrumentos patrimoniais emitidos pela adquirente, em troca do   
controle da adquirida, mais (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(b) quaisquer custos atribuíveis à combinação de negócios.   
  
**Ajustes no custo de combinação de negócios dependentes de eventos futuros**  
19.12 Quando um acordo de combinação de negócios proporcionar ajuste no custo da

combinação que depende de eventos futuros, o adquirente deve incluir o valor estimado do   
ajuste no custo da combinação na data de aquisição se o ajuste for provável e puder ser   
mensurado de maneira confiável.

85

19.13 Entretanto, se o ajuste potencial não for reconhecido na data de aquisição, mas se tornar   
provável subsequentemente e puder ser mensurado de maneira confiável, as   
contraprestações adicionais devem ser tratadas como ajuste no custo da combinação.

**Alocação do custo de combinação de negócios para os ativos adquiridos, passivos e   
passivos contingentes assumidos**  
19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de

negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes   
identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.20   
pelos valores justos nessa data. Qualquer diferença entre o custo da combinação de   
negócios e a participação da adquirida no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das   
provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser   
contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de   
rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa - “deságio”).

19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de

negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes   
identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.15   
pelos valores justos nessa data, exceto conforme abaixo:   
(a) tributo diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos

em combinação de negócios devem ser reconhecidos e mensurados, de acordo com a   
Seção 29 – Tributos sobre o Lucro;

(b) passivo (ou ativo, se houver) relacionado a acordos de benefícios a empregados da   
adquirida deve ser reconhecido e mensurado, de acordo com a Seção 28 – Benefícios   
a Empregados.

Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da   
adquirente no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos   
contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em   
conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade   
futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – deságio). Qualquer participação   
de não controladores na adquirida deve ser mensurada pela parcela proporcional da   
participação de não controladores nos valores reconhecidos dos ativos líquidos   
identificáveis da adquirida. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os

passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles   
atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:   
(a) no caso de ativo que não é ativo intangível, ser provável que benefícios econômicos

futuros associados fluirão para a entidade adquirente e seu valor justo puder ser   
mensurado de maneira confiável;

(b) no caso de passivo que não é passivo contingente, ser provável uma exigência de   
saída de recursos para liquidar a obrigação e seu valor justo puder ser mensurado de   
maneira confiável;

(c) no caso de ativo intangível ou de passivo contingente, se seu valor justo puder ser   
mensurado de maneira confiável.

(c) no caso de ativo intangível, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira   
confiável sem custo ou esforço excessivo; e (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(d) no caso de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de forma   
confiável. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

19.16 A demonstração do resultado e a demonstração do resultado abrangente da entidade

adquirente devem incorporar o resultado da entidade adquirida depois da data de   
aquisição pela inclusão das receitas e despesas da adquirida com base no custo da   
combinação de negócios para a adquirente. Por exemplo, a despesa de depreciação   
incluída depois da data de aquisição na demonstração do resultado da entidade adquirente   
relacionada aos ativos depreciáveis da entidade adquirida deve ser baseada nos valores

86

justos desses ativos depreciáveis na data de aquisição, isto é, seu custo para a adquirente.   
(Ver a Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais,   
Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da   
Equivalência Patrimonial.)

19.17 A aplicação do método de aquisição inicia-se na data de aquisição, que é a data na qual a

entidade adquirente obtém controle da entidade adquirida. Visto que o controle é o poder   
de governar as políticas operacionais e financeiras de entidade ou negócio de forma a   
obter benefícios de suas atividades, não é necessário que a transação esteja terminada ou   
finalizada perante a lei antes da adquirente obter o controle. Todos os fatos e   
circunstâncias pertinentes que cercam a combinação de negócios devem ser considerados   
na avaliação do momento no qual a adquirente obteve controle.

19.18 Em conformidade com o item 19.14, a entidade adquirente reconhece separadamente

apenas os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida   
que existiam na data de aquisição e que atendem aos critérios de reconhecimento do item   
19.15. Portanto:   
(a) a entidade adquirente deve reconhecer os passivos pelo término ou redução das

atividades da entidade adquirida como parte da alocação do custo da combinação   
apenas quando a adquirida possuir, na data de aquisição, um passivo existente para   
reestruturação reconhecido de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos   
Contingentes e Ativos Contingentes; e

(b) ao alocar o custo da combinação, a entidade adquirente não deve reconhecer   
passivos para perdas futuras ou outros custos que espera incorrer como resultado da   
combinação de negócios.

19.19 Se a contabilidade inicial para uma combinação de negócios estiver incompleta ao final do

período de divulgação no qual a combinação ocorrer, a entidade adquirente deve   
reconhecer nas suas demonstrações contábeis valores provisórios para os itens para os   
quais a contabilidade estiver incompleta. Dentro do período de doze meses após a data de   
aquisição, a entidade adquirente deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios   
reconhecidos como ativos e passivos na data de aquisição (isto é, contabilizá-los como se   
tivessem sido feitos na data de aquisição). Além do período de doze meses após a data de   
aquisição, ajustes na contabilidade inicial para uma combinação de negócios devem ser   
reconhecidos apenas para corrigir um erro em conformidade com a Seção 10 – Políticas   
Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

**Passivo contingente**  
19.20 O item 19.14 especifica que a entidade adquirente reconhece separadamente uma

provisão para um passivo contingente da entidade adquirida apenas se seu valor justo   
puder ser mensurado de maneira confiável. Caso seu valor justo não possa ser mensurado   
de maneira confiável:   
(a) há efeito resultante no valor reconhecido como ágio por expectativa de rentabilidade

futura ou contabilizado em conformidade com o item 19.24; e   
(b) a entidade adquirente deve divulgar as informações acerca desse passivo contingente

conforme requerido pela Seção 21.   
  
19.21 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar os passivos

contingentes que são reconhecidos separadamente em conformidade com o item 19.14   
pelo maior valor entre:   
(a) o valor que seria reconhecido de acordo com a Seção 21; e   
(b) o valor inicialmente reconhecido menos os valores previamente reconhecidos como

receita de acordo com a Seção 23 – Receitas.   
  
**Ágio por expectativa de rentabilidade futura**

87

19.22 A entidade adquirente deve, na data de aquisição:   
(a) reconhecer o ágio adquirido por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em

combinação de negócios como ativo; e   
(b) mensurar inicialmente esse ágio por expectativa de rentabilidade futura pelo seu custo,

sendo esse o excesso do custo da combinação de negócios sobre a participação da   
entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes   
identificáveis reconhecidos em conformidade com o item 19.14.

19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa

de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos   
amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:   
(a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio

por expectativa de rentabilidade futura. Caso a entidade seja incapaz de fazer uma   
estimativa confiável da vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura,   
presume-se que a vida seja de dez anos;

(a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio   
por expectativa de rentabilidade futura. Caso a vida útil do ágio por expectativa de   
rentabilidade futura não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser   
determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder   
a dez anos; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(b) a entidade deve seguir a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos para o   
reconhecimento e a mensuração de redução ao valor recuperável do ágio por   
expectativa de rentabilidade futura.

**Excesso do valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis   
da entidade adquirida sobre o custo da participação (“deságio” ou ganho por compra   
vantajosa).**  
19.24 Se a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e

passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o item 19.14 exceder o   
custo da combinação de negócios (algumas vezes referido como “deságio” ou ganho por   
compra vantajosa), a entidade adquirente deve:   
(a) revisar a identificação e a mensuração dos ativos, passivos e provisões para passivos

contingentes da entidade adquirida e a mensuração do custo da combinação de   
negócios; e

(b) reconhecer imediatamente no resultado qualquer excesso remanescente depois dessa   
reavaliação.

**Divulgação   
  
Combinação de negócios efetivada durante o período de divulgação**  
19.25 Para cada combinação de negócios que foi efetivada durante o período de divulgação, a

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

divulgar as seguintes informações: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) nomes e descrição das entidades ou negócios combinados;   
(b) data de aquisição;   
(c) porcentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto;   
(d) custo da combinação e descrição dos componentes desse custo (tais como caixa,

títulos patrimoniais e instrumentos de dívida);   
(e) valores reconhecidos na data de aquisição para cada classe de ativos, passivos e

passivos contingentes da entidade adquirida, incluindo o ágio por expectativa de   
rentabilidade futura;

(f) valor de quaisquer excessos reconhecidos no resultado em conformidade com o item   
19.24 e a conta da demonstração do resultado na qual o excesso é reconhecido;

88

(g) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade   
futura reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações   
da adquirida e da adquirente, ou ativos intangíveis ou outros itens não reconhecidos   
de acordo com o item 19.15. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

**Todas as combinações de negócios**  
19.26 A entidade adquirente deve divulgar a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa

de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando   
separadamente:

19.26 A entidade adquirente deve divulgar as vidas úteis utilizadas para o ágio por expectativa de   
rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de   
rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando   
separadamente: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;   
(b) perdas por redução ao valor recuperável;   
(c) alienações de negócios anteriormente adquiridos;   
(d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.

**Seção 20   
Operações de Arrendamento**

**Alcance desta seção**  
20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos, exceto:

(a) arrendamentos para exploração ou utilização de minerais, petróleo, gás natural e   
recursos similares não regeneráveis (ver Seção 34 – Atividades Especializadas);

(b) contratos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, gravações em   
vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (ver Seção 18 – Ativo   
Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*));

(c) mensuração de propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como   
propriedade para investimento e mensuração de propriedade para investimento   
alugada pelos arrendadores sob arrendamentos operacionais (ver Seção 16 –   
Propriedade para Investimento);

(d) mensuração de ativos biológicos mantidos por arrendatários sob arrendamentos   
financeiros e ativos biológicos alugados pelos arrendadores sob arrendamentos   
operacionais (ver Seção 34);

(e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o   
arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com   
as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, ou   
inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e

(e) arrendamentos que possam resultar em perda para o arrendador ou para o   
arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com   
as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, mudanças   
em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros variáveis de mercado,   
ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e (Alterada pela NBC   
TG 1000 (R1))

(f) arrendamentos operacionais que se tornaram onerosos.   
  
20.2 Esta seção se aplica a acordos que transfiram o direito de utilizar ativos mesmo que

existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos   
prestados pelos arrendadores. Esta seção não se aplica a acordos que sejam contratos de   
serviços que não transfiram o direito de utilizar os ativos de uma parte contratante para   
outra.

89

20.3 Alguns contratos, tais como contratos de terceirização, e contratos de telecomunicações   
que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue-ou-pague), não se   
constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos conferem   
direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são em essência   
arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção.

20.3 Alguns contratos, tais como determinados contratos de terceirização e contratos de

telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue ou   
pague) (acordos escritos entre comprador e vendedor que obrigam o comprador a pagar,   
independentemente de haver ou não a entrega do bem ou serviço por parte do vendedor),   
não se constituem arrendamento sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos   
de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são, em essência,   
arrendamentos de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção. (Alterado   
pela NBC TG 1000 (R1))

**Classificação de arrendamento**  
20.4 O arrendamento é classificado como arrendamento financeiro se transferir

substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. O arrendamento é   
classificado como arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os   
riscos e benefícios inerentes à propriedade.

20.5 A classificação de arrendamento como arrendamento financeiro ou arrendamento

operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de   
situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um   
arrendamento fosse classificado como arrendamento financeiro são:   
(a) o arrendamento transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo

do arrendamento;   
(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por preço que se espera que seja

suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne   
exercível de forma que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certo que a   
opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento cobre a maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que   
a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento, o valor presente dos pagamentos mínimos do   
arrendamento totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo   
arrendado; e

(e) os ativos arrendados são de natureza especializada tal que apenas o arrendatário   
pode usá-los sem grandes modificações.

20.6 Indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a

que um arrendamento seja classificado como arrendamento financeiro são:   
(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador associadas

com o cancelamento são suportadas pelo arrendatário;   
(b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor residual do ativo arrendado são

atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento do aluguel que   
equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento); e

(c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento por um período   
adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores aos de mercado.

20.7 Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 20.5 e 20.6 nem sempre são conclusivos.

Se for claro, a partir de outras características, que o arrendamento não transfere   
substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento é   
classificado como operacional. Isso pode acontecer, por exemplo, se a propriedade do   
ativo se transferir para o arrendatário ao final do arrendamento mediante pagamento   
variável igual ao valor justo do ativo nesse momento, ou se houver pagamentos de   
aluguéis contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente

90

todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.   
  
20.8 A classificação do arrendamento é feita no início do arrendamento e não é alterada durante

o período do arrendamento, a não ser que o arrendatário e o arrendador concordem em   
alterar as disposições do arrendamento (outras que não a simples renovação do   
arrendamento), sendo que nesse caso a classificação do arrendamento deve ser   
reavaliada.

**Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento financeiro   
  
Reconhecimento inicial**  
20.9 No começo do prazo de arrendamento, os arrendatários devem reconhecer seus direitos e

obrigações do arredamento financeiro como ativos e passivos nos seus balanços   
patrimoniais por valores iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao   
valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, no início do arrendamento.   
Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário (custos incrementais que são diretamente   
atribuíveis à negociação e organização do arrendamento) são adicionados ao valor   
reconhecido como ativo.

20.10 O valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento devem ser calculados por

meio da utilização da taxa de juros implícita do arrendamento. Se essa taxa de juros não   
puder ser determinada, a taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário deve   
ser utilizada.

**Mensuração subsequente**  
20.11 O arrendatário deve segregar os pagamentos mínimos do arrendamento entre encargo

financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver   
itens 11.15 a 11.20). O arrendatário deve alocar o encargo financeiro para cada período   
durante o prazo do arrendamento de forma a produzir uma taxa de juros periódica   
constante sobre o saldo remanescente do passivo. O arrendatário deve contabilizar os   
aluguéis contingentes como despesa nos períodos em que são incorridos.

20.12 O arrendatário deve depreciar o ativo arrendado sob arrendamento financeiro de acordo

com a seção pertinente desta Norma para tal tipo de ativo, por exemplo, Seção 17 – Ativo   
Imobilizado, Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade   
Futura (*Goodwill*), ou Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de   
Rentabilidade Futura (*Goodwill*). Se não existir razoável certeza de que o arrendatário   
obterá a propriedade no final do prazo do arrendamento, o ativo deve ser totalmente   
depreciado durante o prazo do arrendamento ou da sua vida útil, o que for menor. O   
arrendatário também deve avaliar em cada data de divulgação se o ativo arrendado sob   
arrendamento financeiro sofreu desvalorização (ver Seção 27 – Redução ao Valor   
Recuperável de Ativos).

**Divulgação**  
20.13 O arrendatário deve fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos financeiros:

(a) para cada classe de ativo, o valor contábil líquido ao final do período de divulgação;   
(b) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento ao final do período de

divulgação, para cada um dos seguintes períodos:   
(i) até um ano;   
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e   
(iii) mais de cinco anos;

(c) uma descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendatário   
incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de

91

renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e   
restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

20.14 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17,

18, 27 e 34 se aplicam aos arrendatários de ativos arrendados sob arrendamento   
financeiro.

**Demonstrações contábeis do arrendatário – arrendamento operacional   
  
Reconhecimento e mensuração**  
20.15 O arrendatário deve reconhecer os pagamentos do arrendamento sob arrendamento

operacional (excluindo os custos por serviços, tais como seguro e manutenção) como   
despesa em base linear a não ser que:   
(a) outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal do benefício do

usuário, mesmo que os pagamentos não sejam realizados nessa base; ou   
(b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com

a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicadas) para   
compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os   
pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos da inflação geral,   
então a condição (b) não é atendida.

*Exemplo de aplicação do item 20.15(b):*

A entidade X opera em local no qual a projeção consensual dos bancos locais indica que o   
índice do nível geral de preços, conforme publicado pelo governo, aumenta, em média,   
10% ao ano ao longo dos próximos dez anos. X arrenda um espaço de escritório de Y   
durante um período de cinco anos sob arrendamento operacional. Os pagamentos do   
arrendamento operacional são estruturados para refletir os 10% anuais esperados de   
inflação geral nos próximos cinco anos do período do arrendamento conforme segue.

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

X reconhece a despesa anual do arrendamento igual aos valores devidos ao arrendador   
conforme evidenciado acima. Se os pagamentos crescentes não são claramente   
estruturados para compensar o arrendador pelos aumentos de custos inflacionários   
esperados baseados em índices ou estatísticas publicados, X reconhece a despesa anual   
do arrendamento em base linear: $ 122.000 em cada ano (soma dos valores a pagar sob o   
arrendamento dividido por cinco anos).

**Divulgação**  
20.16 Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos

operacionais:   
(a) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento sob arrendamentos

operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:   
(i) até um ano;   
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e   
(iii) mais de cinco anos;

(b) pagamentos de arrendamento reconhecidos como despesa;   
(c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendatário incluindo, por

exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de   
compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos   
contratos de arrendamento.

92

**Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento financeiro   
  
Reconhecimento e mensuração**  
20.17 Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos sob arrendamento financeiro nos

seus balanços patrimoniais e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao   
investimento líquido no arrendamento. O investimento líquido em arrendamento é o   
investimento bruto no arrendamento do arrendador descontado à taxa de juros implícita no   
arrendamento. O investimento bruto no arrendamento é a soma:   
(a) dos pagamentos mínimos do arrendamento a receber pelo arrendador sob

arrendamento financeiro; e   
(b) de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.

20.18 Para os arrendamentos financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores

fabricantes ou comerciantes, os custos diretos iniciais (custos que são incrementais e   
diretamente atribuíveis à negociação e à organização de arrendamento) são incluídos na   
mensuração inicial do recebível de arrendamento financeiro e reduzem o valor da receita   
reconhecida durante o prazo do arrendamento.

**Mensuração subsequente**  
20.19 O reconhecimento da receita financeira deve se basear em padrão que reflita a taxa de

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

**Arrendador fabricante ou comerciante**  
20.20 Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes aos clientes a opção de comprar

ou arrendar um ativo. O arrendamento financeiro de ativo pelo arrendador fabricante ou   
comerciante dá origem a dois tipos de receita:   
(a) lucro ou prejuízo pelos preços de vendas normais equivalente ao resultado

proveniente da venda definitiva do ativo sendo arrendado, refletindo quaisquer   
descontos aplicáveis comerciais ou por quantidade; e

(b) receita financeira durante o prazo do arrendamento.   
  
20.21 A receita de venda reconhecida no começo do prazo do arrendamento por arrendador

fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos   
pagamentos mínimos do arrendamento atribuídos ao arrendador, computado por meio da   
taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do   
arrendamento é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos   
o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o   
custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política da   
entidade para as vendas definitivas.

20.22 Caso taxas de juros artificialmente baixas sejam estipuladas, o lucro de venda deve ser

restrito ao que se aplicaria caso fosse utilizada uma taxa de juros do mercado. Os custos   
incorridos pelo arrendador fabricante ou comerciante relacionados com a negociação e a   
organização do arrendamento financeiro devem ser reconhecidos como despesa no   
momento em que o lucro da venda for reconhecido.

93

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

(a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento no final do período de   
divulgação e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento recebíveis   
no final do período de divulgação. Adicionalmente, o arrendador deve divulgar o   
investimento bruto no arrendamento e o valor presente dos pagamentos mínimos do   
arrendamento recebíveis no final do período de divulgação, para cada um dos   
seguintes períodos:   
(i) até um ano;   
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e   
(iii) mais de cinco anos;

(b) receita financeira não apropriada;   
(c) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador.   
(d) provisão acumulada para os recebíveis incobráveis provenientes de pagamentos

mínimos do arrendamento;   
(e) aluguéis contingentes reconhecidos como receita durante o período; e   
(f) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador, incluindo, por

exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de   
compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos   
contratos de arrendamento.

**Demonstrações contábeis do arrendador – arrendamento operacional   
  
Reconhecimento e mensuração**  
20.24 O arrendador deve apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos operacionais nos seus

balanços patrimoniais de acordo com a natureza do ativo.   
  
20.25 O arrendador deve reconhecer as receitas do arrendamento de arrendamento operacional

(excluindo os valores por serviços tais como seguro e manutenção) no resultado em base   
linear ao longo do período do arrendamento, a não ser que:   
(a) outra base sistemática seja representativa do padrão temporal do benefício do ativo

arrendado pelo arrendatário, mesmo que o recebimento dos pagamentos não seja   
realizado nessa base; ou

(b) os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com   
a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicados) para   
compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os   
pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos de inflação geral,   
então a condição (b) não é atendida.

20.26 O arrendador deve reconhecer como despesa os custos, incluindo a depreciação,

incorridos na obtenção da receita de arrendamento. A política de depreciação para os   
ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal   
do arrendador para ativos semelhantes.

20.27 O arrendador deve aicionar ao valor contábil do ativo arrendado quaisquer custos diretos

iniciais que incorrer na negociação e estruturação de arrendamento operacional e   
reconhecer tais custos como despesa durante o prazo do arrendamento na mesma base   
da receita do arrendamento.

20.28 Para determinar se o ativo arrendado sofreu desvalorização, o arrendador deve aplicar a

Seção 27.   
  
20.29 O arrendador fabricante ou comerciante não deve reconhecer qualquer lucro de venda ao

celebrar arrendamento operacional porque este não equivale a uma venda.

94

**Divulgação**  
20.30 O arrendador deve divulgar as seguintes informações para os arredamentos operacionais:

(a) os pagamentos mínimos futuros de arrendamentos sob arrendamentos operacionais   
não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:   
(i) até um ano;   
(ii) mais de um ano e até cinco anos; e   
(iii) mais de cinco anos;

(b) o total de aluguéis contingentes reconhecidos como receita;   
(c) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador, incluindo, por

exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de   
compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos, e restrições impostas pelos   
contratos de arrendamento.

20.31 Em adição, as exigências de divulgação sobre ativos em conformidade com as Seções 17,

18, 27 e 34 se aplicam aos arrendadores para os ativos fornecidos sob arrendamentos   
operacionais.

**Transação de venda e *leaseback***  
20.32 A transação de venda e *leaseback* envolve a venda do ativo e o concomitante

arrendamento do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento e o preço de venda são   
geralmente interdependentes porque são negociados como um pacote. O tratamento   
contábil da transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento.

**Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento financeiro**  
20.33 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento financeiro, o vendedor-

arrendatário não deve reconhecer imediatamente, como receita, qualquer excesso da   
receita de venda obtido acima do valor contábil. Em vez disso, o vendedor-arrendatário   
deve diferir tal excesso e amortizá-lo ao longo do prazo do arrendamento.

**Transação de venda e *leaseback* que resulta em arrendamento operacional**  
20.34 Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento operacional e se for claro

que a transação é estabelecida pelo valor justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer   
qualquer lucro ou prejuízo imediatamente. Se o preço de venda estiver abaixo do valor   
justo, o vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo imediatamente,   
a não ser que o prejuízo seja compensado por pagamentos futuros do arrendamento a   
preços inferiores aos de mercado. Nesse caso, o vendedor-arrendatário deve diferir e   
amortizar tal prejuízo proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento ao longo do   
período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado. Se o preço de venda estiver acima   
do valor justo, o vendedor-arrendatário deve diferir o excesso sobre o valor e amortizá-lo   
ao longo do período pelo qual se espera que o ativo seja utilizado.

**Divulgação**  
20.35 Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores aplicam-se igualmente a

transações de venda e *leaseback*. A descrição exigida dos acordos de arrendamento   
relevantes inclui descrições das disposições únicas ou incomuns do acordo ou dos termos   
das transações de venda e *leaseback*.

**Seção 21   
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

**Alcance desta seção**

95

21.1 Esta seção se aplica a todas as provisões (isto é, passivos de prazo ou valor incerto),

passivos contingentes e ativos contingentes, exceto aquelas provisões tratadas por outras   
seções desta Norma. Estas incluem provisões relacionadas a:   
(a) arrendamentos (Seção 20 – Operações de Arrendamento). Entretanto, esta seção

trata dos arrendamentos que tenham se tornado onerosos;   
(b) contratos de construção (Seção 23 – Receitas);   
(c) obrigações de benefícios a empregados (Seção 28 – Benefícios a Empregados);   
(d) tributos sobre o lucro (Seção 29 – Tributos sobre o Lucro).

21.2 As exigências desta seção não se aplicam aos contratos a executar (contratos executórios)

a não ser que eles sejam contratos onerosos. Contratos a executar são contratos nos   
quais nenhuma das partes cumpriu quaisquer das suas obrigações ou ambas as partes   
cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.

21.3 A palavra “provisão” algumas vezes é utilizada no contexto de itens tais como depreciação,

redução de ativos ao valor recuperável e créditos incobráveis. Esses são ajustes dos   
valores contábeis de ativos, e não reconhecimento de passivos e, portanto, não são   
tratados nesta seção.

**Reconhecimento inicial**  
21.4 A entidade deve reconhecer uma provisão apenas quando:

(a) a entidade tem uma obrigação na data das demonstrações contábeis como resultado   
de evento passado;

(b) é provável (isto é, mais probabilidade de que sim do que não) que será exigida da   
entidade a transferência de benefícios econômicos para liquidação;

(c) o valor da obrigação pode ser estimado de maneira confiável.   
  
21.5 A entidade deve reconhecer a provisão como passivo no seu balanço patrimonial e deve

reconhecer o valor da provisão como despesa, a não ser que outra seção desta Norma   
exija que o custo seja reconhecido como parte do custo de ativo, como no caso dos   
estoques ou ativo imobilizado. Para contabilização de proposta de destinação do resultado   
devem ser observadas as disposições da Interpretação Técnica ITG 08 – Contabilização   
da Proposta de Pagamento de Dividendos.

21.6 A condição no item 21.4(a) (obrigação na data das demonstrações contábeis, como

resultado de evento passado) significa que a entidade não tem qualquer alternativa realista   
senão liquidar a obrigação. Isso pode acontecer quando a entidade tem obrigação legal,   
que pode ser exigida por lei, ou quando a entidade tem obrigação não formalizada (ou   
obrigação construtiva), porque um evento passado (que pode ser um ato da entidade) criou   
expectativas válidas em outras partes de que a entidade cumprirá a obrigação. Obrigações   
que irão surgir em razão da atuação futura da entidade (isto é, a conduta futura dos seus   
negócios) não satisfazem as condições do item 21.4(a), não importando quão provável   
sejam, e mesmo que sejam obrigações contratuais. Por exemplo: devido a pressões   
comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para   
operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo   
de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações,   
por exemplo, alterando o seu modo de operar ou vendendo a fábrica, ela não tem   
nenhuma obrigação presente para com esse gasto futuro e nenhuma provisão é   
reconhecida.

**Mensuração inicial**  
21.7 A entidade deve mensurar uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para

liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis. A melhor estimativa é o valor   
que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação ao final da data das

96

demonstrações contábeis ou para transferi-la, nesse momento, para um terceiro:   
(a) Quando a provisão envolve grande conjunto de itens, a estimativa do valor reflete a

ponderação de todos os possíveis resultados pelas suas probabilidades associadas. A   
provisão será, portanto, diferente dependendo se a probabilidade de perda de certo   
valor é, por exemplo, 60% ou 90%. Quando existir um conjunto contínuo de possíveis   
resultados, e cada valor nesse conjunto for tão provável quanto qualquer outro, o   
ponto médio do intervalo deve ser utilizado.

(b) Quando a provisão surge de uma única obrigação, o resultado individual mais provável   
pode ser a melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação. Entretanto,   
mesmo em tal caso, a entidade considera outros resultados possíveis. Quando os   
outros resultados possíveis forem principalmente muito mais altos, ou principalmente   
muito mais baixos do que o resultado mais provável, a melhor estimativa será um valor   
mais alto ou mais baixo.

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material (significativo), o valor da   
provisão deve ser o valor presente do desembolso que se espera que seja exigido para   
liquidar a obrigação. A taxa de desconto deve ser uma taxa antes dos tributos, que reflita   
as avaliações atuais de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo. Os riscos   
específicos do passivo devem ser refletidos na taxa de desconto ou na estimativa dos   
valores requeridos para liquidar a obrigação, mas não ambos.

21.8 A entidade deve excluir da mensuração da provisão os ganhos da alienação esperada dos

ativos.   
  
21.9 Quando parte ou a totalidade do montante exigido para liquidar uma provisão puder ser

reembolsado por outra parte (por exemplo, por meio da reivindicação de seguro), a   
entidade deve reconhecer o reembolso como um ativo separado apenas quando for   
praticamente certo que a entidade irá receber o reembolso na liquidação da obrigação. O   
valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão. O reembolso   
recebível deve ser apresentado no balanço patrimonial como um ativo e não deve ser   
compensando contra a provisão. Na demonstração do resultado, a entidade pode   
compensar qualquer reembolso de outra parte contra a despesa relacionada à provisão.

**Mensuração subsequente**  
21.10 A entidade deve debitar contra a provisão apenas aqueles gastos para os quais a provisão

foi originalmente reconhecida.   
  
21.11 A entidade deve revisar as provisões em cada data das demonstrações contábeis e ajustá-

las para refletir a melhor estimativa corrente do valor que seria exigido para liquidar a   
provisão nessa data das demonstrações contábeis. Quaisquer ajustes nos valores   
previamente reconhecidos devem ser reconhecidos no resultado, a não ser que a provisão   
tenha sido originalmente reconhecida como parte do custo do ativo (ver item 21.5). Quando   
a provisão é mensurada pelo valor presente do desembolso que se espera que seja   
exigido para liquidá-la, a apropriação do desconto deve ser reconhecida como despesa   
financeira no resultado no período em que surgir.

**Passivo contingente**  
21.12 Passivo contingente é uma obrigação possível, mas incerta, ou uma obrigação presente

que não é reconhecida porque não atende a uma ou ambas as condições (b) e (c) no item   
21.4. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente como passivo, exceto os   
passivos contingentes da entidade adquirida em combinação de negócios (ver item 19.20 e   
19.21). A divulgação de passivo contingente é exigida pelo item 21.15, a não ser que seja   
remota a possibilidade da saída de recursos. Quando a entidade é solidariamente   
responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que deve ser liquidada por outras   
partes é tratada como passivo contingente.

97

**Ativo contingente**  
21.13 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. A divulgação de ativo

contingente é exigida pelo item 21.16 quando a entrada de benefícios econômicos for   
provável. Entretanto, quando o fluxo de benefícios econômicos futuros para a entidade for   
praticamente certo, então o referido ativo não é um ativo contingente, e seu   
reconhecimento é apropriado.

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

(a) conciliação demonstrando:   
(i) o valor contábil no início e no fim do período;   
(ii) adições durante o período, incluindo os ajustes provenientes de mudanças na

mensuração do valor descontado;   
(iii) valores debitados contra a provisão durante o período; e   
(iv) valores não utilizados revertidos durante o período;

(b) breve descrição da natureza da obrigação, e o valor esperado e as datas de quaisquer   
pagamentos resultantes;

(c) indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas;   
(d) valor de qualquer reembolso esperado, indicando o valor de qualquer ativo que tenha

sido reconhecido em razão desse reembolso esperado.   
Informações comparativas de períodos anteriores não são exigidas.   
 **Divulgação sobre passivos contingentes**21.15 A não ser que a possibilidade de qualquer saída de recursos na liquidação seja remota, a

entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data das   
demonstrações contábeis, breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando   
praticável:   
(a) estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 21.7 a 21.11;   
(b) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer

saída; e   
(c) possibilidade de qualquer reembolso.   
Caso seja impraticável fazer uma ou mais de uma dessas divulgações, esse fato deve ser   
declarado.

**Divulgação sobre ativos contingentes**21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do

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

21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do

que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da   
natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver   
custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados   
utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Se essa estimativa envolver   
custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais   
estimar o efeito financeiro implicaria custo ou esforço excessivo. (Alterado pela NBC TG 1000   
(R1))

98

**Divulgação prejudicial**21.17 Em casos extremamente raros, a divulgação de alguma ou de todas as informações

exigidas pelos itens 21.14 a 21.16 pode ser seriamente prejudicial à posição da entidade   
na disputa com outras partes sobre assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo   
contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve   
divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que, e razões pelas quais,   
as informações não foram divulgadas.

**Apêndice da Seção 21   
Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão**

*Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 21. Ele fornece guia para a aplicação das   
exigências da Seção 21 sobre o reconhecimento e mensuração de provisões.*  
Todas as entidades, nos exemplos deste Apêndice, têm 31 de dezembro como sua data das   
demonstrações contábeis. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser   
feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem   
ter resultado na redução ao valor recuperável de ativos; esse aspecto não é tratado nos exemplos.   
As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao valor presente, nos casos em que o   
efeito do valor do dinheiro no tempo é material.   
 **Exemplo 1 - Perda operacional futura**  
A entidade determina que é provável que um segmento de suas operações incorra em

perdas operacionais futuras por vários anos.   
  
Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação — Não existe

evento passado que obrigue a entidade a desembolsar recursos.   
  
Conclusão — A entidade não reconhece provisão para perdas operacionais futuras. As

perdas futuras esperadas não atendem à definição de um passivo. A expectativa de perdas   
operacionais futuras pode ser um indicador de que um ou mais ativos estão desvalorizados   
— ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

**Exemplo 2 - Contrato oneroso**  
Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis para atender às obrigações

previstas no contrato excedem os benefícios econômicos esperados a serem recebidos   
previstos no mesmo. Os custos inevitáveis previstos em contrato refletem o menor custo   
líquido de saída desse contrato, que é o menor entre os custos de atendê-lo e quaisquer   
remunerações ou penalidades provenientes do seu não cumprimento. Por exemplo, a   
entidade pode ser exigida contratualmente, sob arrendamento operacional, a realizar   
pagamentos para arrendar um ativo que não tenha mais qualquer utilização.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A entidade é

exigida contratualmente a desembolsar recursos para os quais ela não recebe benefícios   
proporcionais.

Conclusão – Se a entidade possui um contrato que seja oneroso, a entidade reconhece e

mensura a obrigação presente prevista no contrato como uma provisão.   
  
**Exemplo 3 - Reestruturação**  
Reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e que

altera materialmente o escopo de um negócio empreendido por entidade ou a maneira pela

99

qual esse negócio é conduzido.   
  
Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – Uma

obrigação não formalizada (não construtiva) para reestruturação surge apenas quando a   
entidade:   
(a) tem um plano formal detalhado para a reestruturação, que identifica pelo menos:

(i) o negócio ou a parte do negócio envolvido;   
(ii) as principais localidades afetadas;   
(iii) o local, a função e o número aproximado de empregados que serão remunerados

pelo término de seus serviços;   
(iv) os gastos que serão realizados;   
(v) quando o plano será implementado; e

(b) tenha gerado expectativa válida naqueles afetados de que conduzirá a reestruturação,   
por meio do início da implementação desse plano ou por meio da comunicação das   
suas características principais para os afetados pela reestruturação.

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

**Exemplo 4 – Garantias**Um fabricante fornece garantias no momento da venda para os compradores do seu

produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante se compromete a   
consertar, por reparo ou substituição, os defeitos do produto que se tornarem aparentes   
dentro de três anos a partir data da venda. De acordo com a sua experiência passada, é   
provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações   
dentro das garantias.

Obrigação presente, como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que

gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, que dá origem a uma obrigação   
legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias

como um todo.   
  
Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa dos custos para

consertos de produtos com garantia vendidos antes da data das demonstrações contábeis.   
  
Ilustração dos cálculos:

Em 20X0, produtos são vendidos por $ 1.000.000. A experiência passada indica que 90%   
dos produtos vendidos não requerem reparos dentro da garantias; 6% dos produtos   
vendidos requerem reparos pequenos, que custam 30% do preço de venda; e 4% dos   
produtos vendidos requerem reparos maiores ou substituição, que custam 70% do preço de   
venda. Portanto os custos estimados de garantia são:   
$ 1.000.000 × 90% × 0 = $ 0   
$ 1.000.000 × 6% × 30% = $ 18.000   
$ 1.000.000 × 4% × 70% = $ 28.000   
Total = $ 46.000   
Os gastos com reparos e substituições dentro da garantia, para os produtos vendidos em   
20X0 devem ser realizados 60% em 20X1, 30% em 20X2, e 10% em 20X3, em todos os   
casos ao final do período. Em razão dos fluxos de caixa estimados já refletirem as   
probabilidades de saídas de caixa, e assumindo que não haja quaisquer outros riscos ou   
incertezas que necessitem ser refletidos, para determinar o valor presente daqueles fluxos   
de caixa a entidade deve utilizar uma taxa de desconto “livre de risco” com base em títulos   
do governo com os mesmos períodos das saídas de caixa esperadas (6% para o títulos de

100

um ano e 7% para o títulos de dois e três anos, como exemplo). O cálculo do valor presente,   
ao final de 20X0, dos fluxos de caixa estimados referentes às garantias para os produtos   
vendidos em 20X0, é o seguinte:

**Ano Pagamentos**

**de caixa   
esperados**

**($)**

**Taxa de   
desconto**

**Fator de   
desconto**

**Valor   
presente**

**($)**

1 60% ×$ 46.000 27.600 6% 0,9434 (6% para 1 ano) 26.038   
2 30% × $ 46.000 13.800 7% 0,8734 (7% para 2 anos) 12.053   
3 10% × $ 46.000 4.600 7% 0,8163 (7% para 3 anos) 3.755

Total 41.846

A entidade irá reconhecer uma “provisão para garantia” de $ 41.846 ao final de 20X0 pelos   
produtos vendidos em 20X0.

**Exemplo 5 - Política de reembolso**

Uma loja de varejo tem como política reembolsar compras de clientes insatisfeitos, embora

não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolsos é amplamente   
conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que

gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque   
a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar   
as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável que certa

proporção dos bens seja devolvida para reembolso.   
  
Conclusão – A entidade reconhece uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido

para liquidar os reembolsos.   
 **Exemplo 6 - Fechamento de divisão – nenhuma implementação antes do encerramento do   
período de divulgação**  
Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão. Antes

do encerramento do período de divulgação (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia   
sido comunicada a qualquer um dos afetados, e nenhum outro passo havia sido tomado   
para implementar a decisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não existe

evento que gera obrigação e, portanto, não existe obrigação.   
  
Conclusão – A entidade não reconhece qualquer provisão.   
 **Exemplo 7 - Fechamento de divisão – comunicação e implementação antes do   
encerramento do período de divulgação**  
Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar uma divisão que

produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, o plano detalhado para o   
fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho. Cartas foram enviadas aos clientes   
alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e notícias foram enviadas,   
repetidamente, para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que

gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, que dá origem à

101

obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a   
divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.   
  
Conclusão – A entidade reconhece uma provisão, em 31 de dezembro de 20X0, pela melhor

estimativa dos custos que seriam incorridos para fechar a divisão na data de divulgação.   
 **Exemplo 8 – Reciclagem para atualização do pessoal, como resultado de mudança no   
sistema de tributação sobre o lucro**  
O governo introduz mudanças no sistema de tributação sobre o lucro. Como resultado

dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar reciclar, para atualização,   
uma grande proporção dos seus empregados da área administrativa e de vendas para   
garantir a conformidade contínua com a legislação tributária. Na data de encerramento do   
período de divulgação, nenhum treinamento para atualização do pessoal havia ocorrido.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A mudança na   
legislação tributária não impõe à entidade a obrigação de realizar treinamento para   
atualização. O evento que gera a obrigação para reconhecimento de provisão (o próprio   
treinamento para atualização) não ocorreu.

Conclusão – A entidade não reconhece uma provisão.   
 **Exemplo 9 – Caso judicial**  
Um cliente processou a Entidade X, em razão de prejuízos por danos que o cliente alega ter

sofrido pela utilização de produto vendido pela Entidade X. A Entidade X questiona a   
obrigação alegando que o cliente não seguiu as orientações ao utilizar o produto. Até a data   
de autorização, pelo conselho, da divulgação das demonstrações contábeis do exercício   
findo em 31 de dezembro de 20X1, os advogados da entidade a aconselham que é provável   
que a mesma não seja responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas   
demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, os seus   
advogados a aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, nesse momento é provável   
que a entidade seja responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas

evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram   
aprovadas, não existe obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida. A questão é divulgada como passivo

contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota.

(b) Em 31 de dezembro de 20X2   
  
Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Com base nas

evidências disponíveis, existe uma obrigação presente. O evento que gera a obrigação é a   
venda do produto ao cliente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.   
  
Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para

liquidar a obrigação em 31 de dezembro de 20X2, e a despesa é reconhecida no resultado.   
Isso não é correção de erro do ano de 20X1 porque, com base nas evidências disponíveis   
no momento em que as demonstrações contábeis de 20X1 foram aprovadas, uma provisão

102

não deveria ter sido reconhecida na época.

**Seção 22   
Passivo e Patrimônio Líquido**

**Alcance desta seção**  
22.1 Esta seção estabelece os princípios para classificação de instrumentos financeiros como

passivo ou patrimônio líquido e aborda a contabilidade para títulos patrimoniais emitidos   
para partes individuais ou outras partes atuando nas suas posições como investidores em   
títulos patrimoniais (isto é, nas suas posições como proprietários). A Seção 26 –   
Pagamento Baseado em Ações aborda a contabilidade para as transações nas quais a   
entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregados) como recursos em   
contrapartida por seus títulos patrimoniais (incluindo ações e opções de ações) de   
empregados e de outros fornecedores atuando como vendedores de bens e serviços.

22.2 Esta seção deve ser aplicada na classificação de todos os tipos de instrumentos

financeiros, exceto:   
(a) aquelas participações em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em

conjunto que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações   
Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou   
Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint   
Venture*);

(b) direitos e obrigações de empregados sob planos de benefícios a empregados, para   
qual a Seção 28 – Benefícios a Empregados se aplica;

(c) contratos para recursos contingentes em combinação de negócios (ver Seção 19 –   
Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)).   
Essa isenção se aplica apenas para a entidade adquirente;

(d) instrumentos financeiros, contratos e obrigações sob pagamento baseado em ações   
se aplica a Seção 26, exceto que os itens 22.3 a 22.6 devem ser aplicados para ações   
em tesouraria compradas, vendidas, emitidas, ou canceladas relacionadas com planos   
de opções de ações de empregados, planos de compra de ações de empregados, e   
todos os outros acordos de pagamento baseado em ações.

**Classificação de instrumento financeiro como passivo ou patrimônio líquido**22.3 Patrimônio líquido é a diferença entre o total dos ativos da entidade e todos os seus

passivos. Um passivo é uma obrigação presente da entidade, originada de eventos já   
ocorridos, cuja liquidação deve resultar em saída de recursos capazes de gerar benefícios   
econômicos. O patrimônio líquido inclui os investimentos realizados pelos proprietários da   
entidade, mais adições a esses investimentos obtidas por meio de operações rentáveis e   
retidas para utilização nas operações da entidade (lucros acumulados), menos as   
reduções nos investimentos dos proprietários como resultado de operações não rentáveis   
(prejuízos acumulados) ou distribuições para os proprietários.

22.3A A entidade deve classificar um instrumento financeiro como passivo financeiro ou como

patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual, não simplesmente sua   
forma legal, e de acordo com as definições de passivo financeiro e instrumento patrimonial.   
Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo   
financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação atende à definição de passivo   
financeiro, e é classificada dessa forma, exceto para aqueles instrumentos classificados   
como instrumento patrimonial de acordo com o item 22.4. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

22.4 Alguns instrumentos financeiros que atendem à definição de passivo são classificados

como patrimônio líquido porque eles representam a participação residual nos ativos   
líquidos da entidade:.

103

(a) um instrumento resgatável é um instrumento financeiro que provê ao detentor o direito   
de vender esse instrumento de volta para o emissor por caixa ou outro ativo financeiro   
ao exercer o direito de venda ou é automaticamente resgatado ou recomprado pelo   
emissor na ocorrência de evento futuro incerto ou a morte ou aposentadoria do   
detentor do instrumento. Um instrumento resgatável que possui todas as seguintes   
características é classificado como título patrimonial:   
(i) o instrumento confere ao detentor uma participação proporcional nos ativos

líquidos da entidade na hipótese da liquidação da entidade. Os ativos líquidos da   
entidade são aqueles ativos remanescentes após a dedução de todas as   
reivindicações sobre seus ativos;

(ii) o instrumento está na classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras   
classes de instrumentos;

(iii) todos os instrumentos financeiros, que estão nessa classe de instrumentos que é   
subordinada a todas as outras classes de instrumentos, possuem características   
idênticas;

(iv) além das obrigações contratuais do emissor de resgatar ou recomprar o   
instrumento por caixa ou outro ativo financeiro, o instrumento não inclui qualquer   
obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra   
entidade, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra   
entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade, e   
não é um contrato que será liquidado ou pode ser liquidado pelo próprio título   
patrimonial da entidade;

(v) o total dos fluxos de caixa esperados atribuíveis ao instrumento ao longo da   
vigência do instrumento é baseado substancialmente no resultado, na mudança   
dos ativos líquidos reconhecidos ou na mudança do valor justo dos ativos líquidos   
reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vigência do   
instrumento (excluindo quaisquer efeitos do instrumento);

(b) os instrumentos, ou partes de instrumentos, que são subordinados a todas as outras   
classes de instrumentos são classificados como patrimônio líquido se impuserem à   
entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma participação proporcional nos   
ativos líquidos da entidade apenas na liquidação.

22.5 Os seguintes instrumentos são exemplos de instrumentos que são classificados como

passivos ao invés de patrimônio líquido:   
(a) um instrumento é classificado como passivo se as distribuições dos ativos líquidos na

liquidação estiverem sujeitas a um valor máximo (teto). Por exemplo, se na liquidação   
os detentores do instrumento receberem uma participação proporcional dos ativos   
líquidos, mas esse valor for limitado a um teto e o excesso dos ativos líquidos for   
distribuído a uma organização de caridade ou ao governo, o instrumento não é   
classificado como patrimônio líquido;

(b) um instrumento resgatável é classificado como patrimônio líquido se, no momento de   
exercício da opção de venda, o detentor receber uma participação proporcional dos   
ativos líquidos, mensurada de acordo com esta Norma. Entretanto, se ao detentor for   
conferido um valor mensurado de acordo com alguma outra base, o instrumento é   
classificado como passivo;

(c) um instrumento é classificado como passivo se obrigar a entidade a fazer pagamentos   
aos detentores antes da liquidação, tais como dividendo obrigatório;

(d) um instrumento resgatável que é classificado como patrimônio líquido nas   
demonstrações contábeis de controlada é classificado como passivo nas   
demonstrações contábeis consolidadas do grupo econômico;

(e) uma ação preferencial que provê o resgate obrigatório pelo emissor por valor fixo ou   
determinável em data futura fixa ou determinável, ou fornece ao detentor o direito de   
exigir que o emissor resgate o instrumento em ou após data específica por valor fixo   
ou determinável, é um passivo financeiro.

22.6 As ações dos membros de entidades cooperativas e instrumentos similares são patrimônio

líquido se:

104

(a) a entidade tem direito incondicional de recusar o resgate das ações dos membros; ou   
(b) o resgate é incondicionalmente proibido pela lei local, regulação ou estatuto da

entidade. (A Resolução CFC nº 1.324/11 alterou a vigência para as sociedades cooperativas.)   
 **Emissão original de ações ou outros títulos patrimoniais**22.7 A entidade deve reconhecer a emissão de ações ou outros títulos patrimoniais como

patrimônio líquido quando emitir esses instrumentos e a outra parte for obrigada a   
conceder caixa ou outros recursos a entidade em troca dos instrumentos:.   
(a) se os títulos patrimoniais forem emitidos antes da entidade receber o caixa ou os

outros ativos, a entidade deve apresentar o valor recebível como redução do   
patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, e não como ativo;

(b) se a entidade receber o caixa ou os outros ativos antes dos títulos patrimoniais serem   
emitidos e a entidade não puder ser exigida a reembolsar o caixa ou outros recursos   
recebidos, a entidade deve reconhecer o aumento correspondente no patrimônio   
líquido na extensão dos valores recebidos;

(c) na extensão em que os títulos patrimoniais tenham sido subscritos, mas não emitidos,   
e a entidade ainda não tenha recebido o caixa ou os outros recursos, a entidade não   
deve reconhecer o aumento no patrimônio líquido.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais pelo valor justo de caixa ou dos outros

recursos recebidos ou recebíveis, líquido dos custos diretos da emissão dos instrumentos   
patrimoniais. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a   
mensuração inicial deve ser na base de valor presente.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais, exceto aqueles emitidos como parte de

combinação de negócios ou aqueles contabilizados, de acordo com os itens 22.15A e   
22.15B, pelo valor justo de caixa ou de outros recursos recebidos ou a receber, líquido dos   
custos de transação. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for   
material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente. (Alterado pela NBC TG 1000   
(R1))

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação de transação patrimonial como

dedução do patrimônio líquido, pelo valor líquido de qualquer beneficio tributário   
correspondente.

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação relativos à transação de instrumento

patrimonial como dedução do patrimônio líquido. Os tributos referentes aos custos de   
transação devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

22.10 A forma na qual o aumento no patrimônio líquido proveniente da emissão de ações ou de

outros títulos patrimoniais é apresentado no balanço patrimonial é determinada pelas leis   
aplicáveis. Por exemplo, o valor de face (ou outro valor nominal) das ações e o valor pago   
em excesso a valor de face podem ser apresentados separadamente.

**Venda de opção, direito de subscrição e *warrant***  
22.11 A entidade deve aplicar os princípios descritos nos itens 22.7 a 22.10 aos títulos

patrimoniais emitidos por meio da venda de opções, direitos de subscrição, *warrants* e   
instrumentos patrimoniais similares.

**Capitalização ou bonificação em ações e desdobramento de ações**  
22.12 A capitalização ou bonificação em ações (algumas vezes referida como dividendo em

ações) é uma emissão de novas ações aos acionistas na proporção das suas ações   
existentes. Por exemplo, a entidade pode dar a seus acionistas um dividendo ou ação

105

bonificada para cada cinco ações mantidas. A ação desdobrada (algumas vezes referida   
como ação dividida) é a divisão das ações existentes da entidade em múltiplas ações. Por   
exemplo, no desdobramento de ações, cada acionista pode receber uma ação adicional   
para cada ação mantida. Em alguns casos, as ações previamente emitidas em circulação   
são canceladas e substituídas por novas ações. A capitalização, a bonificação em ações e   
o desdobramento de ações não alteram o total do patrimônio líquido. A entidade deve   
reclassificar os valores dentro do patrimônio líquido conforme exigido pelas leis aplicáveis.   
O mesmo vale para o caso de quotas ao invés de ações.

**Dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares**  
22.13 Ao emitir dívida conversível ou instrumentos financeiros compostos similares que

contenham componente de passivo e componente de patrimônio líquido, a entidade deve   
alocar os valores entre o componente de passivo e o componente de patrimônio líquido.   
Para fazer essa alocação, a entidade deve primeiramente estabelecer o valor do   
componente de passivo conforme o valor justo de passivo similar que não tenha a   
característica de conversão ou componente de patrimônio líquido associado semelhante. A   
entidade deve alocar o valor residual para o componente de patrimônio líquido. Os custos   
de transação devem ser alocados entre o componente de passivo e o componente de   
patrimônio líquido com base nos seus valores justos relativos.

22.14 A entidade não deve revisar a alocação em período subsequente.   
  
22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve reconhecer

sistematicamente qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal   
a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa   
efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização   
para o emissor de dívida conversível.

22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve contabilizar o

componente do passivo conforme abaixo:   
(a) de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, se o componente do

passivo atender às condições do item 11.9. Nesses casos, a entidade,   
sistematicamente, deve reconhecer qualquer diferença entre o componente de passivo   
e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais   
utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice   
desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível quando o   
componente do passivo atender às condições do item 11.9;

(b) de acordo com a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, se o   
componente do passivo não atender às condições do item 11.9. (Alterado pela NBC TG   
1000 (R1))

**Extinção de passivo financeiro com instrumento patrimonial**   
22.15A A entidade pode renegociar os termos de passivo financeiro com o credor da entidade

mediante a emissão, pelo devedor, de instrumentos patrimoniais ao credor, extinguindo o   
passivo total ou parcialmente. A emissão de instrumentos patrimoniais constitui   
contraprestação paga de acordo com o item 11.38. A entidade deve mensurar os   
instrumentos patrimoniais emitidos ao seu valor justo. Contudo, se o valor justo dos   
instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo   
ou esforço excessivo, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados ao valor justo   
do passivo financeiro extinto. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro, ou   
parte dele, de acordo com os itens 11.36 a 11.38. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

22.15B Se parte da contraprestação paga estiver relacionada à modificação dos termos da parte

remanescente do passivo, a entidade deve alocar a contraprestação paga entre a parte do   
passivo extinto e a parte que permanece pendente. Essa alocação deve ser feita em base

106

razoável. Se o passivo remanescente tiver sido substancialmente modificado, a entidade   
deve contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de   
novo passivo, conforme requerido pelo item 11.37. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

22.15C A entidade não deve aplicar os itens 22.15A e 22.15B a transações em situações em que:

(a) o credor também é acionista direto ou indireto e está agindo em sua capacidade de   
acionista existente direto ou indireto;

(b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a   
transação, e a essência da transação inclui a distribuição de patrimônio pela entidade,   
ou contribuição de patrimônio para a entidade;

(c) a extinção do passivo financeiro por meio da emissão de instrumentos patrimoniais   
está de acordo com os termos originais do passivo financeiro (ver itens 22.13 a 22.15).   
(Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Ações ou quotas em tesouraria**  
22.16 As ações ou quotas em tesouraria são títulos patrimoniais da entidade que tenham sido

emitidos e readquiridos subsequentemente pela entidade. A entidade deve deduzir do   
patrimônio líquido o valor justo dos recursos concedidos pelas ações ou quotas em   
tesouraria. A entidade não deve reconhecer ganho ou perda no resultado na aquisição,   
venda, emissão ou cancelamento de ações ou quotas em tesouraria.

**Distribuição para sócios**  
22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os

proprietários (detentores de seus títulos patrimoniais), pelo valor líquido de qualquer   
beneficio tributário sobre o lucro que seja pertinente. O item 29.26 fornece orientação   
sobre a contabilização do tributo de renda retido sobre os dividendos ou outras formas de   
distribuição de resultado.

22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os sócios

(detentores de seus títulos patrimoniais). Os tributos referentes a distribuições a sócios   
devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa como dividendos ou

distribuição de lucros para seus proprietários. Quando a entidade declara tal distribuição e   
possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve   
reconhecer um passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos   
que serão distribuídos. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a   
entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a   
pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com   
quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da   
distribuição.

22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa a seus sócios (distribuição

não monetária). Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de   
distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer o passivo. A   
entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos, salvo   
se atender às condições do item 22.18A. Ao final de cada período de divulgação e na data   
de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra   
distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão   
distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do   
valor da distribuição. Quando a entidade liquida o dividendo, ela deve reconhecer no   
resultado qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor contábil   
do dividendo a pagar. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

107

22.18A Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma   
confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser mensurado ao valor contábil   
dos ativos a serem distribuídos. Se antes da liquidação o valor justo dos ativos a serem   
distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o   
passivo deve ser remensurado ao valor justo com o ajuste correspondente feito ao valor da   
distribuição e contabilizado de acordo com o item 22.18. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

22.18B Os itens 22.18 e 22.18A não se aplicam à distribuição de ativo não monetário que seja

controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se   
aplica às demonstrações contábeis separadas, individuais e consolidadas da entidade que   
efetua a distribuição. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Participação dos não controladores e transações com ações de controlada consolidada**  
22.19 Nas demonstrações contábeis consolidadas, a participação dos não controladores nos

ativos líquidos da controlada é incluída no patrimônio líquido. A entidade deve tratar as   
mudanças na participação de controlador na controlada que não resulte na perda de   
controle como transação com detentores de títulos patrimoniais nas suas posições de   
detentores de títulos patrimoniais. Consequentemente, o valor contábil da participação dos   
não controladores deve ser ajustado para refletir as mudanças na participação da   
controladora nos ativos líquidos da controlada. Qualquer diferença entre o valor pelo qual a   
participação dos não controladores é ajustada nesse momento e o valor justo dos recursos   
pagos ou recebidos, caso exista, deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido e   
atribuída aos detentores dos títulos patrimoniais da controladora. A entidade não deve   
reconhecer ganhos ou perdas sobre essas mudanças. Além disso, a entidade não deve   
reconhecer qualquer mudança nos valores contábeis dos ativos (incluindo o ágio por   
expectativa de rentabilidade futura) ou passivos resultantes de tais transações.

**Divulgação**  
22.20 Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito nos itens 22.18 e

22.18A, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a   
entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor   
justo implicaria custo ou esforço excessivo. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Apêndice da Seção 22   
Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível**

*Este Apêndice acompanha, mas não é parte da Seção 22. Ele fornece direcionamentos para a   
aplicação das exigências dos itens 22.13 a 22.15.*  
Em janeiro de 20X5, a entidade emite 500 títulos conversíveis. Os títulos são emitidos com o valor   
de face de $ 100 para cada título, com duração de 5 anos, sem custos de transação. O total de   
recebimentos pela emissão é de $ 50.000. Os juros são pagáveis, ao final de cada período, à taxa   
de juros anual de 4%. Cada título é conversível, pela opção do detentor, em 25 ações ordinárias   
em qualquer época até o vencimento. No momento em que os títulos são emitidos, a taxa de juros   
de mercado para uma dívida similar, que não tenha a opção de conversão, é de 6% ao ano.   
  
No momento da emissão do instrumento, o componente de passivo necessita ser avaliado   
primeiro, e a diferença entre o total de recebimento da emissão (que é o valor justo do instrumento   
na sua totalidade) e o valor justo do componente de passivo, é atribuída ao componente de   
patrimônio líquido. O valor justo do componente de passivo é calculado por meio da determinação   
de seu valor presente, utilizando a taxa de desconto de 6%. Os cálculos e os lançamentos   
contábeis são apresentados a seguir:

$

108

Recebimentos pela emissão do títulos (A) 50.000 Valor presente do principal ao final de cinco anos (ver os cálculos abaixo) 37.363 Valor presente dos juros a pagar anualmente, ao final do período, ao longo   
dos cinco anos

8.425

Valor presente do passivo, que é o valor justo do componente passivo (B) 45.788 Residual, que é o valor justo do componente de patrimônio líquido (A) – (B) 4.212

O emissor dos títulos faz os seguintes lançamentos contábeis em 1º de janeiro de 2005:   
D – Caixa $ 50.000   
C – Passivo Financeiro – Títulos conversíveis $ 45.788   
C – Patrimônio Líquido $ 4.212   
  
Após a emissão, o emissor irá amortizar o desconto na emissão dos títulos de acordo com a   
seguinte tabela:

**(a)   
Pagamento**

**de juros**

**(**$**)**

**(b)   
Total da**

**despesa de   
juros**

**(**$**) = 6% x   
(e)**

**(c)   
Amortização   
do desconto   
da emissão   
do títulos**

**(**$**) = (b) – (a)**

**(d)   
Desconto da**

**emissão dos títulos   
(**$**) = (d) – (c)**

**(e)   
Passivo líquido   
(**$**) = 50.000 –**

**(d)**

1/1/20X5 4.212 45.788   
31/12/20X5 2.000 2.747 747 3.465 46.535   
31/12/20X6 2.000 2.792 792 2.673 47.327   
31/12/20X7 2.000 2.840 840 1.833 48.167   
31/12/20X8 2.000 2.890 890 943 49.057   
31/12/20X9 2.000 2.943 943 0 50.000

Totais 10.000 14.212 4.212   
  
Ao final de 20X5, o emissor faria o seguinte lançamento contábil:   
D – Despesa de juros $ 2.747   
C – Desconto na emissão do títulos $ 747   
C – Caixa $ 2.000   
 **Cálculos***Valor presente do principal de* $ *50.000 à taxa de 6%.*50.000/(1,06)^5 = $ 37.363   
 *Valor presente dos juros anuais de* $ *2.000 (=50.000 × 4%) pagáveis ao final de cada um dos   
cinco anos*  
Os pagamentos de juros anuais de $ 2.000 são uma anuidade – uma série de fluxos de caixa com   
um número limitado (n) de pagamento periódicos (PMT), recebíveis nas datas 1 até n. Para   
calcular o valor presente dessa anuidade, os pagamentos futuros são descontados pela taxa de   
juros periódica (i) utilizando a seguinte fórmula:   
 **PV** = (**PMT/i**) × [1 – [(1/**1+ i)^n**]   
  
Portanto, o valor presente dos pagamentos de juros anuais de $ 2.000 é ($ 2.000/0,06) × [1 –   
[(1/1,06)^5] = $ 8.425   
  
Isso é equivalente a soma dos valores presentes de cinco pagamentos individuas de 2.000,   
conforme a tabela a seguir:

$ Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X5 = 2,000/1,06 1.887

109

Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X6 = 2,000/1,06^2 1.780   
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X7 = 2,000/1,06^3 1.679   
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X8 = 2,000/1,06^4 1.584   
Valor presente do pagamento de juros - Dezembro de 20X9 = 2,000/1,06^5 1.495   
Total 8.425

Além disso, outra maneira de realizar este cálculo é por meio da utilização de tabela de valor   
presente de uma anuidade ordinária, paga ao final do período, por cinco períodos, a uma taxa de   
6% ao período. (Tais tabelas podem ser facilmente encontradas na internet). O fator de valor   
presente é 4,2124. Ao se multiplicar este fator pelo pagamento anual de $ 2.000, encontra-se o   
valor presente de $ 8.425.

**Seção 23   
Receitas**

**Alcance desta seção**  
23.1 Esta seção deve ser aplicada na contabilização de receitas originadas das seguintes

transações e eventos:   
(a) venda de produtos (sejam produzidos pela empresa com o propósito de venda ou

comprados para revenda);   
(b) prestação de serviços;   
(c) contratos de construção nos quais a empresa é o empreiteiro;   
(d) uso por outros dos ativos da empresa rendendo juros, *royalties* ou dividendos (ou

outra forma de distribuição de resultado).   
  
23.2 Receita ou outro rendimento originado de algumas transações e eventos é tratado em

outras seções desta Norma:   
(a) contratos de arrendamento (ver Seção 20 – Operações de Arrendamento);   
(b) dividendos e outros rendimentos originados de investimentos que são contabilizados

pelo método de equivalência patrimonial (ver Seção 14 – Investimento em Controlada   
e em Coligada e Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em   
Conjunto (*Joint Venture*);

(c) mudanças no valor justo de ativos financeiros e passivos financeiros ou sua alienação   
(ver Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 – Outros Tópicos sobre   
Instrumentos Financeiros);

(d) mudanças no valor justo de propriedade para investimento (ver Seção 16 –   
Propriedade para Investimento);

(e) reconhecimento inicial e mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados a   
atividades agrícolas (ver Seção 34 – Atividades Especializadas);

(f) reconhecimento inicial de produção agrícola (ver Seção 34).   
 **Mensuração da receita**  
23.3 A entidade deve mensurar a receita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a

receber. O valor justo da contraprestação recebida ou a receber leva em consideração o   
valor de qualquer desconto comercial, desconto financeiro por pagamento antecipado e os   
descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade.

23.4 A entidade deve incluir na receita apenas a entrada bruta dos benefícios econômicos

recebidos e a receber pela entidade por sua própria conta. A entidade deve excluir do   
resultado todos os valores coletados em nome de terceiros tais como tributos sobre   
vendas, sobre produtos e serviços e sobre o valor adicionado. No relacionamento como   
uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os   
valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade.

110

**Pagamento diferido**  
23.5 Quando o ingresso de caixa ou equivalente a caixa é diferido e o acordo se constitui,

efetivamente, numa transação financeira, o valor justo da contraprestação é o valor   
presente de todos os recebimentos futuros, determinados usando uma taxa de juros   
imputada. Uma transação de financiamento é originada quando, por exemplo, a entidade   
fornece crédito sem juros para o comprador ou aceita um título a receber com taxa de juros   
abaixo do mercado do comprador como contrapartida pela venda de produtos. A taxa de   
juros imputada é a mais claramente determinável entre ambas:   
(a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emitente com índice de crédito

similar; ou   
(b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço à vista de

venda dos produtos ou serviços.   
A entidade deve reconhecer a diferença entre o valor presente de todos os recebimentos

futuros e o valor nominal da contraprestação como receita de juros de acordo com os itens   
23.28 e 23.29 e Seção 11.

**Troca de produtos ou serviços**  
23.6 A entidade não deve reconhecer receita:

(a) quando produtos ou serviços são trocados por produtos ou serviços que são de   
natureza e valor similar; ou

(b) quando produtos e serviços são trocados por produtos ou serviços não similares mas   
a transação não tem substância comercial.

23.7 A entidade deve reconhecer receita quando os produtos são vendidos ou serviços são

trocados por produtos ou serviços não similares em transação que tem substância   
comercial. Nesse caso, a empresa deve mensurar a transação pelo:   
(a) justo tanto dos ativos recebidos quanto dos ativos fornecidos não pode ser avaliado

valor justo dos produtos e serviços recebidos ajustados pelo valor de qualquer caixa   
ou equivalente transferido;

(b) se o valor (a) não pode ser mensurado de forma confiável, então pelo valor justo dos   
produtos ou serviços fornecidos, ajustados por qualquer valor de caixa ou equivalentes   
transferidos; ou

(c) se o valor de forma confiável, então a mensuração é pelo valor contábil do ativo   
fornecido, ajustado pelo valor de qualquer caixa ou equivalente de caixa transferido.

**Identificação da transação de receita**  
23.8 A entidade normalmente aplica os critérios de reconhecimento de receita nesta seção

separadamente para cada transação. Entretanto, a entidade aplica os critérios de   
reconhecimento para os componentes separadamente identificáveis de uma transação   
única quando necessário para refletir a essência da transação. Por exemplo, a entidade   
aplica os critérios de reconhecimento para os componentes identificáveis separadamente   
de uma transação única quando o preço de venda do produto inclui um valor identificável   
para subsequente manutenção. Inversamente, a entidade aplica os critérios de   
reconhecimento para duas ou mais operações juntas quando elas estão ligadas de tal   
forma que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de   
transações como um todo.

Por exemplo, a entidade aplica os critérios de reconhecimento a duas ou mais transações   
juntas quando ela vende produtos e, ao mesmo tempo, entra em acordo separado para   
recomprar os produtos em outra data, dessa forma negando o efeito essencial da   
transação.

23.9 Algumas vezes, como parte da transação de venda, a entidade concede ao seu cliente um

prêmio de fidelidade que o cliente pode resgatar no futuro, gratuitamente, ou com   
descontos em produtos ou serviços. Nesse caso, de acordo com o item 23.8, a entidade

111

deve contabilizar os créditos de prêmio como componente identificável separadamente da   
transação inicial de venda. A entidade deve alocar o valor justo do montante recebido ou a   
receber no que tange à primeira venda entre os créditos de prêmio e os outros   
componentes da venda. A contraprestação alocada aos créditos de prêmio devem ser   
avaliados com referência ao seu valor justo, por exemplo, o valor pelo qual os créditos de   
prêmio poderiam ser vendidos separadamente.

**Venda de produtos**  
23.10 A entidade deve reconhecer a receita originada na venda de produtos quando forem

satisfeitas todas as seguintes condições:   
(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais

significativos inerentes a propriedade dos produtos;   
(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos

em grau normalmente associado à propriedade, nem efetivo controle de tais produtos;   
(c) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;   
(d) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a

entidade;   
(e) os custos incorridos ou a incorrer com relação à transação podem ser mensurados de

forma confiável.   
  
23.11 A avaliação de quando a entidade transferiu os riscos e benefícios significativos de

propriedade ao comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte   
dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a   
transferência do título legal ou a transferência da posse para o comprador. Esse é o caso   
para a maioria das vendas a varejo. Em outros casos, a transferência de riscos e   
benefícios de propriedade ocorre em momento diferente da transferência do título legal ou   
a passagem da posse.

23.12 A entidade não reconhece a receita se ainda retém riscos significativos de propriedade.

Exemplos de situações na qual a entidade pode reter os riscos e benefícios significativos   
de propriedade são:   
(a) quando a entidade retém uma obrigação por desempenho insatisfatório não coberto

por garantias normais;   
(b) nos casos em que o recebimento da receita é dependente da venda dos produtos pelo

comprador (genuína consignação);   
(c) quando os produtos enviados estão sujeitos à instalação e a instalação é uma parte

significativa do contrato que ainda não foi completado;   
(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada

no contrato de venda, ou a critério do comprador sem qualquer razão, e a entidade   
não tem certeza sobre a probabilidade do retorno.

23.13 Se a entidade retiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda

e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, vendedor reconhece a receita quando ele   
retêm o título legal dos produtos somente para proteger a liquidez do valor devido.   
Similarmente, a entidade reconhece a receita quando ela oferece reembolso se o cliente   
encontra algum problema no produto ou não está satisfeito por outras razões, e a entidade   
pode estimar as devoluções de forma confiável. Em tais casos, a entidade reconhece a   
provisão para devoluções de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes   
e Ativos Contingentes.

**Prestação de serviços**  
23.14 Quando o resultado de transação envolvendo a prestação de serviços pode ser estimada

de forma confiável, a entidade pode reconhecer a receita associada com a transação por   
referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência   
(chamado algumas vezes como o método de percentagem completada). O resultado de

112

transação pode ser avaliado de forma confiável quando todas as condições a seguir são   
satisfeitas:   
(a) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;   
(b) é provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a

entidade;   
(c) o estágio de execução da transação ao final do período de referência pode ser

mensurado de forma confiável;   
(d) os custos incorridos para a transação e os custos para completar a transação podem

ser mensurados de forma confiável.   
Os itens 23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem

de execução.   
  
23.15 Quando os serviços são executados por um número indeterminado de atos durante um

período especificado de tempo, a entidade reconhece a receita em uma base linear   
durante o período especificado a não ser que exista evidência de que algum outro método   
represente melhor o estágio de execução. Quando um ato específico é muito mais   
relevante do que qualquer outro ato, a entidade adia o reconhecimento da receita até que o   
ato relevante seja executado.

23.16 Quando o resultado da transação envolvendo a prestação de serviços não pode ser

estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida das   
despesas reconhecidas que são recuperáveis.

**Contrato de construção**  
23.17 Quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a

entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção   
como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da   
atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de   
percentagem completada). Estimativa confiável do resultado requer estimativas confiáveis   
do estágio de conclusão, custos futuros e riscos de cobrança do faturamento. Os itens   
23.21 a 23.27 fornecem orientação para a aplicação do método de percentagem   
completada.

23.18 As exigências desta seção são usualmente aplicadas separadamente para cada contrato

de construção. Entretanto, em algumas circunstâncias é necessário aplicar esta seção aos   
componentes separadamente identificáveis de um contrato único ou a um grupo de   
contratos de forma a refletir a substância do contrato ou grupo de contratos.

23.19 Quando um contrato cobre diversos ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada

como um contrato de construção em separado quando:   
(a) propostas separadas foram submetidas para cada ativo;   
(b) cada ativo foi submetido à negociação separada, e o empreiteiro e o cliente são

capazes de aceitar ou rejeitar aquela parte do contrato relacionada a cada ativo; e   
(c) os custos e receitas de cada ativo podem ser identificados.

23.20 Um grupo de contratos, seja com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado

como um único contrato de construção quando:   
(a) o grupo de contratos é negociado como um pacote único;   
(b) os contratos estão tão intimamente interrelacionados que eles são, de fato, parte de

um projeto único com uma margem de lucro geral; e   
(c) os contratos são executados simultaneamente ou em sequência contínua.

**Método de percentagem completada**  
23.21 Esse método é usado para reconhecer receita originada pela prestação de serviços (ver

itens 23.14 a 23.16) e originada de contratos de construção (ver itens 23.17 a 23.20). A

113

entidade deve rever e, quando necessário, revisar as estimativas de receita e custos à   
medida que a transação de serviço ou o contrato de construção progride.

23.22 A entidade deve determinar o estágio de execução de transação ou contrato usando o

método que mensure da maneira mais confiável o trabalho executado. Métodos possíveis   
incluem:   
(a) a proporção em que os custos incorridos dos trabalhos executados até a data em

relação aos custos totais estimados. Custos incorridos dos trabalhos executados até a   
data não incluem custos relacionados a atividades futuras, tais como para materiais   
para futura utilização ou aplicação ou pagamento antecipado;

(b) pesquisas para levantamento ou medição do trabalho executado;   
(c) grau de execução pela proporção física da transação de serviço ou contrato de

trabalho.   
Pagamentos parcelados e adiantamentos recebidos de clientes muitas vezes não refletem

o trabalho executado.   
  
23.23 A entidade deve reconhecer os custos que tem relação com atividade futura na transação

ou contrato, tal como para materiais para futura utilização ou aplicação ou pagamento   
antecipado, como um ativo se for provável que os custos serão recuperados.

23.24 A entidade deve reconhecer como despesa imediatamente quaisquer custos cuja

recuperação não é provável.   
  
23.25 Quando o resultado de contrato de construção não pode ser estimado de forma confiável:

(a) a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida que os custos do contrato   
incorridos sejam prováveis de serem recuperáveis; e

(b) a entidade deve reconhecer os custos do contrato como despesa no período em que   
são incorridos.

23.26 Quando for provável que os custos totais do contrato serão superiores a receita total do

contrato em contrato de construção, o prejuízo esperado deve ser reconhecido como   
despesa imediatamente, mediante provisão para contrato oneroso (ver Seção 21).

23.27 Se a certeza de cobrança de valor já reconhecido como receita de contrato não for mais

provável, a entidade deve reconhecer o valor incobrável como despesa, ao invés de ajustar   
o valor da receita do contrato.

**Juros, *royalties* e dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado)**  
23.28 A entidade deve reconhecer a receita originada do uso, por terceiros, dos ativos da

entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos (ou outras distribuições de resultado)   
de acordo com as bases determinadas no item 23.29 quando:   
(a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a

entidade; e   
(b) o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável.

23.29 A entidade deve reconhecer a receita de acordo com as seguintes bases:

(a) os juros são reconhecidos usando o método da taxa efetiva de juros, como descrito   
nos itens 11.15 a 11.20;

(b) os *royalties* são reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a   
substância do acordo;

(c) os dividendos ou outras distribuições de resultado são reconhecidos quando o direito   
do acionista ou sócio de receber o pagamento estiver estabelecido.

**Divulgação   
  
Divulgação geral sobre receita**

114

23.30 A entidade deve divulgar:

(a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os   
métodos adotados para determinar o estágio de execução de transações envolvendo a   
prestação de serviços;

(b) o valor de cada categoria de receita reconhecida durante o período, mostrando   
separadamente, pelo menos, a receita originada de:   
(i) venda de produtos;   
(ii) prestação de serviços;   
(iii) juros;   
(iv) *royalties;*   
(v) dividendos (ou outras distribuições de resultado);   
(vi) comissões;   
(vii) subvenções governamentais;   
(viii) quaisquer outros tipos significativos de receita.

**Divulgação relacionada à receita de contrato de construção**  
23.31 A entidade deve divulgar o seguinte:

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

andamento.   
  
23.32 A entidade deve apresentar:

(a) o valor bruto devido por clientes dos contratos por trabalhos executados e não   
recebidos, como ativo;

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

**Apêndice da Seção 23   
Exemplos de reconhecimento de receita**

*Este apêndice acompanha, mas não faz parte da Seção 23. Os exemplos se concentram em   
aspectos específicos de alguns tipos de operação e não correspondem a uma discussão   
exaustiva de todos os fatores relevantes que possam influenciar o reconhecimento das receitas.   
Os exemplos, de maneira geral, partem do princípio de que o valor da receita pode ser   
confiavelmente mensurado, que é provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade   
e que as despesas incorridas ou a serem incorridas podem ser confiavelmente mensuradas.* **Venda de produtos**A lei em diferentes países pode fazer com que a conformidade com os critérios de   
reconhecimento na Seção 23 se dê em tempos diferentes. Em especial, a lei pode determinar o   
ponto no tempo em que a empresa transfere os riscos e benefícios significativos de propriedade.   
Portanto, os exemplos neste apêndice precisam ser lidos no contexto das leis relacionadas à   
venda de produtos no país no qual a transação acontece.   
  
*1. Venda faturada e não entregue*  
Refere-se à modalidade de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do

comprador, porém este detém a propriedade e aceita a fatura. Nesses casos, a receita é   
reconhecida quando o comprador passa a deter a propriedade, desde que:   
(a) seja provável que a entrega seja efetuada;   
(b) o item esteja no estoque do vendedor, identificado e pronto para entrega ao comprador

no momento em que a venda é reconhecida;

115

(c) o comprador forneça instruções específicas relacionadas ao adiamento da entrega; e   
(d) as condições de pagamento sejam as usualmente praticadas.

A receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou produzir as

mercadorias a tempo para a entrega.   
*2. Bens expedidos sujeitos a condições*

(a) *Instalação e inspeção:* a receita é normalmente reconhecida quando o comprador aceita   
a entrega, e a instalação e a inspeção foram concluídas. No entanto, a receita pode ser   
reconhecida imediatamente após a aceitação da entrega pelo comprador quando:   
(i) o processo de instalação for de natureza simples, como, por exemplo, a instalação

de aparelho de televisão previamente testado na fábrica e a instalação se limita a   
desembalar e proceder aos ajustes de voltagem e imagem; ou

(ii) a inspeção for feita unicamente para fins de determinação final dos preços dos   
contratos, como por exemplo, remessas de minério de ferro, açúcar ou soja.

(b) *Direito de devolução*: quando o comprador tiver negociado o direito, mesmo que   
limitado, de devolver a mercadoria adquirida, e há incerteza sobre a efetiva conclusão   
da venda, a receita é reconhecida quando houver aceitação formal do comprador ou os   
bens tenham sido entregues e o tempo de rejeição tenha expirado.

(c) *Venda, pelo comprador, por conta e ordem do vendedor*: a receita é reconhecida pelo   
remetente apenas quando as mercadorias são vendidas pelo comprador a um terceiro.   
O mesmo se aplica à consignação em que, na essência, o comprador somente adquire   
a mercadoria do vendedor quando ele, comprador, a vende a terceiros.

(d) *Entrega da mercadoria condicionada ao recebimento do caixa:* a receita é reconhecida   
quando a entrega for concluída e o caixa for recebido pelo vendedor ou seu agente (por   
exemplo, venda pelo correio).

*3. Vendas nas quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador fizer o*

*pagamento final de uma série de prestações*  
A receita de tais vendas é reconhecida quando da entrega da mercadoria correspondente.

No entanto, quando a experiência indicar que a maior parte dessa modalidade de venda é   
concretizada, a receita pode ser reconhecida a partir do momento em que uma parcela   
significativa do valor total do objeto da compra tenha sido recebida pelo vendedor, desde   
que as mercadorias estejam disponíveis no estoque, devidamente identificadas e prontas   
para entrega ao comprador.

*4. Adiantamentos de clientes, totais ou parciais, para a entrega futura de bens que não se*

*encontram no estoque*  
Incluem-se nesses casos os produtos que ainda devem ser fabricados ou que devem ser

entregues diretamente ao cliente por terceiro; a receita é reconhecida quando as   
mercadorias são entregues ao comprador.

*5. Contratos de venda e recompra (exceto operações de swap) de bens*  
São casos em que o vendedor, no momento da venda, concorda com a recompra dos

mesmos bens em data posterior, ou o vendedor tem a opção de recompra, ou o comprador   
tem a opção de exigir a recompra, pelo vendedor, dos bens adquiridos. Em se tratando de   
acordo de recompra de ativo que não seja financeiro, os termos do acordo devem ser   
analisados para verificar se, de fato, o vendedor transferiu os riscos e os benefícios de   
propriedade para o comprador. Se isso ocorrer, a receita pode ser reconhecida. Se, por   
outro lado, o vendedor reteve os riscos e os benefícios inerentes à propriedade do produto   
comercializado, embora a propriedade legal possa ter sido transferida, a transação é um   
acordo de financiamento e não dá origem a receitas. Sobre a venda e recompra de acordo   
sobre instrumentos financeiros, consultar a orientação da Seção 11.

116

*6. Vendas a intermediários, tais como distribuidores e revendedores, para revenda*  
A receita de tais vendas é geralmente reconhecida quando os riscos e benefícios da

propriedade forem transferidos. Quando, na essência, o comprador está atuando como   
agente, a venda é tratada como venda consignada.

*7. Assinaturas de publicações e itens similares*  
Quando os itens envolvidos possuem valores semelhantes ao longo do tempo, a receita é

reconhecida em bases lineares ao longo do período em que os itens são despachados.   
Quando os itens variam de valor, de período a período, a receita é reconhecida em função   
do valor de venda do item despachado, proporcionalmente ao valor total estimado das   
vendas de todos os itens abrangidos pela assinatura.

*8. Vendas para recebimento parcelado (em prestação)*  
A receita atribuível ao preço de venda, líquido de juros, é reconhecida à data da venda. O

preço de venda é o valor presente da contraprestação, descontando-se das parcelas a   
receber a taxa de juro imputada. Os juros são reconhecidos como receita à medida que são   
gerados, utilizando-se o método da taxa efetiva de juro.

*9. Contratos para a construção de imóveis*  
A entidade que constrói imóveis, diretamente ou por meio de subcontratados, e firma

contrato com um ou mais compradores antes que a construção esteja concluída, deve   
contabilizar o contrato como venda de serviços, usando o método de percentagem   
completada, apenas se:   
(a) o comprador for capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do

imóvel antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais   
enquanto a construção estiver em andamento (se ele exercer essa capacidade ou não);   
ou

(b) o comprador adquire e fornece materiais de construção e a entidade fornece apenas   
serviços de construção.

Se for exigido da entidade que ela forneça serviços juntamente com os materiais de

construção para desempenhar sua obrigação contratual de entregar imóveis ao comprador,   
o contrato será contabilizado como venda de produtos. Neste caso, o comprador não obtém   
controle dos riscos e benefícios significativos de propriedade das obras em andamento em   
seu estado atual à medida que a construção avança. Mais propriamente, a transferência   
ocorre apenas na entrega do imóvel completo ao comprador.

*10. Venda com prêmio por fidelidade do cliente*  
A entidade vende o produto A por $ 100. Compradores do produto A recebem um crédito-

prêmio que permite comprar o produto B por $ 10. O preço normal de venda do produto B é   
$ 18. A entidade estima que 40% dos compradores do produto A usarão seu prêmio e   
comprarão o produto B por $ 10. O preço normal de venda do produto A, após levar em   
consideração os descontos normalmente oferecidos mas que não estão disponíveis durante   
esta promoção, é $ 95.

O valor justo do crédito-prêmio é 40% x [$ 18 – $ 10] = $ 3.20. A entidade aloca a receita

total de $ 100 entre o produto A e o crédito prêmio por referência aos seus respectivos   
valores justos de $ 95 e $ 3.20 respectivamente. Portanto:   
(a) a receita para o produto A é $ 100 × [$ 95 / ($ 95 + $ 3.20)] = $ 96.74;   
(b) a receita para o produto B é $ 100 × [$ 3.20 / ($ 95 + $ 3.20)] = $ 3.26.

117

**Prestação de serviços** *11. Taxas de instalação*  
Taxas de instalação são reconhecidas como receita tomando por referência a fase de

execução da instalação, a menos que seja incidental à venda do produto, quando o   
reconhecimento se fará no reconhecimento da venda do produto.

*12. Taxas de manutenção incluídas no preço do produto*  
Quando o preço de venda do produto inclui o valor identificável de serviços subsequentes

(por exemplo, atendimento pós-venda), esse valor é diferido e reconhecido como receita   
durante o período em que o atendimento é prestado. O montante diferido é aquele que irá   
cobrir os custos esperados dos serviços no âmbito do contrato, juntamente com uma   
margem de lucro razoável sobre esses serviços.

*13. Comissões de publicidade*  
Comissões de publicidade são reconhecidas quando o respectivo anúncio ou comercial são

apresentados ao público. Comissões relacionadas à produção publicitária (criação, texto,   
etc.) são reconhecidas tomando por base a fase de execução da produção.

*14. Comissões de agentes de seguro*  
Comissões recebidas ou a receber que não requeiram que o agente preste serviços

adicionais à venda são reconhecidas como receita pelo agente na data do efetivo início ou   
renovação das respectivas apólices. No entanto, se for provável que o agente venha a ser   
obrigado a prestar serviços adicionais durante o período de vigência da apólice, a comissão,   
ou parte dela, é diferida e reconhecida como receita durante o período em que a apólice   
estiver em vigor.

*15. Venda de ingressos em eventos*  
Receitas provenientes de apresentações artísticas, banquetes e outros eventos especiais

são reconhecidas quando o evento ocorre. Quando os ingressos para uma série de eventos   
são vendidos, a comissão é atribuída a cada evento, em base que reflita individualmente o   
grau em que os serviços foram prestados.

*16. Taxa de matrícula*  
A receita é reconhecida ao longo do período em que as aulas são ministradas.   
  
*17. Taxas de adesão a clubes e entidades sociais*  
O reconhecimento das receitas depende da natureza dos serviços prestados. Se a taxa só

permite adesão e todos os outros produtos ou serviços são pagos, separadamente ou se   
houver uma assinatura anual, a receita da taxa é reconhecida quando não houver nenhuma   
incerteza significativa quanto ao seu recebimento. Se a taxa de membro dá direito a serviços   
ou publicações a serem prestados durante o período de adesão, ou de compra de bens ou   
serviços a preços inferiores aos praticados para não membros, a receita é reconhecida em   
base que reflita a tempestividade, natureza e valor dos benefícios fornecidos.

**Taxas de franquia**   
Taxas de franquia podem cobrir o fornecimento inicial e subsequente de serviços,

equipamentos e outros ativos corpóreos, e *know-how*. Consequentemente, taxas de franquia   
são reconhecidas como receita em base que reflita a finalidade para a qual as taxas foram

118

cobradas. Os métodos de reconhecimento de taxas de franquia a seguir são adequados.   
  
*18. Fornecimento de equipamentos e outros ativos tangíveis*

O montante, com base no valor justo dos ativos vendidos, é reconhecido como receita

quando os itens são entregues ou quando da transferência da titularidade.   
 *19. Prestações de serviços iniciais e subsequentes*

As taxas para a prestação contínua de serviços – sejam elas parte da taxa inicial ou taxa à

parte – são reconhecidas como receitas à medida que os serviços forem prestados. Quando   
a taxa à parte não cobre o custo da prestação contínua de serviços além de proporcionar   
um lucro razoável, parte da taxa inicial, suficiente para cobrir os custos da prestação de   
serviços e continuar a proporcionar um lucro razoável sobre esses serviços, deve ser   
diferida e reconhecida como receita à medida que os serviços são prestados.

O acordo de franquia pode prever que o franqueador fornecerá equipamentos, estoques ou

outros ativos corpóreos a um preço inferior ao cobrado para terceiros ou a um preço que   
não contempla um lucro razoável sobre as vendas. Nessas circunstâncias, parte da taxa   
inicial, suficiente para cobrir o excedente dos custos estimados e para proporcionar um lucro   
razoável sobre as vendas, é diferida e reconhecida durante o período em que os bens   
provavelmente venham a ser vendidos ao franqueado. O saldo da taxa inicial é reconhecido   
como receita quando o desempenho de todos os serviços iniciais e as outras obrigações   
exigidas do franqueador (tais como a assistência com a escolha do local, o treinamento do   
pessoal, financiamento e publicidade) tiverem sido substancialmente cumpridos.

Os serviços iniciais e outras obrigações dentro do acordo de franquia numa área podem

depender do número de estabelecimentos nessa área. Nesse caso, as taxas atribuíveis aos   
serviços iniciais são reconhecidas como receita na proporção do número de   
estabelecimentos para os quais os serviços iniciais tenham sido substancialmente   
completados.

Se a taxa inicial é cobrada durante um período prolongado e há incerteza significativa se

será recebida integralmente, a taxa é reconhecida na medida em que as parcelas são   
recebidas.

*20. Taxas de franquia recebidas continuadamente.*

Taxas cobradas pela utilização contínua de direitos concedidos pelo contrato ou por outros

serviços prestados durante a vigência do contrato são reconhecidas como receita quando os   
serviços forem prestados ou os direitos, utilizados.

*21. Transações de agenciamento*

Podem ocorrer situações em que o franqueador atue como agente do franqueado. Por

exemplo, o franqueador pode contratar fornecimento e entrega de produtos ao franqueado,   
sem obter qualquer ganho na operação. Portanto, essas operações não dão origem a   
receitas.

*22. Receitas decorrentes do desenvolvimento de software personalizado*  
Receitas auferidas com o desenvolvimento de *software*s personalizados são reconhecidas

tomando como referência o estágio de desenvolvimento, e devem também contemplar os   
serviços pós-venda.

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

119

*23. Taxas de licenciamento e royalties*  
Taxas ou *royalties* recebidos em decorrência da cessão dos direitos de uso dos ativos da

entidade (tais como marcas, patentes, *software*, direitos autorais de composição, produção   
cinematográfica, etc.) são normalmente reconhecidos em conformidade com a substância   
do contrato. De forma prática, o reconhecimento pode ocorrer linearmente, durante o prazo   
contratual, como, por exemplo, de licença de direito de uso de certa tecnologia por um   
período específico.

A cessão de direitos mediante valor fixo ou garantia não reembolsável sob contrato que não

possa ser cancelado que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que   
não incumbe qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em substância, uma venda. Um   
exemplo é um contrato de uso de *software* quando a cedente da licença não tem obrigações   
posteriores à entrega. Outro exemplo é a concessão dos direitos de exibição de filme em   
mercados em que aquele que outorga a licença não tem qualquer controle sobre o   
distribuidor e não espera receber nenhuma receita relativa à venda de ingressos. Nesses   
casos, a receita é reconhecida no momento da venda.

Em alguns casos, a receita de licença ou *royalty* está condicionada à ocorrência de evento

futuro. Nesses casos, a receita é reconhecida somente quando for provável que a licença ou   
*royalty* venham a ser recebidos, o que ocorre normalmente após a realização do evento.

**Seção 24   
Subvenção Governamental**

**Alcance desta seção**  
24.1 Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais.

Subvenção governamental é uma assistência pelo governo na forma de transferência de   
recursos para a entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições   
relacionadas às atividades operacionais da entidade.

24.2 As subvenções governamentais não incluem aquelas formas de assistência governamental

que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o   
governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

24.3 Esta seção não abrange as assistências governamentais que são concedidas para a

entidade na forma de benefícios que são disponíveis na determinação do resultado   
tributável, ou que são determinadas ou limitadas com base nos tributos a pagar sobre o   
lucro. Exemplos de tais benefícios são: isenções temporárias, créditos de tributos sobre   
investimentos, provisão para depreciação acelerada e taxas reduzidas de tributos sobre o   
lucro. A Seção 29 – Tributos sobre o Lucro trata da contabilização dos tributos sobre o   
lucro.

**Reconhecimento e mensuração**  
24.4 A entidade deve reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:

(a) a subvenção que não impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade   
recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem   
líquidas e certas;

(b) a subvenção que impõe determinadas condições de desempenho futuro sobre a   
entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de   
desempenho forem atendidas;

(c) as subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem   
satisfeitos são reconhecidas como um passivo.

120

24.5 A entidade deve mensurar as subvenções pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.   
 **Divulgação**  
24.6 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre subvenções governamentais:

(a) a natureza e os valores de subvenções governamentais reconhecidas nas   
demonstrações contábeis;

(b) condições não atendidas e outras contingências ligadas às subvenções   
governamentais que não tenham sido reconhecidas no resultado;

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

24.7 Para o propósito da divulgação exigida pelo item 24.6(c), assistência governamental é a

ação pelo governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou   
a um conjunto de entidades que atendam a critérios especificados. Exemplos incluem   
assistências técnicas e de comercialização gratuitas, concessão de garantias e   
empréstimos sem juros ou com juros baixos.

**Seção 25   
Custos de Empréstimos**

**Alcance desta seção**  
25.1 Esta seção especifica a contabilização para os custos de empréstimos. 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 financeiros reconhecidos em

conformidade com a Seção 20 – Operações de Arrendamento;   
(c) variações cambiais provenientes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão

em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.   
 **Reconhecimento**  
25.2 A entidade deve reconhecer todos os custos de empréstimos como despesa no resultado

no período em que são incorridos.   
 **Divulgação**  
25.3 O item 5.7(g) exige a divulgação dos custos de financiamento. O item 11.48(b) exige a

divulgação do total da despesa de juros (utilizando o método da taxa efetiva de juros) para   
os passivos financeiros que não estão mensurados pelo valor justo por meio do resultado.   
Esta seção não exige qualquer divulgação adicional.

**Seção 26   
Pagamento Baseado em Ações**

**Alcance desta seção**26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento

baseado em ações incluindo:   
(a) transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos

patrimoniais, nas quais a entidade adquire produtos ou serviços como contrapartida   
pelos títulos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ações);

121

(b) transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, nas quais a   
entidade adquire produtos ou serviços incorrendo em obrigações com os fornecedores   
desses produtos ou serviços por valores que sejam baseados no preço (ou valor) das   
ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade; e

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

26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento   
baseado em ações, incluindo aquelas que são liquidadas com instrumentos patrimoniais ou   
liquidadas à vista ou aquelas nas quais os termos do acordo permitem a escolha pela   
entidade para liquidar a transação à vista (ou outros ativos) ou pela emissão de   
instrumentos patrimoniais. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

26.1A A transação de pagamento baseada em ações pode ser liquidada por outra entidade do

grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) em nome da entidade que recebe os   
bens ou serviços. Esta seção também se aplica à entidade que:   
(a) recebe bens ou serviços quando outra entidade no mesmo grupo (ou acionista de

qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação de pagamento   
baseada em ações; ou

(b) tem obrigação de liquidar transação de pagamento baseada em ações quando outra   
entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços;

salvo quando a transação for claramente para uma finalidade que não seja o pagamento   
de bens ou serviços fornecidos à entidade que os recebe. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

26.1B Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias

podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, nesse caso esta seção se   
aplica (ver item 26.17). (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

26.2 As transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro incluem direitos

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

**Reconhecimento**  
26.3 A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em

transação de pagamento baseada em ações quando ela obtiver os produtos, ou conforme   
os serviços são recebidos. A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no   
patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação de pagamento   
baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais, ou deve   
reconhecer um passivo caso os bens ou serviços sejam adquiridos em transação de   
pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro.

26.4 Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento

baseada em ações não se qualificarem para serem reconhecidos como ativos, a entidade   
deve reconhecê-los como despesa.

**Reconhecimento quando existem condições de aquisição**

122

26.5 Se os pagamentos baseados em ações concedidos aos empregados fornecerem os

direitos de aquisição imediatamente, não se exige que o empregado complete determinado   
período de serviço antes de se tornar incondicionalmente detentor desses pagamentos   
baseados em ações. Na ausência de evidência contrária, a entidade deve assumir os   
serviços prestados pelo empregado como a importância recebida pelos pagamentos   
baseados em ações que os empregados receberam. Neste caso, na data de concessão, a   
entidade deve reconhecer os serviços recebidos na totalidade, como aumento   
correspondente no patrimônio líquido ou no passivo.

26.6 Se os pagamentos baseados em ações concedidos não fornecerem os direitos de

aquisição até que o empregado complete determinado período de serviço, a entidade deve   
assumir que os serviços, a serem prestados pela contraparte como importância pelos   
pagamentos baseados em ações, serão recebidos no futuro, ao longo do período de   
aquisição dos direitos. A entidade deve contabilizar esses serviços conforme eles sejam   
prestados pelo empregado ao longo do período aquisitivo dos direitos, como aumento   
correspondente no patrimônio líquido (ou no passivo se pagamento em dinheiro).

**Mensuração de transação de pagamento baseado em ações liquidada pela entrega de   
títulos patrimoniais   
  
Princípios de mensuração**  
26.7 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos

patrimoniais, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o aumento   
correspondente no patrimônio líquido, pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, a   
não ser que o valor justo não possa ser estimado de maneira confiável. Se a entidade não   
puder estimar o valor justo dos bens ou serviços recebidos de maneira confiável, a   
entidade deve mensurar seus valores, e o aumento correspondente, no patrimônio líquido,   
com base no valor justo dos títulos patrimoniais concedidos. Para aplicar essa exigência   
para as transações com empregados e outras partes fornecedoras de serviços similares, a   
entidade deve mensurar o valor justo dos serviços recebidos com base no valor justo dos   
títulos patrimoniais concedidos, porque normalmente não é possível estimar de maneira   
confiável o valor justo dos serviços recebidos.

26.8 Para as transações com empregados (incluindo outras partes fornecedoras de serviços

similares), o valor justo dos títulos patrimoniais deve ser mensurado na data de concessão.   
Para as transações com partes que não são empregados, a data de mensuração é a data   
em que a entidade obtém os bens ou que a contraparte presta o serviço.

26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições

de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho.   
Por exemplo, a concessão de ações ou opções de ações a um empregado é normalmente   
condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de   
tempo. Podem existir condições de desempenho que precisam ser atendidas, tais como o   
alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de   
mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de   
aquisição de mercado). Todas as condições de aquisição relacionadas somente com   
serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem   
ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais   
que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, se   
necessário, caso novas informações indicarem que o número de títulos patrimoniais que se   
espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a   
entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com   
o número que efetivamente foi adquirido. Todas as condições de aquisição e as condições   
de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se   
estimar o valor justo das ações e opções de ações na data de mensuração, sem ajuste

123

subsequente, independentemente do resultado.   
26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições

de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho.   
Um exemplo de condição de aquisição referente ao serviço é quando a concessão de   
ações ou opções de ações ao empregado é condicionada à permanência do empregado   
na entidade por determinado período de tempo. Exemplos de condições de aquisição   
referentes ao desempenho são quando a concessão de ações ou opção de compra de   
ações é condicionada a um período de serviço específico e o alcance de determinado   
crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado   
aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). As   
condições de aquisição de direito devem ser contabilizadas da seguinte forma:   
(a) todas as condições de aquisição relacionadas com serviço do empregado ou com

condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração   
no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder.   
Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, caso novas informações   
virem a indicar que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja   
diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a   
estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que   
efetivamente foi adquirido. As condições de aquisição de direito referentes a serviço   
de empregados ou à condição de desempenho fora do mercado não devem ser   
levadas em consideração ao estimar o valor justo das ações, opções de compra de   
ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração;

(b) todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem   
ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e   
opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração, sem   
ajuste subsequente ao valor justo estimado, independentemente do resultado da   
condição de aquisição de direito de mercado ou não aquisição de direito, desde que   
todas as demais condições de aquisição de direito sejam cumpridas. (Alterado pela NBC   
TG 1000 (R1))

**Ações**  
26.10 A entidade deve mensurar o valor justo de ações (e os bens ou serviços relacionados que

foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de mensuração de três níveis:   
(a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais

concedidos, use esse preço;   
(b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo dos

títulos patrimoniais concedidos utilizando dados de mercados observáveis específicos   
da entidade tais como:   
(i) transação recente com as ações da entidade; ou   
(ii) recente avaliação independente e justa da entidade ou de seus principais ativos;

(c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração   
confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável, uma medida indireta do   
valor justo de ações ou direitos sobre a valorização de ações, utilizando um método de   
avaliação que use dados de mercado na maior extensão praticável, para estimar qual   
seria o preço desses títulos patrimoniais na data de concessão, em transação sem   
favorecimento, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar. Os   
administradores da entidade devem utilizar seu julgamento para aplicar o método de   
avaliação mais apropriado para a determinação do valor justo. Qualquer método de   
avaliação utilizado deve ser consistente com as metodologias de avaliação geralmente   
aceitas aplicáveis para títulos patrimoniais.

**Opções de ações e direitos sobre a valorização de ações liquidados pela entrega de títulos   
patrimoniais**26.11 A entidade deve mensurar o valor justo de opções de ações e de direitos sobre a

124

valorização de ações liquidados pela entrega de títulos patrimoniais (e os bens ou serviços   
relacionados que foram recebidos) utilizando a seguinte hierarquia de três níveis de   
mensuração:   
(a) se o preço de mercado observável estiver disponível para os títulos patrimoniais

concedidos, use esse preço;   
(b) se o preço de mercado observável não estiver disponível, mensure o valor justo de

opções de ações e de direitos sobre a valorização de ações utilizando dados de   
mercados observáveis específicos da entidade tal como uma recente transação com   
opções de ações;

(c) se o preço de mercado observável não estiver disponível e obter uma mensuração   
confiável do valor justo de acordo com (b) for impraticável adote uma medida indireta   
do valor justo de opções de ações ou de direitos sobre a valorização de ações,   
utilizando modelo de precificação de opções. As entradas do modelo (tais como preço   
médio ponderado da ação, preço de exercício, volatilidade esperada, vigência da   
opção, dividendos esperados, e taxa de juros livre de risco) deveriam utilizar dados de   
mercado na maior extensão possível. O item 26.10 fornece orientação sobre a   
determinação do valor justo de ações utilizadas na determinação do preço médio   
ponderado da ação. A entidade deveria produzir uma estimativa de volatilidade   
esperada consistente com a metodologia de avaliação utilizada para determinar o   
valor justo das ações.

**Modificação nos termos e condições sob os quais os títulos patrimoniais foram concedidos**  
26.12 Se a entidade modificar as condições de aquisição de maneira que seja benéfica ao

empregado, como por exemplo, a redução do preço de exercício da opção, a redução do   
período de aquisição, ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho, a   
entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na   
contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma:

26.12 A entidade pode modificar os termos e as condições em que os instrumentos patrimoniais   
são concedidos de maneira que seja benéfica ao empregado, como, por exemplo, a   
redução do preço de exercício da opção; a redução do período de aquisição; ou a   
modificação ou eliminação de condição de desempenho. Alternativamente, a entidade   
pode modificar os termos e condições de modo que não seja benéfico ao empregado, por   
exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou inclusão de condição   
de desempenho. A entidade deve levar em consideração as condições modificadas de   
aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte   
forma: (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(a) Se a modificação aumentar o valor justo dos títulos patrimoniais concedidos (ou

aumentar o número de títulos patrimoniais concedidos), mensurados imediatamente   
antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o valor justo incremental   
concedido na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos como   
importância pelos títulos patrimoniais concedidos. O valor justo incremental concedido   
é a diferença entre o valor justo do título patrimonial modificado e o valor justo do título   
patrimonial original, ambos estimados na data da modificação. Se a modificação   
ocorrer ao longo do período de aquisição, o valor justo incremental concedido é   
incluído na mensuração do montante reconhecido pelos serviços durante o período   
que vai da data de modificação até a data na qual o titulo patrimonial modificado é   
adquirido, em adição aos montantes baseados no valor justo da data de concessão   
dos títulos patrimoniais originais, que é reconhecido ao longo do período de aquisição   
original remanescente.

(b) Se a modificação reduzir o valor justo total do acordo de pagamento baseado em   
ações, ou aparentemente não for benéfica ao empregado, a entidade deve, apesar   
disso, continuar contabilizando os serviços recebidos como contrapartida pelos títulos   
patrimoniais concedidos como se essa modificação não tivesse ocorrido.

Os requisitos deste item são expressos no contexto de transações de pagamento   
baseadas em ações com os empregados. Os requisitos também se aplicam a transações   
de pagamento baseadas em ações com partes que não sejam empregados se essas

125

transações forem mensuradas por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais   
concedidos, mas a referência à data de concessão deve se referir à data em que a   
entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

**Cancelamento e liquidação**  
26.13 A entidade deve contabilizar o cancelamento ou a liquidação de prêmio de pagamento

baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais como antecipação da   
aquisição e, portanto, deve reconhecer imediatamente o valor pelos serviços que, de outra   
forma, teria sido reconhecido durante o período remanescente de aquisição.

**Transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro**  
26.14 Para as transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro, a entidade

deve mensurar os produtos ou os serviços adquiridos e o passivo incorrido pelo valor justo   
do passivo. Até que o passivo seja liquidado, a entidade deve remensurar o valor justo do   
passivo novamente em cada data de divulgação e na data de liquidação, com quaisquer   
mudanças no valor justo reconhecidas no resultado do período.

**Transação de pagamento baseado em ações com alternativa de liquidação em dinheiro**  
26.15 Algumas transações de pagamento baseado em ações podem conceder à entidade ou à

contraparte a escolha de liquidar a transação em dinheiro (ou outros ativos) ou pela   
transferência de títulos patrimoniais. Em tal caso, a entidade deve contabilizar a transação   
como transação de pagamento baseado em ações liquidada em dinheiro a não ser que:   
(a) a entidade tenha a prática de liquidação pela emissão de títulos patrimoniais; ou   
(b) a opção não tem substância comercial porque a liquidação em dinheiro não sustenta

essa relação, e é provavelmente menor em valor que o valor justo do título patrimonial.   
Nas circunstâncias (a) e (b), a entidade deve contabilizar a transação como transação de

pagamento baseado em ações, liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais em   
conformidade com os itens 26.7 a 26.13.

**Planos de grupo**  
26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido por entidade controladora para

os empregados de uma ou mais controladas em grupo econômico, e a entidade   
controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando esta Norma ou o   
conjunto completo das normas do CFC, tais controladas são autorizadas a reconhecer e   
mensurar a despesa de pagamento baseado em ações (e a respectiva contribuição de   
capital pela controladora), com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo   
grupo econômico.

26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido pela entidade aos empregados

de uma ou mais entidades do grupo, e o grupo apresentar demonstrações contábeis   
consolidadas utilizando esta norma ou o conjunto completo das normas do CFC, as   
entidades do grupo têm permissão, como alternativa ao tratamento previsto nos itens 26.3   
a 26.15, para mensurar a despesa de pagamento baseado em ações com base na   
alocação razoável da despesa para o grupo econômico. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Plano autorizado pelo governo**26.17 Algumas jurisdições possuem programas estabelecidos de acordo com a lei, nos quais

investidores em ações (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem   
fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo   
fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos   
patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como   
serviços de empregados passados ou futuros). Essas são transações de pagamento

126

baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais dentro do alcance desta   
seção. A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a   
serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e   
o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos)   
mensurados na data de concessão.

**Bem ou serviço não identificável**  
26.17 Se a contraprestação identificável recebida parece ser inferior ao valor justo dos

instrumentos patrimoniais concedidos ou passivo incorrido, geralmente essa circunstância   
indica que outra contraprestação (ou seja, bens ou serviços não identificáveis) foi (ou será)   
recebida. Por exemplo, algumas jurisdições possuem programas nos quais proprietários   
(tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que   
possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que   
são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica   
que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados   
ou futuros). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou   
a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações   
e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem   
recebidos) mensurados na data de concessão. Para transações liquidadas à vista, o   
passivo deve ser remensurado no final de cada período de relatório, até que seja liquidado   
de acordo com o item 26.14. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Divulgação**  
26.18 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre a natureza e a extensão dos

acordos de pagamento baseado em ações que existiram durante o período:   
(a) descrição de cada tipo de acordo de pagamento baseado em ações que existiu em

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

(b) número e preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um   
dos seguintes grupos de opções:   
(i) em aberto no início do período;   
(ii) concedida durante o período;   
(iii) prescrita durante o período;   
(iv) exercida durante o período;   
(v) expirada durante o período;   
(vi) em aberto no final do período;   
(vii) exercível ao final do período.

26.19 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos

patrimoniais, a entidade deve divulgar informações sobre como mensurou o valor justo dos   
bens ou serviços recebidos ou o valor dos títulos patrimoniais concedidos. Se uma   
metodologia de avaliação foi utilizada, a entidade deve divulgar o método e suas razões   
para escolhê-lo.

26.20 Para os acordos de pagamento baseado em ações liquidados em dinheiro, a entidade

deve divulgar informações sobre como o passivo foi mensurado.   
  
26.21 Para os acordos de pagamento baseado em ações que foram modificados durante o

período, a entidade deve divulgar uma explicação sobre essas modificações.   
  
26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico, e

reconhece e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na

127

alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o   
fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).

26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico e

mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável   
das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases   
para a alocação (ver item 26.16). (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

26.23 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre o efeito de transações de

pagamento baseado em ações no resultado da entidade para o período e na sua posição   
financeira e patrimonial:   
(a) a despesa total reconhecida no resultado para o período;   
(b) o valor contábil total no final do período dos passivos provenientes de transações de

pagamento baseado em ações.

**Seção 27   
Redução ao Valor Recuperável de Ativos**

**Objetivo e alcance**27.1 A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor

recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor   
recuperável de todo os ativos exceto os seguintes, para os quais outras seções desta   
Norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:   
(a) tributos diferidos ativos (ver Seção 29 – Tributos sobre o Lucro);   
(b) ativos provenientes de benefícios a empregados (ver Seção 28 – Benefícios a

Empregados);   
(c) ativos financeiros dentro do alcance da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos

ou da Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros;   
(d) propriedade para investimento mensurada pelo valor justo (ver Seção 16 –

Propriedade para Investimento);   
(e) ativos biológicos e produtos agrícolas relacionados com a atividade agrícola

mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda (ver Seção 34 –   
Atividades Especializadas);

(f) ativos provenientes de contratos de construção (ver Seção 23 – Receitas). (Incluída pela   
NBC TG 1000 (R1))

**Estoques   
  
Preço de venda menos os custos para completar a produção e vender**  
27.2 A entidade deve avaliar em cada data de divulgação se quaisquer estoques estão

desvalorizados. A entidade deve fazer a avaliação por meio da comparação do valor   
contábil de cada item do estoque (ou grupo de itens similares – ver item 27.3) com seu   
preço de venda menos os custos para completar e vender. Se um item de estoque (ou   
grupo de itens similares) estiver desvalorizado, a entidade deve reduzir o valor contábil do   
estoque (ou do grupo) para seu preço de venda menos os custos para completar e vender.   
Essa redução é uma perda por desvalorização e é reconhecida imediatamente no   
resultado.

27.3 Caso seja impraticável determinar o preço de venda menos os custos para completar e

vender dos estoques item a item, a entidade pode agrupar itens do estoque relacionados   
com a mesma linha de produto que possuem propósitos ou utilizações finais similares e   
são produzidos e vendidos na mesma área geográfica para os propósitos de avaliação da   
redução ao valor recuperável.

128

**Reversão de redução ao valor recuperável**  
27.4 A entidade deve fazer nova avaliação do preço de venda menos custos para completar e

vender em cada data de divulgação subsequente. Quando as circunstâncias que   
originaram anteriormente a desvalorização dos estoques não existirem mais ou quando   
existir evidência clara do aumento do preço de venda menos custos para completar e   
vender em razão de mudanças nas circunstâncias econômicas, a entidade deve reverter o   
valor da desvalorização (isto é, a reversão é limitada ao valor da perda por desvalorização   
original) de forma que o novo valor contábil seja o menor entre o custo e o valor revisado   
do preço de venda menos custos para completar e vender.

**Outros ativos, exceto estoques   
  
Princípios gerais**  
27.5 Se, e apenas se, o valor recuperável do ativo for menor que seu valor contábil, a entidade

deve reduzir o valor contábil do ativo para seu valor recuperável. Essa redução é uma   
perda por desvalorização. Os itens 27.11 a 27.20 fornecem orientações sobre a   
mensuração do valor recuperável.

27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado.   
27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado, salvo

se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado de acordo com o método de reavaliação na   
Seção 17 – Ativo Imobilizado. Qualquer perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como redução na reavaliação de acordo com o item 17.15D.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Indicadores de desvalorização**  
27.7 A entidade deve avaliar em cada data de divulgação se existe qualquer indicação de que

um ativo possa estar desvalorizado. Se tal indicação existir, a entidade deve estimar o   
valor recuperável do ativo. Se não existir indicação de desvalorização, não é necessário   
estimar o valor recuperável.

27.8 Caso não seja possível estimar o valor recuperável do ativo individualmente, a entidade

deve estimar o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte.   
Esse pode ser o caso devido ao fato de a mensuração do valor recuperável exigir a   
projeção de fluxos de caixa, e algumas vezes os ativos individuais não geram fluxos de   
caixa sozinhos. A unidade geradora de caixa de ativo é o menor grupo identificável de   
ativos que inclui o ativo e que gera entradas de caixa, que são em grande parte   
independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de outros grupos de ativos.

27.9 Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a

entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:   
*Fontes externas de informação*

(a) Durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente mais do que   
seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.

(b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o   
período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado,   
econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é   
utilizado.

(c) As taxas de juros de mercado ou as outras taxas de retorno de mercado sobre   
investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente   
afetam materialmente a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de ativo   
e diminuem o valor justo menos as despesas para vender o ativo.

129

(d) O valor contábil dos ativos líquidos da entidade é maior do que o valor justo estimado   
da entidade como um todo (tal estimativa pode ter sido feita, por exemplo, em relação   
ao potencial de venda de parte ou de toda a entidade).

*Fontes internas de informação*(e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de ativo.   
(f) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o

período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, na medida ou na maneira em   
que um ativo é utilizado ou espera-se que seja utilizado. Essas mudanças incluem: o   
ativo tornar-se inativo, planos para descontinuar ou reestruturar a operação na qual o   
ativo pertence, planos para alienar o ativo antes da data previamente esperada e   
revisão da vida útil do ativo como definida ao invés de indefinida.

(g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho   
econômico de ativo é, ou será pior, que o esperado. Nesse contexto, o desempenho   
econômico inclui os resultados operacionais e os fluxos de caixa.

27.10 Se existir indicação de que um ativo pode ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que

a entidade deveria revisar a vida útil remanescente, o método de depreciação   
(amortização) ou o valor residual do ativo e ajustá-lo de acordo com a seção desta Norma   
que seja aplicável ao ativo (por exemplo, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 18 –   
Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)), mesmo   
que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

**Mensuração do valor recuperável**  
27.11 O valor recuperável de ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor

justo menos despesa para vender e o seu valor em uso. Se não for possível estimar o valor   
recuperável do ativo individualmente, as orientações nos itens 27.12 a 27.20 para um ativo   
devem ser interpretadas como referências válidas para uma unidade geradora de caixa do   
ativo.

27.12 Nem sempre é necessário determinar o valor justo menos despesa para vender de ativo e

seu valor em uso. Se qualquer um desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo   
não sofre desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

27.13 Se não existe razão para acreditar que o valor em uso de ativo exceda significativamente

seu valor justo menos despesa para vender, o valor justo de venda menos despesa para   
vender pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será normalmente o caso   
para um ativo que é mantido para alienação.

**Valor justo menos despesa para vender (valor líquido de venda)**27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transações em

bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de   
venda. A melhor evidência do valor líquido de venda de ativo é o preço de contrato de   
venda firme em transação em bases comutativas ou preço de mercado em mercado ativo.   
Se não existir contrato de venda firme ou mercado ativo para o ativo, o valor líquido de   
venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que a   
entidade poderia obter, na data de divulgação, pela venda do ativo em transação em bases   
comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, após a dedução das despesas de   
venda. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações   
recentes para ativos semelhantes dentro do mesmo setor.

27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transação em bases

comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda (os   
itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo). (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

130

**Valor em uso**  
27.15 O valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter de ativo.

O cálculo do valor presente envolve os seguintes passos:   
(a) estimar as futuras entradas e saídas de caixa a serem obtidas pelo uso contínuo do

ativo e pela sua alienação final; e   
(b) aplicar a taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.

27.16 Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso de ativo:

(a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;   
(b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou no período de ocorrência

desses fluxos de caixa futuros;   
(c) valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa atual de juros livre de risco;   
(d) preço para sustentar a incerteza inerente ao ativo;   
(e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado considerariam

ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.   
  
27.17 Ao mensurar o valor em uso, as estimativas de fluxos de caixa devem incluir:

(a) projeções de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo;   
(b) projeções de saídas de fluxo de caixa que sejam necessariamente incorridas na

geração de entradas de fluxos de caixa provenientes do uso contínuo do ativo   
(incluindo as saídas de caixa decorrentes da preparação do ativo para utilização) e   
que possam ser diretamente atribuídas, ou alocadas em base razoável e consistente,   
ao ativo;

(c) fluxos de caixa líquidos que se espera receber (ou pagar) pela alienação do ativo ao   
final de sua vida útil em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e   
interessadas.

A entidade pode desejar utilizar algum orçamento recente ou previsão para estimar os   
fluxos de caixa, caso disponível. Para estimar as projeções de fluxo de caixa para além do   
período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes, a entidade pode desejar   
extrapolar as projeções baseadas em orçamentos ou previsões por meio da utilização de   
taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a não ser que uma   
taxa crescente possa ser justificada.

27.18 As estimativas de fluxos de caixa não devem incluir:

(a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou   
(b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

27.19 Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As

estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas ou as saídas de caixa   
futuras estimadas que se espera que ocorram de:   
(a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou   
(b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

27.20 A taxa de desconto utilizada no cálculo do valor presente deve ser a taxa antes dos

tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado sobre:   
(a) o valor do dinheiro no tempo; e   
(b) os riscos específicos do ativo para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa

não tenham sido ajustadas.   
A taxa de desconto utilizada para mensurar o valor em uso de ativo não deve refletir os

riscos para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa tenham sido ajustadas, para   
evitar a dupla contagem.

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

131

27.21 A perda por desvalorização deve ser reconhecida para unidade geradora de caixa se, e   
apenas se, o valor recuperável da unidade for menor que o valor contábil da unidade. A   
perda por desvalorização deve ser alocada para reduzir os valores contábeis dos ativos da   
unidade na seguinte ordem:   
(a) primeiro, para os valores contábeis de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade

futura (*goodwill*) alocado para a unidade geradora de caixa; e   
(b) em seguida, para os outros ativos da unidade de maneira proporcional, com base no

valor contábil de cada ativo da unidade geradora de caixa.   
  
27.22 Entretanto, a entidade não deve reduzir o valor contábil de qualquer ativo da unidade

geradora de caixa para um valor inferior ao maior dos seguintes valores:   
(a) seu valor líquido de venda (se determinável);   
(b) seu valor em uso (se determinável); e   
(c) zero.

27.23 Qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para um

ativo em razão da restrição mencionada no item 27.22 deve ser alocado para outros ativos   
da unidade de maneira proporcional, com base nos valores contábeis desses outros ativos.

**Exigências adicionais para a redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de   
rentabilidade futura (*goodwill*)**  
27.24 O ágio por expectativa de rentabilidade futura, sozinho, não pode ser vendido. Nem

tampouco consegue gerar fluxos de caixa para a entidade que sejam independentes dos   
fluxos de caixa de outros ativos. Como consequência, o valor justo do ágio não pode ser   
mensurado diretamente. Portanto, o valor justo do ágio necessita ser obtido pela   
mensuração do valor justo da unidade geradora de caixa da qual o ágio faz parte.

27.25 Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável, o ágio adquirido em

combinação de negócios deve, a partir da data de aquisição, ser alocado para cada   
unidade geradora de caixa do adquirente que supostamente se beneficiará das sinergias   
da combinação, independentemente de os outros ativos ou passivos da entidade adquirida   
serem atribuídos a essas unidades.

27.26 Parte do valor recuperável de unidade geradora de caixa é atribuível à participação dos

não controladores no ágio. Para os propósitos do teste de redução ao valor recuperável em   
unidade geradora de caixa de propriedade parcial com ágio por expectativa de   
rentabilidade futura, o valor contábil dessa unidade é ajustado de maneira nocional, antes   
de ser comparado com o seu valor recuperável, por meio do aumento do valor contábil do   
ágio alocado à unidade pela inclusão do ágio atribuível à participação dos não   
controladores. Esse valor contábil ajustado de maneira nocional é então comparado com o   
valor contábil da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa sofreu   
desvalorização.

27.27 Se o ágio não puder ser alocado para as unidades geradoras de caixa individuais (ou

grupos de unidades geradoras de caixa) em base não arbitrária, então, para o propósito de   
testar o ágio, a entidade deve testar a redução ao valor recuperável do ágio por meio da   
determinação do valor recuperável de (a) ou (b):   
(a) da entidade adquirida como um todo, se o ágio relacionado com a entidade adquirida

não tiver sido integrado. Integrado significa que o negócio adquirido foi reestruturado   
ou dissolvido pela entidade que divulga ou outras controladas;

(b) o grupo inteiro de entidades, excluindo quaisquer entidades que não tenham sido   
integradas, caso o ágio seja relacionado com a entidade que tenha sido integrada.

Ao aplicar este item, a entidade necessita separar o ágio em ágio relacionado com as   
entidades que foram integradas e ágio relacionado com as entidades que não foram   
integradas. Além disso, a entidade deve seguir as exigências desta seção para unidades   
geradoras de caixa ao calcular o valor recuperável de, e ao alocar as perdas e reversões

132

de perdas por desvalorização para os ativos pertencentes a, entidade ou grupo de   
entidades adquiridas.

**Reversão de perda por desvalorização**  
27.28 A perda por desvalorização reconhecida para o ágio derivado de expectativa de

rentabilidade futura não deve ser revertida em período subsequente.   
  
27.29 Para todos os outros ativos exceto o ágio, a entidade deve avaliar, em cada data de

divulgação, se existe qualquer indicação de que uma perda por desvalorização   
reconhecida em períodos anteriores possa não existir mais ou possa ter diminuído.   
Indicações de que a perda por desvalorização possa ter diminuído ou possa não existir   
mais são geralmente o oposto daquelas dispostas no item 27.9. Se tal indicação existir, a   
entidade deve determinar se toda ou parte da perda por desvalorização anterior deve ser   
revertida. O procedimento para fazer essa determinação depende se a perda por   
desvalorização anterior do ativo foi feita sobre:   
(a) o valor recuperável desse ativo individual (ver item 27.30); ou   
(b) o valor recuperável da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte (ver item

27.31).   
 **Reversão quando o valor recuperável foi estimado para ativo individual desvalorizado**27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo

individual desvalorizado, as seguintes exigências se aplicam:   
27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo

individual com problemas de recuperação, as seguintes exigências se aplicam: (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))   
(a) a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo na data de divulgação corrente;   
(b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve

aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita em (c)   
abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve   
reconhecer a reversão imediatamente no resultado;

(b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve   
aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita na   
alínea (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade   
deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado, salvo se o ativo for   
reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item   
17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item   
17.15C; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(c) a reversão da perda por desvalorização não deve aumentar o valor contábil do ativo   
acima do valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou   
amortização) caso nenhuma perda por desvalorização tivesse sido reconhecida em   
anos anteriores;

(d) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, a entidade deve ajustar   
a despesa de depreciação (amortização) para o ativo em períodos futuros, de modo a   
alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se algum), em base   
sistemática sobre sua vida útil remanescente.

**Reversão quando o valor recuperável foi estimado para unidade geradora de caixa**  
27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade

geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:   
(a) a entidade deve estimar o valor recuperável dessa unidade geradora de caixa na data

do balanço;   
(b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor

contábil, esse excesso é uma reversão de perda por desvalorização. A entidade deve

133

alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio de   
maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita   
em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como   
reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e reconhecidas   
imediatamente no resultado;

(b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor   
contábil, esse excesso é a reversão de perda por desvalorização. A entidade deve   
alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio por   
expectativa de rentabilidade futura de maneira proporcional aos valores contábeis   
desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores   
contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os   
ativos individuais e devem ser reconhecidas imediatamente no resultado, salvo se o   
ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no   
item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item   
17.15C; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(c) ao alocar a reversão da perda por desvalorização para a unidade geradora de caixa, a   
reversão não deve aumentar o valor contábil de quaisquer ativos acima do menor valor   
entre:   
(i) seu valor recuperável; e   
(ii) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização)

se não tivesse sido reconhecida a perda por desvalorização em anos anteriores;   
(d) qualquer valor excedente da perda por desvalorização que não puder ser alocado para

um ativo em razão da restrição mencionada em (c) acima deve ser alocado de   
maneira proporcional para os outros ativos da unidade geradora de caixa, exceto para   
o ágio por expectativa de rentabilidade futura;

(e) após a reversão da perda por desvalorização ser reconhecida, se aplicável, a entidade   
deve ajustar a despesa de depreciação (amortização) para quaisquer ativos da   
unidade geradora de caixa em períodos futuros, de modo a alocar os valores   
contábeis revisados dos ativos, menos seus valores residuais (se houver) em base   
sistemática sobre suas vidas úteis remanescentes.

**Divulgação**  
27.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo indicada no

item 27.33:   
(a) o valor das perdas por desvalorização reconhecidas no resultado durante o período, e

as contas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por desvalorização   
foram incluídas;

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

27.33 A entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 27.32 para cada uma das

seguintes classes de ativo:   
(a) estoques;   
(b) ativo imobilizado (incluindo propriedade para investimento contabilizada pelo método

do custo);   
(c) ágio;   
(d) ativos intangíveis exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura;   
(e) investimentos em coligadas;   
(f) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto.

134

**Seção 28   
Benefícios a Empregados**

**Alcance desta seção**  
28.1 Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração proporcionadas por uma

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

que não os benefícios de desligamento) que são totalmente devidos dentro do período   
de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços   
respectivos;

(b) benefícios pós-emprego, que são os benefícios a empregados (outros que não os   
benefícios de desligamento) que devem ser pagos após o término do período de   
emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo a empregados, que são os benefícios a empregados   
(outros que não os benefícios de desligamento e os benefícios pós-emprego) que não   
são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em   
que os empregados prestam os serviços relacionados;

(d) benefícios de desligamento, que são os benefícios a empregados que devem ser   
pagos como resultado de:   
(i) decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de empregado antes da

data normal de aposentadoria; ou   
(ii) decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses

benefícios.   
  
28.2 Os benefícios a empregados também incluem as transações de remuneração baseada em

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

**Princípios gerais de reconhecimento para todos os benefícios a empregados**  
28.3 A entidade deve reconhecer o custo de todos os benefícios a empregados cujos direitos

tenham sido adquiridos pelos seus empregados como resultado de serviços prestados   
para a entidade durante o período de divulgação (período ao qual o balanço e a   
demonstração de resultados se referem):   
(a) como passivo, depois de deduzir os valores que tenham sido pagos diretamente para

os empregados ou como contribuição para fundo de beneficio aos empregados. Se o   
valor pago exceder a obrigação proveniente do serviço antes da data do balanço, a   
entidade deve reconhecer esse excesso como ativo na medida em que o pagamento   
antecipado levará à redução dos pagamentos futuros ou à restituição de dinheiro;

(b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja   
reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo   
imobilizado.

**Benefícios a empregados de curto prazo   
  
Exemplos**  
28.4 Os benefícios a empregados de curto prazo a empregados incluem itens tais como:

(a) ordenados, salários e contribuições para a previdência social;

135

(b) licenças remuneradas de curto prazo (tais como férias anuais remuneradas e licença   
por doença remunerada) quando se espera que as ausências ocorram dentro de doze   
meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;

(c) participação nos lucros e bônus a ser paga dentro de doze meses após o final do   
período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e

(d) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, automóveis e bens   
ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados.

**Mensuração de benefícios de curto prazo em geral**  
28.5 Quando um empregado prestou serviço para a entidade durante o período contábil

(abrangido pela demonstração do resultado e balanço respectivo), a entidade deve   
mensurar os valores reconhecidos de acordo com o item 28.3 pelo valor esperado não   
descontado do benefício a empregado de curto prazo a ser pago em troca desse serviço.

**Reconhecimento e mensuração - licenças remuneradas de curto prazo**  
28.6 A entidade pode remunerar os empregados por licenças por várias razões incluindo férias

anuais e licenças por doenças. Algumas licenças remuneradas de curto prazo se   
acumulam - os direitos a elas podem ser mantidos e utilizados em períodos futuros caso o   
empregado não utilize o direito adquirido no período atual na sua totalidade. Exemplos   
incluem as férias anuais e as licenças por doenças. A entidade deve reconhecer o custo   
esperado das licenças remuneradas acumuláveis quando os empregados prestarem os   
serviços que aumentam seus direitos sobre licenças remuneradas futuras. A entidade deve   
mensurar o custo esperado de licenças remuneradas acumuláveis pelo valor adicional não   
descontado que a entidade espera pagar como consequência do direito não utilizado que   
tenha sido acumulado até a data do balanço. A entidade deve apresentar esse valor como   
passivo circulante na data do balanço.

28.7 A entidade deve reconhecer o custo de outras licenças remuneradas (não acumuláveis)

quando as licenças ocorrerem. A entidade deve mensurar o custo de licenças   
remuneradas não acumuláveis pelo valor não descontado de salários e ordenados pagos   
ou a pagar para o período da licença.

**Reconhecimento – planos de participação nos lucros e bônus**  
28.8 A entidade deve reconhecer o custo esperado de planos de participação nos lucros e

bônus apenas quando:   
(a) a entidade tiver obrigação presente legal ou obrigação não formalizada (obrigação

construtiva) de fazer tais pagamentos como resultado de eventos passados (isso   
significa que a entidade não tem alternativa realista a não ser efetuar os pagamentos);   
e

(b) uma estimativa confiável da obrigação puder ser feita.   
 **Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de   
benefício definido**  
28.9 Os benefícios pós-emprego incluem, por exemplo:

(a) benefícios de aposentadoria, tais como pensões; e   
(b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida pós-emprego e assistência

médica pós-emprego.   
Os acordos pelos quais a entidade proporciona benefícios pós-emprego são denominados

planos de benefícios pós-emprego. A entidade deve aplicar esta seção para todos os   
acordos que envolvam, ou não, o estabelecimento de uma entidade separada para receber   
as contribuições e pagar os benefícios. Em alguns casos, esses acordos são impostos pela   
lei ao invés de decisão da entidade. Em alguns casos, esses acordos derivam de ações da   
entidade mesmo na ausência de plano formal, documentado.

136

28.10 Os planos de benefício pós-emprego são classificados ou como planos de contribuição

definida ou planos de benefício definido, dependendo de seus principais termos e   
condições.   
(a) Os planos de contribuição definida são os planos de benefícios pós-emprego sob os

quais a entidade paga contribuições fixas a uma entidade separada (fundo de pensão)   
e não tem a obrigação legal ou não formalizada de pagar contribuições adicionais ou   
de fazer pagamentos diretos de benefícios para os empregados se o fundo não   
possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados referentes   
aos serviços destes no período atual ou em períodos anteriores. Portanto, o valor dos   
benefícios pós-emprego recebido pelo empregado é determinado pelo valor das   
contribuições pagas pela entidade (e, em muitos casos, também pelo empregado)   
para um plano de benefício pós-emprego ou para uma entidade seguradora,   
juntamente com os retornos de investimentos provenientes das contribuições.

(b) Os planos de benefício definido são os planos de benefícios pós-emprego que não   
sejam os planos de contribuição definida. Sob os planos de benefício definido, a   
obrigação da entidade é prover os benefícios estabelecidos em acordo com os   
empregados atuais e antigos, e o risco atuarial (que os benefícios custem mais ou   
menos do que o esperado) e o risco de investimento (que os retornos sobre os ativos   
destinados a financiar os benefícios sejam distintos das expectativas) são retidos, em   
essência, pela entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que o   
esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada, e vice-versa, caso a   
experiência atuarial ou de investimento seja melhor que o esperado.

**Planos multiempregadores e planos de previdência social**  
28.11 Os planos multiempregadores e os planos de previdência social são classificados como

planos de contribuição definida ou planos de benefício definido com base nos termos do   
plano, incluindo qualquer obrigação não formalizada que se estenda para além dos termos   
formais. Entretanto, quando informação suficiente não estiver disponível para se utilizar o   
tratamento contábil de benefício definido para plano multiempregador que seja plano de   
benefício definido, a entidade deve contabilizar o plano de acordo com o item 28.13 como   
se o plano fosse plano de contribuição definida e fazer as divulgações exigidas pelo item   
28.40.

**Benefícios sob proteção de seguro**  
28.12 A entidade pode pagar prêmios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-

emprego. A entidade deve tratar o plano como plano de contribuição definida, exceto se a   
entidade tiver obrigação legal ou não formalizada de:   
(a) pagar os benefícios dos empregados diretamente quando vencerem; ou   
(b) pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros

do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em períodos   
anteriores.

Uma obrigação não formalizada pode surgir indiretamente por meio do plano, por meio do   
mecanismo de fixação de prêmios futuros, ou por meio de relacionamento com uma parte   
relacionada com o segurador. Caso a entidade retenha tal obrigação legal ou não   
formalizada, a entidade deve tratar o plano como plano de benefício definido.

**Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida   
  
Reconhecimento e mensuração**  
28.13 A entidade deve reconhecer a contribuição a ser paga para um período:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer valor já pago. Se os pagamentos da   
contribuição excederem a contribuição devida pelo serviço antes da data do balanço, a   
entidade deve reconhecer esse excesso como ativo;

137

(b) como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que o custo seja   
reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo   
imobilizado.

**Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido   
  
Reconhecimento**  
28.14 Ao aplicar os princípios gerais de reconhecimento do item 28.3 para os planos de beneficio

definido, a entidade deve reconhecer:   
(a) um passivo por suas obrigações sob os planos de benefício definido, líquido dos ativos

do plano – ”passivo com planos de benefícios definidos” (ver itens 28.15 a 28.23);   
(b) a variação líquida desse passivo durante o período como custo de seus planos de

benefício definido durante o período (ver itens 28.24 a 28.27).   
 **Mensuração do passivo de benefício definido**  
28.15 A entidade deve mensurar o passivo de benefício definido por suas obrigações sob planos

de benefícios definidos pelo total líquido dos seguintes valores:   
(a) o valor presente de suas obrigações sob planos de benefício definido (obrigação de

benefício definido) na data de divulgação (data do balanço) (os itens 28.16 a 28.22   
fornecem orientação para mensuração dessa obrigação), menos

(b) o valor justo, na data de divulgação (data do balanço), dos ativos do plano (se   
existirem), os quais serão diretamente utilizados na liquidação das obrigações. Os   
itens 11.27 a 11.32 estabelecem as exigências para determinação do valor justo   
desses ativos do plano que sejam ativos financeiros.

**Inclusão de benefícios adquiridos ou não adquiridos pelos empregados**  
28.16 O valor presente das obrigações da entidade sob os planos de benefício definido na data

do balanço deve refletir o valor estimado dos benefícios que os empregados obtiveram em   
troca pelos seus serviços no período corrente e em períodos anteriores, incluindo os   
benefícios cujo período de aquisição (legal) pelos empregados ainda não se completou   
(ver item 28.26) e incluindo os efeitos de fórmulas de benefícios que fornecem aos   
empregados maiores benefícios para os últimos anos de serviço. Isso exige que a entidade   
determine quanto de beneficio é atribuível ao período corrente e aos períodos anteriores   
com base na fórmula de benefício do plano, e faça estimativas (premissas atuariais) sobre   
variáveis demográficas (tais como taxa de rotatividade e mortalidade) e variáveis   
financeiras (tais como futuros aumentos de salários e custos médicos) que influenciam o   
custo do benefício. As premissas atuariais não devem conter viés (nem imprudente nem   
excessivamente conservador) mutuamente compatíveis, e selecionadas para refletir a   
melhor estimativa dos fluxos de caixa futuros que irão ocorrer sob o plano.

**Desconto**  
28.17 A entidade deve mensurar sua obrigação de benefício definido na base de valor presente

descontado. A entidade deve determinar a taxa utilizada para descontar os pagamentos   
futuros com base nos rendimentos do mercado na data do balanço de títulos corporativos   
de alta qualidade. Se não houver mercado ativo para tais títulos, a entidade deve utilizar os   
rendimentos do mercado (na data do balanço) dos títulos do governo. A moeda e o prazo   
dos títulos corporativos ou dos títulos do governo devem ser consistentes com a moeda e o   
prazo estimados dos pagamentos futuros.

**Método de avaliação atuarial**  
28.18 Se a entidade for capaz, sem custo ou esforço excessivo, de utilizar o método de crédito

unitário projetado para mensurar sua obrigação de beneficio definido e as despesas

138

relacionadas, ela deve utilizá-lo. Se os benefícios definidos forem baseados nos salários   
futuros, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade mensure suas   
obrigações de beneficio definido em uma base que reflita os aumentos de salários futuros   
estimados. Adicionalmente, o método de crédito unitário projetado exige que a entidade   
adote várias premissas atuariais ao mensurar a obrigação de beneficio definido, incluindo   
taxas de desconto, taxas de retorno esperado sobre os ativos do plano, taxas esperadas   
de aumentos de salário, rotatividade de empregados, mortalidade e (para os planos   
médicos de benefício definido) taxas de tendência de custos médicos.

28.19 Se a entidade não for capaz, sem custo ou esforço excessivo, de utilizar o método de

crédito unitário projetado para mensurar sua obrigação e seu custo sob planos de beneficio   
definido, a entidade está autorizada a fazer as seguintes simplificações na mensuração de   
sua obrigação de benefício definido com respeito aos empregados atuais:   
(a) ignorar os aumentos de salários futuros estimados (isto é, assumir que os salários

atuais se manterão até a data em que se espera que os empregados atuais comecem   
a receber os benefícios pós-emprego);

(b) ignorar os serviços futuros dos empregados atuais (isto é, assumir o fechamento do   
plano para os empregados existentes bem como para quaisquer novos empregados);   
e

(c) ignorar possíveis mortalidades durante o período de serviço de empregados atuais   
entre a data do balanço e a data em que se espera que os empregados comecem a   
receber os benefícios pós-emprego (isto é, assumir que todos os empregados atuais   
irão receber os benefícios pós-emprego). Entretanto, a mortalidade depois do período   
de serviço (isto é, a expectativa de vida) ainda precisará ser considerada.

A entidade que se aproveitar das simplificações de mensuração antecedentes precisa,   
apesar de tudo, incluir os benefícios adquiridos e os ainda não legalmente adquiridos na   
mensuração de sua obrigação de benefício definido.

28.20 Esta Norma não exige que a entidade contrate os serviços de atuário independente para

realizar as avaliações atuariais abrangentes necessárias para o cálculo de sua obrigação   
de benefício definido. Esta Norma tampouco exige que uma avaliação atuarial abrangente   
seja feita anualmente. Nos períodos entre avaliações atuariais abrangentes, se as   
principais premissas atuariais não mudarem significativamente, a obrigação de beneficio   
definido pode ser mensurada por meio do ajuste na mensuração do período anterior em   
razão das alterações nos dados demográficos dos empregados, tais como número de   
empregados e níveis de salário.

**Introduções, alterações, reduções e liquidações de planos**  
28.21 Caso um plano de benefício definido tenha sido introduzido ou alterado durante o período

corrente, a entidade deve aumentar ou diminuir seu passivo com planos de benefícios   
definidos para refletir a alteração, e deve reconhecer o aumento (diminuição) como   
despesa (receita) ao mensurar o resultado do período corrente. De modo oposto, caso um   
plano tenha sido reduzido (isto é, os benefícios ou o grupo de empregados coberto foram   
reduzidos) ou liquidado (a obrigação do empregador foi completamente liberada), a   
obrigação com planos de benefícios definidos deve ser diminuída ou eliminada, e a   
entidade deve reconhecer o ganho ou a perda proveniente no resultado do período   
corrente.

**Ativo de plano de beneficio definido**  
28.22 Se o valor presente da obrigação com benefícios definidos na data de divulgação (data do

balanço) for menor que o valor justo dos ativos do plano nessa mesma data, o plano tem   
excedente positivo. A entidade deve reconhecer o excedente positivo do plano como ativo   
de plano de benefício definido apenas na extensão em que for capaz de recuperar esse   
excedente positivo por meio de contribuições reduzidas no futuro ou por meio de   
reembolso pelo plano.

139

**Custo de um plano de benefício definido**  
28.23 A entidade deve reconhecer a alteração líquida no seu passivo com planos de benefícios

definidos durante o período, exceto a alteração atribuível aos benefícios pagos aos   
empregados durante o período ou às contribuições do empregador, como custo de seu   
plano de benefício definido durante o período. Esse custo é reconhecido no resultado   
como despesa ou como item de outros resultados abrangentes (ver item 28.24), a não ser   
que outra seção desta Norma exija que o custo seja reconhecido com parte do custo de   
ativo, tais como estoques ou ativo imobilizado.

**Reconhecimento – escolha de prática contábil**  
28.24 Exige-se que a entidade reconheça todos os ganhos e as perdas atuariais no período em

que eles ocorrem. A entidade deve:   
(a) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado; ou   
(b) reconhecer todos os ganhos e as perdas atuariais no resultado abrangente como uma

escolha de política contábil. A entidade deve aplicar sua política contábil escolhida de   
maneira consistente para todos os seus planos de benefício definido e todos os seus   
ganhos e perdas atuariais. Os ganhos e as perdas atuariais reconhecidos no resultado   
abrangente devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente.

28.25 A alteração líquida no passivo com planos de benefícios definidos que é reconhecida como

custo de plano de beneficio definido inclui:   
(a) alteração no passivo com planos de benefícios definidos proveniente dos serviços

prestados pelo empregado durante o período contábil;   
(b) juros sobre as obrigações de benefício definido durante o período contábil (período

abrangido pela demonstração do resultado);   
(c) retornos sobre quaisquer ativos do plano e a alteração líquida no valor justo dos

direitos de reembolso reconhecidos (ver item 28.28) durante o período contábil;   
(d) ganhos e perdas atuariais obtidos no período de divulgação;   
(e) aumentos ou diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes

da introdução de novo plano ou da alteração de plano existente no período contábil   
(ver item 28.21);

(f) diminuições no passivo com planos de benefícios definidos resultantes de reduções ou   
liquidações de plano existente no período contábil (ver item 28.21).

28.26 O serviço do empregado dá origem a uma obrigação sob o plano de benefício definido,

mesmo se os benefícios estiverem condicionados ao emprego futuro (em outras palavras,   
os direitos a eles ainda não foram legalmente adquiridos). O serviço do empregado, antes   
da data de aquisição do direito, dá origem a uma obrigação não formalizada porque, ao   
final de cada data de balanço, o total de serviços futuros que o empregado terá de prestar   
antes de adquirir o direito é reduzido. Ao mensurar sua obrigação de benefício definido, a   
entidade deve considerar a probabilidade de que alguns empregados possam não   
satisfazer aos requisitos de aquisição do direito. De maneira similar, embora alguns   
benefícios pós-emprego (como por exemplo, benefícios médicos pós-emprego) tornem-se   
exigíveis apenas caso evento específico ocorra no momento em que o empregado já tenha   
se desligado (como por exemplo, doença), a obrigação é criada quando o empregado   
presta serviços que proporcionem o direito ao benefício caso o evento específico ocorra. A   
probabilidade de que o evento específico venha a ocorrer afeta a mensuração da   
obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

28.27 Caso os benefícios definidos sejam reduzidos por valores que serão pagos aos

empregados sob planos patrocinados pelo governo, a entidade deve mensurar suas   
obrigações de beneficio definido em base que reflita os benefícios a serem pagos de   
acordo com planos governamentais, mas apenas se:   
(a) esses planos forem tornados mandatórios antes da data do balanço; ou

140

(b) o histórico, ou outra evidência confiável, indicar que esses benefícios do poder público   
irão se alterar de algum modo previsível, como, por exemplo, em linha com alterações   
futuras nos níveis gerais de preços ou níveis gerais de salário.

**Reembolso**  
28.28 Se a entidade está praticamente certa de que outra parte reembolsará parte ou a totalidade

dos gastos necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, a entidade deve   
reconhecer seu direito ao reembolso como ativo separado. A entidade deve mensurar o   
ativo pelo valor justo. Na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado   
abrangente, a despesa relacionada a um plano de benefício definido pode ser apresentada   
líquida do valor reconhecido por reembolso.

**Outros benefícios de longo prazo a empregados**  
28.29 Outros benefícios de longo prazo a empregados incluem, por exemplo:

(a) licenças remuneradas de longo prazo;   
(b) benefícios por longo tempo de serviço (licenças prêmio);   
(c) benefícios de longo prazo por invalidez;   
(d) participação nos lucros e bônus a serem pagos depois de doze meses ou mais do final

do período no qual os empregados prestaram o respectivo serviço;   
(e) remunerações diferidas pagas depois de doze meses ou mais do final do período no

qual foram obtidas.   
  
28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a

empregados, mensurado pelo total líquido dos seguintes valores:   
(a) valor presente da obrigação de benefício definido na data do balanço; menos   
(b) valor justo dos ativos do plano (se houver), na data do balanço, utilizados para

liquidação direta das obrigações.   
A entidade deve reconhecer as alterações no passivo de acordo com o item 28.23.

A entidade deve reconhecer as alterações líquidas no passivo durante o período, exceto a   
alteração atribuível a benefícios pagos a empregados durante o período ou a contribuições   
do empregador, como custo de seus outros benefícios de longo prazo aos empregados   
durante o período. Esse custo é integralmente reconhecido no resultado como despesa,   
salvo se outra seção desta norma exigir que seja reconhecido como parte do custo de   
ativo, tal como estoques ou imobilizado. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Benefícios por desligamento**  
28.31 A entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros

acordos com empregados ou com seus representantes, ou por obrigação não formalizada   
baseada na prática de negócios, costumes ou desejo de agir com equidade, a fazer   
pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando do término do   
vínculo empregatício. Tais pagamentos são benefícios por desligamento.

**Reconhecimento**  
28.32 Em razão dos benefícios por desligamento não conferirem benefícios econômicos futuros à

entidade, esta deve reconhecê-los como despesa no resultado imediatamente.   
  
28.33 Quando a entidade reconhece os benefícios por desligamento, esta pode também ter que

contabilizar uma redução nos benefícios de aposentadoria ou em outros benefícios a   
empregados.

28.34 A entidade deve reconhecer os benefícios por desligamento como passivo e despesa

somente quando a entidade estiver formalmente comprometida a:

141

(a) cessar o vínculo empregatício do empregado ou de grupo de empregados antes da   
data normal de aposentadoria; ou

(b) fornecer benefícios por desligamento como resultado de uma oferta feita para   
encorajar a saída voluntária.

28.35 A entidade está formalmente comprometida com o desligamento apenas quando a

entidade tem um plano formal detalhado de desligamento e não existe a possibilidade real   
de cancelamento do plano.

**Mensuração**  
28.36 A entidade deve mensurar os benefícios por desligamento pela melhor estimativa dos

gastos que seriam requeridos para liquidar a obrigação na data do balanço. No caso de   
oferta feita para encorajar a demissão voluntária, a mensuração dos benefícios por   
desligamento deve ser baseada no número de empregados que supostamente aceitarão a   
oferta.

28.37 Quando os benefícios por desligamentos vencerem em data superior a doze meses do

encerramento do período de divulgação, eles devem ser mensurados pelo valor presente   
descontado.

**Planos de grupo**  
28.38 Se a entidade controladora conceder benefícios aos empregados de uma ou mais

controladas em grupo, e a controladora apresentar demonstrações contábeis consolidadas   
utilizando a Norma Contabilidade para PMEs ou o conjunto completo das normas do CFC,   
tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de benefícios a   
empregados com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo.

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

prazo.   
 **Divulgação sobre planos de contribuição definida**  
28.40 A entidade deve divulgar o valor reconhecido no resultado como despesa para os planos

de contribuição definida. Caso a entidade trate um plano de beneficio definido   
multiempregador como plano de contribuição definida em razão da indisponibilidade de   
informações suficientes para utilizar o tratamento contábil de benefício definido (ver item   
28.11), a entidade deve divulgar o fato de que esse é um plano de benefício definido e os   
motivos pelos quais está sendo contabilizado como plano de contribuição definida,   
juntamente com quaisquer informações disponíveis sobre o superávit ou déficit do plano e   
as implicações, se houver, para a entidade.

**Divulgação sobre planos de benefício definido**  
28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido

(exceto para quaisquer planos de beneficio definido multiempregador que sejam   
contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11,   
para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, em vez das divulgações exigidas   
neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, essas   
divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando   
certos agrupamentos considerados mais úteis:

142

(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 beneficio definido;

(c) caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao   
mensurar sua obrigação de beneficio definido, ela deve divulgar esse fato e os motivos   
pelos quais utilizar o método da unidade projetada para mensurar sua obrigação e   
custo de acordo com os planos de benefício definido implicariam custo ou esforço   
excessivo; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

(d) a data da avaliação atuarial abrangente mais recente e, caso não tenha sido na data   
de divulgação, uma descrição dos ajustes que foram feitos para mensurar a obrigação   
de benefício definido na data de divulgação;

(e) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento da obrigação de benefício   
definido demonstrando, separadamente, os benefícios pagos e todas as outras   
alterações;

(f) a conciliação dos saldos de abertura e de fechamento dos valores justos dos ativos do   
plano e dos saldos de abertura e de fechamento de qualquer direito de reembolso   
reconhecido como ativo, demonstrando separadamente, se aplicável:   
(i) contribuições;   
(ii) benefícios pagos; e   
(iii) outras alterações nos ativos do plano;

(g) o custo total relativo aos planos de benefício definido para o período, divulgando   
separadamente os valores:   
(i) reconhecidos no resultado como despesa; e   
(ii) incluídos no custo de ativo;

(h) para cada classe principal de ativos do plano, que deve incluir, mas não se limita a   
títulos patrimoniais, instrumentos de dívida, imóveis e todos os outros ativos,   
percentagem ou valor que cada classe principal representa do valor justo do total de   
ativos do plano na data de divulgação;

(i) os valores incluídos no valor justo dos ativos do plano para:   
(i) cada classe de instrumentos financeiros da própria entidade; e   
(ii) qualquer propriedade ocupada pela entidade ou outros ativos utilizados pela

mesma;   
(j) taxa real de retorno dos ativos do plano;   
(k) as principais premissas atuariais utilizadas, incluindo, quando aplicável:

(i) as taxas de desconto;   
(ii) as taxas de retorno esperadas sobre quaisquer dos ativos do plano para os

períodos apresentados nas demonstrações contábeis;   
(iii) as taxas esperadas de aumentos de salário;   
(iv) taxas de tendência dos custos médicos; e   
(v) quaisquer outras premissas atuariais significativas utilizadas.

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

**Divulgação sobre outros benefícios de longo prazo**  
28.42 Para cada categoria de outros benefícios de longo prazo que a entidade fornecer aos seus

empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e   
a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço.

143

**Divulgação sobre benefícios por desligamento**  
28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus

empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, sua política contábil, o   
valor de sua obrigação e a extensão das contribuições (funding) na data do balanço.

28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus

empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e   
a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

28.44 Quando existir incerteza sobre o número de empregados que irão aceitar uma oferta de

benefícios de desligamento, existe um passivo contingente. A Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes exige que a entidade divulgue informações   
sobre seus passivos contingentes, a não ser que a possibilidade de saída de recursos na   
liquidação seja remota.

**Seção 29   
Tributos sobre o Lucro**

**Alcance desta seção**  
29.1 Para os objetivos desta Norma, os tributos sobre o lucro incluem todos os tributos

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

29.2 Esta seção abrange a contabilização dos tributos sobre o lucro. É requerido que a entidade

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

**Contabilização dos tributos sobre o lucro**  
29.3 A entidade deve contabilizar os tributos sobre o lucro seguindo os passos (a) a (i) abaixo**:**

(a) reconhecer o tributo corrente, mensurado pelo valor que inclua o efeito de possíveis   
consequências da revisão pelas autoridades fiscais (itens 29.4 a 29.8);

(b) identificar quais ativos e passivos poderiam vir a afetar os lucros tributáveis se tais   
ativos fossem recuperados ou se tais passivos fossem liquidados pelos seus valores   
contábeis correntes (itens 29.9 e 29.10);

(c) determinar as bases fiscais dos seguintes itens, na data do balanço:   
(i) os ativos e passivos em (b). A base fiscal de ativos e passivos é determinada pelo

resultado da venda dos ativos ou liquidação dos passivos pelos seus valores   
contábeis correntes (itens 29.11 e 29.12);

(ii) outros itens que tenham base fiscal, embora eles não sejam reconhecidos como   
ativos ou passivos, isto é, itens reconhecidos como receita ou despesa que se   
tornarão tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros (item 29.13);

(d) calcular quaisquer diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos   
fiscais não utilizados (item 29.14);

144

(e) reconhecer ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos provenientes das   
diferenças temporárias, de prejuízos fiscais não utilizados e de créditos fiscais não   
utilizados (itens 29.15 a 29.17);

(f) mensurar ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos pelo valor que inclua o   
efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais utilizando   
alíquotas que, baseadas em leis fiscais aprovadas ou substantivamente aprovadas na   
data do balanço, se espera aplicar no momento em que os ativos fiscais diferidos   
forem realizados e os passivos fiscais diferidos forem liquidados (itens 29.18 a 29.25);

(g) reconhecer uma conta redutora dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor   
líquido iguale o maior valor que seja mais do provável do que não de ser realizado,   
com base nos lucros tributáveis correntes ou futuros (itens 29.21 e 29.22);

(h) alocar o tributo corrente e diferido para os respectivos componentes do resultado, dos   
outros resultados abrangentes e do patrimônio líquido (item 29.27);

(i) apresentar e divulgar as informações exigidas (itens 29.28 a 29.32).   
 **Reconhecimento e mensuração de tributo corrente**  
29.4 A entidade deve reconhecer um passivo fiscal corrente pelo tributo devido sobre os lucros

tributáveis para o período corrente e períodos anteriores. Se o valor pago para o período   
corrente e períodos anteriores exceder o valor devido para esses períodos, a entidade   
deve reconhecer o excesso como ativo fiscal corrente.

29.5 A entidade deve reconhecer um ativo fiscal decorrente para o beneficio de prejuízo fiscal

que possa ser compensado para recuperar o tributo pago em período anterior.   
  
29.6 A entidade deve mensurar um passivo (ativo) fiscal corrente pelo valor que espera pagar

(recuperar) utilizando alíquotas e leis que tenham sido aprovadas ou substantivamente   
aprovadas na data do balanço. A entidade deve considerar as alíquotas como   
substancialmente aprovadas quando os eventos futuros exigidos pelo processo de tal   
aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é improvável que o afetem. Os itens   
29.23 a 29.25 fornecem direcionamentos de mensuração adicionais.

29.7 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo ou no ativo fiscal corrente como

despesa tributária no resultado, exceto por alguma alteração atribuível a um item de receita   
ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado abrangente,   
quando também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.

29.8 A entidade deve incluir nos valores reconhecidos, de acordo com os itens 29.4 e 29.5, os

efeitos de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais, mensuradas de   
acordo com o item 29.25.

**Reconhecimento de tributo diferido   
  
Princípio geral de reconhecimento**  
29.9 A entidade deve reconhecer um ativo ou um passivo diferido pelo tributo recuperável ou

devido em períodos futuros como efeito de transações ou eventos passados. Tais tributos   
surgem das diferenças entre os valores reconhecidos para ativos e passivos da entidade   
no balanço patrimonial e o reconhecimento desses ativos e passivos pelas autoridades   
fiscais, e a compensação para datas futuras de créditos fiscais e prejuízos fiscais correntes   
não utilizados.

**Ativos e passivos cuja recuperação ou liquidação não afeta os lucros tributáveis**  
29.10 Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de

passivo sem afetar os lucros tributáveis, nenhum tributo diferido surge com relação a esse   
ativo ou passivo. Portanto, os itens 29.11 a 29.17 se aplicam apenas para ativos e

145

passivos para os quais a entidade espera que a recuperação ou a liquidação dos valores   
contábeis afete os lucros tributáveis e para os outros itens que tenham base fiscal.

**Base fiscal**  
29.11 A entidade deve determinar a base fiscal de ativo, passivo ou outro item em conformidade

com lei aprovada ou substancialmente aprovada. Se a entidade preencher uma declaração   
de tributos consolidada, a base fiscal é determinada pela lei fiscal aplicável a declaração   
de tributos consolidada. Se a entidade preencher declarações de tributos separadas para   
suas diferentes operações, a base fiscal é determinada pelas leis fiscais aplicáveis a cada   
declaração.

29.12 A base fiscal determina os valores que serão incluídos nos lucros tributáveis referentes à

recuperação ou liquidação do valor contábil de ativo ou passivo. Especificamente:   
(a) a base fiscal de um ativo é igual ao valor que seria dedutível no cômputo de lucros

tributáveis caso o valor contábil do ativo tivesse sido recuperado pela venda ao final do   
período de divulgação. Se a recuperação do ativo pela venda não originar lucros   
tributáveis, a base fiscal deve ser considerada igual ao valor contábil;

(b) a base fiscal de um passivo é igual ao seu valor contábil, menos quaisquer valores   
dedutíveis na determinação do lucro tributável (ou mais quaisquer valores incluídos no   
lucro tributável) que teriam surgido caso um passivo tivesse sido liquidado pelo seu   
valor contábil ao final do período de divulgação (data do balanço). No caso da receita   
diferida, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer   
valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

29.13 Alguns itens têm base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos e passivos. Por

exemplo, os gastos com pesquisa são reconhecidos como despesa quando eles são   
incorridos, mas podem não ter a dedutibilidade permitida na determinação do lucro   
tributável até um período futuro. Portanto, o valor contábil dos gastos com pesquisa no   
balanço é zero e a base fiscal é o valor que será dedutível em períodos futuros. Um título   
patrimonial emitido pela entidade também pode originar deduções em período futuro. Não   
existe ativo ou passivo no balanço patrimonial, mas a base fiscal é o valor das deduções   
futuras.

**Diferenças temporárias**  
29.14 As diferenças temporárias surgem:

(a) quando existe uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais no   
reconhecimento inicial de ativos e passivos, ou no momento em que uma base fiscal é   
criada para aqueles itens que tem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos   
e passivos;

(b) quando uma diferença entre os valores contábeis e as bases fiscais surge após o   
reconhecimento inicial em razão da receita ou despesa ser reconhecida no resultado   
abrangente ou patrimônio líquido em determinado período, mas é reconhecida nos   
lucros tributáveis em um período diferente;

(c) quando a base fiscal de ativo ou passivo muda, e a mudança não será reconhecida no   
valor contábil do ativo ou passivo em qualquer período.

**Ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos**  
29.15 Exceto conforme exigido pelo item 29.16, a entidade deve reconhecer:

(a) um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera   
que haja aumento nos lucros tributáveis no futuro;

(b) um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias para o qual se espera que   
haja redução nos lucros tributáveis no futuro;

(c) um ativo fiscal diferido para os créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados e   
transportados para uma data futura.

146

29.16 Os seguintes casos são exceções para as exigências do item 29.15:

(a) a entidade não deve reconhecer ativo ou passivo fiscal diferido por diferenças   
temporárias associadas aos lucros não remetidos de subsidiárias, filiais, coligadas e   
empreendimentos conjuntos estrangeiros na extensão em que o investimento seja   
essencialmente de duração (caráter) permanente, a não ser que seja aparente que as   
diferenças temporárias serão revertidas em futuro previsto;

(b) a entidade não deve reconhecer um passivo fiscal diferido pela diferença temporária   
associada com o reconhecimento inicial de ágio.

29.17 A entidade deve reconhecer as alterações no passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido

como despesa tributária no resultado, exceto se uma alteração atribuível a um item de   
receita ou despesa reconhecida, de acordo com esta Norma, como outro resultado   
abrangente, que também deve ser reconhecida como outro resultado abrangente.

**Mensuração de tributo diferido   
  
Alíquotas fiscais**  
29.18 A entidade deve mensurar o passivo (ativo) fiscal diferido utilizando alíquotas e leis que

tenham sido aprovadas ou substancialmente aprovadas na data do balanço. A entidade   
deve considerar as alíquotas como substancialmente aprovadas quando os eventos futuros   
exigidos pelo processo de aprovação, historicamente, não afetaram o resultado e é   
improvável que o afetem.

29.19 Quando alíquotas diferentes se aplicarem a diferentes níveis de lucros tributáveis, a

entidade deve mensurar a despesa (receita) tributária diferida e o respectivo passivo (ativo)   
fiscal diferido utilizando as alíquotas médias aprovadas ou substancialmente aprovadas   
que se espera serem aplicáveis aos lucros tributáveis (prejuízos fiscais) dos períodos nos   
quais a entidade espera que o ativo fiscal diferido seja realizado ou o passivo fiscal diferido   
seja liquidado.

29.20 A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os

efeitos fiscais que adviriam da forma pela qual a entidade espera, na data do balanço,   
recuperar ou liquidar o valor contábil dos ativos e passivos relacionados. Por exemplo, se a   
diferença temporária surge de item de receita que se supõe que seja tributado como ganho   
de capital em um período futuro, a despesa tributária diferida é mensurada utilizando a   
alíquota aplicável a ganhos de capital.

**Provisão para realização**  
29.21 A entidade deve reconhecer uma provisão de redução dos ativos fiscais diferidos de

maneira que o valor contábil líquido iguale o maior valor que seja mais provável do que não   
de ser recuperado, com base no lucro tributável corrente ou futuro.

29.22 A entidade deve revisar o valor contábil líquido de ativo fiscal diferido em cada balanço e

deve ajustar a provisão para realização para refletir a expectativa atual dos lucros   
tributáveis futuros. Tal ajuste deve ser reconhecido no resultado, exceto um ajuste   
atribuível a um item de receita ou despesa reconhecido, de acordo com esta Norma, como   
outro resultado abrangente, que também deve ser reconhecido como outro resultado   
abrangente.

**Mensuração do tributo corrente e do tributo diferido**  
29.23 A entidade não deve descontar a valor presente os ativos fiscais correntes ou diferidos e

os passivos fiscais correntes ou diferidos.

147

29.24 A incerteza decorrente de as autoridades fiscais aceitarem ou não os valores que foram   
reportados pela entidade afeta o valor do tributo corrente e do tributo diferido. A entidade   
deve mensurar os ativos fiscais correntes e diferidos e os passivos fiscais correntes e   
diferidos utilizando o valor médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis   
resultados, assumindo que as autoridades fiscais irão revisar os valores reportados e   
possuem total conhecimento de todas as informações relevantes. As alterações no valor   
médio da probabilidade ponderada de todos os possíveis resultados devem ser baseadas   
em novas informações, e não em nova interpretação pela entidade das informações   
previamente disponíveis.

29.25 Em algumas situações, o tributo sobre o lucro pode vir a ser devido a uma alíquota maior

ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como   
dividendos ou outras formas de distribuição aos acionistas ou sócios da entidade. Em   
outras situações, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o   
lucro líquido ou os lucros retidos forem pagos como dividendos ou de outra forma   
distribuídos aos acionistas ou sócios da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade   
deve mensurar os tributos correntes e diferidos pela alíquota de tributo aplicável a lucros   
não distribuídos até a entidade reconhecer um passivo para distribuir os lucros. Quando a   
entidade reconhecer o passivo para pagar os dividendos ou outras distribuições do lucro,   
ela deve reconhecer o passivo (ativo) fiscal corrente ou diferido, e a despesa (receita) de   
tributo relacionada.

**Tributo retido na fonte sobre dividendos ou outras distribuições do lucro**   
  
29.26 Quando a entidade paga dividendos ou distribui lucros aos seus acionistas ou sócios, o

pagamento de parcela dos lucros distribuídos às autoridades fiscais em nome dos   
acionistas ou sócios como retenção pode ser exigido. Esse valor pago ou a ser pago às   
autoridades fiscais é debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos ou lucros   
distribuídos.

**Apresentação   
  
Alocação na demonstração do resultado e no patrimônio líquido**  
29.27 A entidade deve reconhecer a despesa tributária no mesmo componente em que a

transação ou outro evento que resultou na despesa tributária foi reconhecida (por exemplo:   
dentro das operações continuadas ou das operações descontinuadas no resultado ou nos   
outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido por outro motivo).

**Circulante e não circulante**  
29.28 Quando a entidade apresenta os ativos circulantes e não circulantes, e os passivos

circulantes e não circulantes, como grupos separados no seu balanço patrimonial, ela não   
deve classificar quaisquer ativos (passivos) fiscais diferidos como ativos (passivos)   
circulantes.

**Compensação de saldos**  
29.29 A entidade deve compensar os ativos e os passivos fiscais correntes, ou compensar os

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

**Divulgação**  
29.30 A entidade deve divulgar informações que permitam que os usuários de suas

demonstrações contábeis avaliem a natureza e o efeito financeiro das consequências

148

correntes e diferidas da tributação referentes à transações reconhecidas e outros eventos.   
  
29.31 A entidade deve divulgar separadamente os componentes principais da despesa (receita)

tributária. Tais componentes de despesa (receita) tributária podem incluir:   
(a) despesa (receita) tributária corrente;   
(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos

anteriores;   
(c) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com a origem e a reversão

de diferenças temporárias;   
(d) o valor da despesa (receita) de tributo diferido relacionado com as mudanças de

alíquotas de tributos ou com o surgimento de novos tributos;   
(e) o efeito sobre a despesa diferida de tributos proveniente de alteração no efeito das

possíveis consequências de revisão pelas autoridades fiscais (ver item 29.24);   
(f) ajustes na despesa diferida de tributos proveniente de mudança no regime de

tributação da entidade ou de seus proprietários;   
(g) quaisquer mudanças na provisão para realização de tributos diferidos (ver itens 29.21

e 29.22);   
(h) o valor da despesa (receita) tributária relacionado às mudanças nas políticas e nos

erros contábeis (ver Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e   
Retificação de Erro).

29.32 A entidade deve divulgar as seguintes informações separadamente:

(a) o tributo corrente e diferido agregados relacionados com os itens que são   
reconhecidos como itens do resultado abrangente;

(b) explicação das diferenças significativas entre os valores apresentados nas   
demonstrações do resultado e do resultado abrangente e os valores reportados às   
autoridades fiscais;

(c) explicação sobre as alterações na alíquota aplicável comparadas com os períodos de   
divulgação anteriores;

(d) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais e créditos   
fiscais não utilizados:   
(i) o valor dos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e provisões (de

redução de ativos diferidos) ao final do período de divulgação (data do balanço); e   
(ii) uma análise da alteração nos passivos fiscais diferidos, ativos fiscais diferidos e

provisões durante o período;   
(e) a data de expiração, caso exista, de diferenças temporárias, prejuízos fiscais não

utilizados e créditos fiscais não utilizados;   
(f) nas circunstâncias descritas no item 29.25, uma explicação da natureza dos potenciais

efeitos do tributo sobre os lucros que resultariam do pagamento de dividendos ou   
distribuição de lucros aos seus acionistas ou sócios.

**Seção 29**

**Tributos sobre o Lucro**(Seção revisada pela NBC TG 1000 (R1))

**Alcance**   
29.1 Para as finalidades desta norma, tributo sobre o lucro inclui todos os tributos nacionais e

estrangeiros que são baseados no lucro tributável. O tributo sobre o lucro também inclui   
tributos, tais como tributos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou   
empreendimento controlado em conjunto sobre as distribuições à entidade que reporta.

29.2 Esta seção abrange a contabilização de tributo sobre o lucro. Ela exige que a entidade

reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham   
sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos   
compreendem tributo corrente e tributo diferido. Tributo corrente é o tributo sobre o lucro a   
pagar (a recuperar) em relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente   
ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo sobre o lucro a pagar ou a recuperar em

149

períodos futuros, geralmente resultante do fato de a entidade recuperar ou liquidar seus   
ativos e passivos por seu valor contábil atual, e o efeito fiscal do diferimento de créditos   
fiscais e prejuízos fiscais não utilizados atualmente.

29.3 Esta seção não trata dos métodos de contabilização de subvenções governamentais (ver

Seção 24 – Subvenção Governamental). Entretanto, esta seção trata da contabilização de   
diferenças temporárias que podem surgir dessas subvenções.

**Reconhecimento e mensuração de tributo corrente**   
29.4 A entidade deve reconhecer o tributo corrente passivo para tributos a pagar sobre o lucro

tributável para os períodos corrente e passado. Se o valor pago para os períodos corrente   
e passado exceder o valor a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer o   
valor excedente como tributo corrente ativo.

29.5 A entidade deve reconhecer o tributo corrente ativo para o benefício de prejuízo fiscal que

possa ser utilizado para recuperar o tributo pago em período anterior.   
  
29.6 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo (ativo) pelo valor que espera pagar

(recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou   
substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar   
alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas   
restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for   
improvável que o façam. Os itens 29.32 e 29.33 fornecem orientação da mensuração   
adicional.

**Reconhecimento de tributo diferido**   
 **Princípio geral de reconhecimento**  
29.7 É inerente no reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade que reporta espera

recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a   
recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos   
maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse efeitos   
fiscais, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido   
ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de   
ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum   
tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.

29.8 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo ou passivo para tributo a recuperar ou

a pagar em períodos futuros como resultado de transações ou eventos passados. Esse   
tributo surge das diferenças entre os valores contábeis dos ativos e passivos da entidade   
no balanço patrimonial e os valores atribuídos a esses ativos e passivos pelas autoridades   
fiscais (essas diferenças são denominadas “diferenças temporárias”), e a compensação de   
prejuízos fiscais e créditos não utilizados atualmente.

**Base fiscal e diferença temporária**  
29.9 A base fiscal de ativo é o valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a

quaisquer benefícios econômicos tributáveis que devam fluir para a entidade quando ela   
recuperar o valor contábil do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis,   
a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

29.10 A base fiscal de passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível

para propósitos fiscais em relação a esse passivo em períodos futuros. No caso de receita   
que seja recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor   
contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

150

29.11 Alguns itens têm uma base fiscal, mas não devem ser reconhecidos como ativos e

passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os custos de pesquisa e desenvolvimento   
devem ser reconhecidos como despesa ao determinar o lucro contábil no período em que   
são incorridos, mas sua dedução pode não ser permitida para determinar o lucro tributável   
(prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de   
pesquisa e desenvolvimento, que é o valor que as autoridades fiscais permitirão como   
dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível   
que resulta em tributo diferido ativo.

29.12 Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no

balanço patrimonial e sua base fiscal. Em demonstrações contábeis consolidadas, as   
diferenças temporárias são determinadas por meio da comparação dos valores contábeis   
de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas com a base fiscal   
apropriada. A base fiscal é determinada com base na demonstração de tributo consolidada   
nas jurisdições em que essa demonstração é entregue. Em outras jurisdições, a base fiscal   
é determinada com base em demonstrações de tributo de cada entidade do grupo.

29.13 Exemplos de situações nas quais surgem diferenças temporárias incluem:

(a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos na combinação   
de negócios devem ser reconhecidos aos seus valores justos de acordo com a Seção   
19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura   
(*Goodwill*), mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais (por   
exemplo, a base fiscal do ativo pode permanecer ao custo para o proprietário anterior).   
O tributo diferido ativo ou passivo resultante afeta o valor do ágio que a entidade   
reconhece;

(b) os ativos devem ser remensurados, mas nenhum ajuste equivalente é feito para   
propósitos fiscais. Por exemplo, esta norma permite, ou exige, que determinados   
ativos sejam remensurados ao valor justo ou sejam reavaliados (por exemplo,   
conforme descrito na Seção 16 – Propriedade para Investimento e na Seção 17 –   
Ativo Imobilizado);

(c) o ágio por expectativa de rentabilidade futura na combinação de negócios, por   
exemplo, em que a base fiscal desse ágio deve ser zero se as autoridades fiscais não   
permitirem a amortização ou a redução ao valor recuperável desse ágio como despesa   
dedutível quando o lucro tributável for determinado e não permitirem que o custo   
desse ágio seja tratado como despesa dedutível na alienação da controlada;

(d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil   
inicial;

(e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações   
em empreendimentos controlados em conjunto se tornar diferente da base fiscal do   
investimento ou participação.

Nem todas as diferenças temporárias acima resultarão em tributos diferidos ativos e   
passivos (ver itens 29.14 e 29.16).

**Diferença temporária tributável**  
29.14 O tributo diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias

tributáveis, exceto na medida em que o tributo diferido passivo for proveniente de:   
(a) reconhecimento inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura; ou   
(b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:

(i) não for combinação de negócios; e   
(ii) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo

fiscal).   
Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em   
controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em   
conjunto, o tributo diferido passivo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.25.

151

29.15 Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro   
contábil em um período, mas é incluída no lucro tributável em período diferente. Essas   
diferenças temporárias são frequentemente descritas como diferenças temporais. Seguem   
abaixo exemplos dessas diferenças temporárias, que são diferenças temporárias   
tributáveis e que, portanto, resultam em tributos diferidos passivos:   
(a) a receita de juros é incluída no lucro contábil de forma proporcional ao tempo, mas em

algumas circunstâncias pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro for   
recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber em relação a essas receitas é   
zero, pois as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido; e

(b) a depreciação utilizada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode ser   
diferente daquela utilizada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a   
diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo original do   
ativo menos todas as deduções em relação a esse ativo permitidas pelas autoridades   
fiscais para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A   
diferença temporária tributável ocorre, e resulta em tributo diferido passivo, quando a   
depreciação fiscal é acelerada. Se a depreciação fiscal for menos rápida que a   
depreciação contábil, surge a diferença temporária dedutível resultante de tributo   
diferido ativo (ver item 29.16).

**Diferença temporária dedutível**  
29.16 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias

dedutíveis na medida em que for provável que haverá lucro tributável para compensar a   
diferença temporária dedutível, exceto se o tributo diferido ativo surgir do reconhecimento   
inicial de ativo ou passivo em transação que:   
(a) não for combinação de negócios; e   
(b) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo

fiscal).   
Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em   
controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em   
conjunto, o tributo diferido ativo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.26.

29.17 Seguem abaixo exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em tributos

diferidos ativos:   
(a) custos de benefícios de aposentadoria podem ser deduzidos para determinar o lucro

contábil no momento em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidos   
para determinar o lucro tributável quando as contribuições são pagas ao fundo pela   
entidade ou quando os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe a   
diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal – a base fiscal   
do passivo é geralmente zero. Essa diferença temporária dedutível resulta em tributo   
diferido ativo porque os benefícios econômicos devem fluir para a entidade na forma   
da dedução de lucros tributáveis, quando as contribuições ou os benefícios de   
aposentadoria forem pagos;

(b) determinados ativos podem ser reconhecidos ao valor justo, sem que o ajuste   
equivalente seja feito para propósitos fiscais. A diferença temporária dedutível surge   
se a base fiscal do ativo exceder o seu valor contábil.

29.18 A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções quando são

determinados lucros tributáveis de períodos futuros. É provável que haja lucro tributável   
para compensar a diferença temporária dedutível quando houver diferenças temporárias   
tributáveis suficientes em relação às mesmas autoridades fiscais e à mesma entidade   
tributável cuja reversão é esperada:   
(a) no mesmo período em que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou   
(b) em períodos nos quais o prejuízo fiscal resultante do tributo diferido ativo possa ser

compensado com períodos anteriores ou posteriores.   
Nessas circunstâncias, o tributo diferido ativo é reconhecido no período em que surgem as   
diferenças temporárias dedutíveis.

152

29.19 Quando houver diferenças temporárias tributáveis insuficientes em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, o tributo diferido ativo é reconhecido na   
medida em que:   
(a) seja provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, no mesmo período que a reversão da   
diferença temporária dedutível (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal que resulta   
do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou   
posteriores). Ao avaliar se ela irá obter lucro tributável suficiente em períodos futuros,   
a entidade ignora os valores tributáveis resultantes de diferenças temporárias   
dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, pois o tributo diferido   
ativo resultante dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir lucro tributável   
futuro para que possa ser utilizado; ou

(b) estiverem disponíveis oportunidades de planejamento tributário para a entidade que   
criem lucro tributável em períodos apropriados.

29.20 Quando a entidade tem histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a

orientação nos itens 29.21 e 29.22.   
  
**Prejuízo fiscal não utilizado e crédito fiscal não utilizado**  
29.21 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos

fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que   
o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não   
utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter   
lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não   
utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:   
(a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, que resultarão em valores tributáveis   
que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais não utilizados ou créditos   
fiscais não utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais   
não utilizados ou créditos fiscais não utilizados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam   
improváveis de se repetir; e

(d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no período em   
que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser   
compensados estiverem disponíveis à entidade.

Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os   
prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não   
deve ser reconhecido.

29.22 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade

pode não obter lucro tributável futuro. Consequentemente, quando a entidade tiver   
histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de   
prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha   
diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência   
convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais   
não utilizados ou créditos fiscais não utilizados.

**Avaliação de tributo diferido ativo não reconhecido**  
29.23 No final de cada período de relatório, a entidade deve avaliar novamente quaisquer tributos

diferidos ativos não reconhecidos. A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo não   
reconhecido anteriormente na medida em que se torne provável que ela irá obter lucro   
tributável futuro para que o tributo diferido ativo seja recuperado.

153

**Investimento em controlada, filial e coligada e participação em empreendimento controlado   
em conjunto**  
29.24 As diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em

controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em   
conjunto (por exemplo, nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora o valor   
contábil de controlada são os ativos líquidos consolidados dessa controlada, incluindo o   
valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura relacionado) se   
tornar diferente da base fiscal (que frequentemente é o custo) do investimento ou   
participação. Essas diferenças podem surgir em diversas circunstâncias diferentes, por   
exemplo:   
(a) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e

empreendimentos controlados em conjunto;   
(b) mudanças nas taxas de câmbio quando a controladora e sua controlada estiverem

localizadas em países diferentes; e   
(c) a redução no valor contábil de investimento em coligada ao seu valor recuperável.   
Investimentos podem ser contabilizados de forma diferente nas demonstrações contábeis   
separadas da controladora em comparação com as demonstrações contábeis   
consolidadas, sendo que, nesse caso, a diferença temporária referente a esse   
investimento também pode diferir. Por exemplo, na demonstração contábil separada da   
controladora, o valor contábil da controlada vai depender da política contábil escolhida no   
item 9.26.

29.25 A entidade deve reconhecer o tributo diferido passivo para todas as diferenças temporárias

tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações   
em empreendimentos controlados em conjunto, exceto quando ambas as seguintes   
condições forem atendidas:   
(a) a controladora, o investidor ou o empreendedor em conjunto for capaz de controlar a

época da reversão da diferença temporária; e   
(b) for provável que a diferença temporária não será revertida em futuro previsível.

29.26 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo para todas as diferenças temporárias

dedutíveis provenientes de investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações   
em empreendimentos controlados em conjunto somente na medida em que for provável   
que:   
(a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e   
(b) a entidade irá obter lucro tributável para compensar a diferença temporária.

**Mensuração de tributo diferido**   
29.27 A entidade deve mensurar o tributo diferido passivo (ativo) utilizando as alíquotas fiscais e

leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do   
relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente   
promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem   
afetado o resultado no passado e for improvável que o façam.

29.28 Quando diferentes alíquotas fiscais se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, a

entidade deve mensurar tributos diferidos passivos (ativos), utilizando as alíquotas médias   
promulgadas ou substantivamente promulgadas que ela espera que sejam aplicáveis ao   
lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que espera que o tributo diferido passivo   
seja liquidado (tributo diferido ativo seja realizado).

29.29 A mensuração de tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos deve refletir os   
efeitos fiscais que resultariam da forma como a entidade espera, na data do relatório,   
recuperar ou liquidar o valor contábil dos respectivos ativos e passivos.   
Consequentemente, a entidade deve mensurar os tributos diferidos passivos e os tributos   
diferidos ativos utilizando a alíquota fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a

154

forma esperada de recuperação ou liquidação. Por exemplo, se a diferença temporária   
resulta de item de receita que se espera que seja tributável como ganho de capital em   
período futuro, a despesa de tributo diferido deve ser mensurada utilizando a alíquota fiscal   
de ganho de capital e a base fiscal que é consistente com a recuperação do valor contábil   
por meio da venda.

29.30 Se o tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo decorre de ativo não depreciável

mensurado, utilizando o método de reavaliação na Seção 17, a mensuração do tributo   
diferido passivo ou do tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do   
valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda. Se o tributo diferido passivo ou   
ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada ao valor justo, existe a   
suposição refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será   
recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a suposição for refutada, a   
mensuração do tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo deve refletir os efeitos   
fiscais de recuperar o valor contábil da propriedade para investimento inteiramente por   
meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for   
depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir,   
substancialmente, todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para   
investimento ao longo do tempo, e, não, por meio da venda. Se a suposição for refutada,   
os requisitos do item 29.29 devem ser seguidos.

29.31 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada período de

relatório. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em   
que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente para permitir que o   
benefício de parte ou totalidade desse tributo diferido ativo reconhecido seja utilizado.   
Qualquer redução deve ser revertida na medida em que se tornar provável que a entidade   
irá obter lucro tributável suficiente.

**Mensuração de tributo corrente e diferido**   
29.32 A entidade não deve ajustar a valor presente tributos correntes ou diferidos ativos e

passivos.   
  
29.33 Em algumas jurisdições, o tributo sobre o lucro é pago a uma taxa maior ou menor se a

totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendos aos   
acionistas da entidade. Em outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou   
pago se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendo   
aos acionistas da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar o   
tributo corrente e diferido à alíquota fiscal aplicável a lucros não distribuídos até a entidade   
reconhecer o passivo a ser pago como dividendo. Quando a entidade reconhecer o   
passivo a ser pago como dividendo, ela deve reconhecer o tributo resultante corrente ou   
diferido passivo (ativo) e a despesa (receita) com os tributos correspondentes.

**Tributo sobre o lucro retido na fonte sobre dividendos**   
29.34 Quando a entidade pagar dividendos a seus acionistas, ela pode ser obrigada a pagar

parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas. Esse valor pago ou a   
pagar às autoridades fiscais deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos   
dividendos.

**Apresentação**   
 **Alocação no resultado abrangente e no patrimônio líquido**  
29.35 A entidade deve reconhecer a despesa de tributo no mesmo componente do total do

resultado abrangente (ou seja, operações em continuidade, operações descontinuadas ou   
outros resultados abrangentes) ou patrimônio líquido como a transação ou outro evento

155

que resultou na despesa de tributo.   
  
**Segregação entre circulante e não circulante**  
29.36 Quando a entidade apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e

não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, ela não deve   
classificar quaisquer tributos diferidos ativos (passivos) como ativos (passivos) circulantes.

**Compensação**  
29.37 A entidade deve compensar tributos correntes ativos e tributos correntes passivos, ou deve

compensar tributos diferidos ativos e tributos diferidos passivos se, e somente se, tiver   
direito por força de lei para compensar os valores e a entidade puder demonstrar, sem   
custo ou esforço excessivo, que planeja liquidar em base líquida ou realizar o ativo e   
liquidar o passivo simultaneamente.

**Divulgação**   
29.38 A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações

contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro dos efeitos de tributos correntes e   
diferidos de transações reconhecidas e outros eventos.

29.39 A entidade deve divulgar separadamente os principais componentes de despesa (receita)

de tributo. Esses componentes da despesa (receita) de tributo podem incluir:   
(a) despesa (receita) de tributo corrente;   
(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para tributo corrente de períodos

anteriores;   
(c) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado à origem e à reversão de

diferenças temporárias;   
(d) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado a mudanças nas alíquotas

fiscais ou imposição de novos tributos;   
(e) o valor do benefício resultante de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária

anteriormente não reconhecido de período anterior que seja utilizado para reduzir a   
despesa de tributo;

(f) ajustes a despesa (receita) de tributo diferido resultante de mudança na situação fiscal   
da entidade ou de seus acionistas;

(g) despesa (receita) de tributo diferido resultante da baixa contábil ou reversão de baixa   
contábil anterior, de tributo diferido ativo, de acordo com o item 29.31; e

(h) o valor da despesa (receita) de tributo relacionado a essas mudanças nas políticas   
contábeis e erros que são incluídos no resultado, de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, uma vez que não   
podem ser contabilizados retrospectivamente.

29.40 A entidade deve divulgar separadamente o seguinte:

(a) o valor total de tributo corrente e diferido relacionado a itens que são reconhecidos   
como itens de outros resultados abrangentes;

(b) o valor total de tributo corrente e diferido ativo relacionado a itens que são debitados   
ou creditados diretamente no patrimônio líquido;

(c) uma explicação sobre quaisquer diferenças significativas entre a despesa (receita) de   
tributo e o lucro contábil multiplicado pela alíquota fiscal aplicável. Por exemplo, essas   
diferenças podem surgir de transações, tais como receita, que são isentas de   
tributação ou despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável   
(prejuízo fiscal);

(d) uma explicação das mudanças nas alíquotas fiscais aplicáveis comparadas ao período   
de relatório anterior;

(e) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não   
utilizados e créditos fiscais não utilizados:

156

(i) o valor dos tributos diferidos ativos e passivos no final do período de relatório; e   
(ii) uma análise da mudança nos tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos

durante o período;   
(f) o valor (e a data de prescrição, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis,

prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum   
tributo diferido ativo foi reconhecido no balanço patrimonial; e

(g) nas circunstâncias descritas no item 29.33, uma explicação da natureza dos efeitos   
potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos a seus   
acionistas.

29.41 Se a entidade não compensar tributos ativos e passivos de acordo com o item 29.37,

devido à impossibilidade de demonstrar sem custo ou esforço excessivo que planeja   
liquidá-los em base líquida ou realizá-los simultaneamente, a entidade deve divulgar os   
valores que não foram compensados e os motivos pelos quais a aplicação do requisito   
implicaria custo ou esforço excessivo.

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

**Alcance desta seção**  
30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações

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

30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações

em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode   
apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina   
como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas   
demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para   
moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros cujos   
valores resultam da alteração em taxa de câmbio específica (por exemplo, contrato de   
câmbio futuro em moeda estrangeira) e a contabilidade de operações de *hedge* de itens   
em moeda estrangeira constam na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos   
Financeiros. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Moeda funcional**  
30.2 Cada entidade deve identificar sua moeda funcional. A moeda funcional da entidade é a

moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.   
  
30.3 O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que

ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. Portanto, os seguintes fatores são os   
principais fatores que a entidade considera na determinação de sua moeda funcional:   
(a) a moeda:

(i) que mais influencia os preços de bens e serviços (esta é frequentemente a moeda   
na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e é   
liquidado); e

157

(ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na   
determinação do preço de venda de seus produtos e serviços;

(b) a moeda que mais influencia a mão-de-obra, o material e outros custos para o   
fornecimento de produtos ou serviços (esta é frequentemente a moeda na qual tais   
custos estão expressos e são liquidados).

30.4 Os seguintes fatores também podem fornecer evidências da moeda funcional da entidade:

(a) a moeda na qual os recursos de atividades financeiras (emissão de instrumentos de   
dívida e títulos patrimoniais) são obtidos;

(b) a moeda na qual os recebimentos de atividades operacionais são normalmente   
acumulados.

30.5 Os seguintes fatores adicionais são considerados na determinação da moeda funcional de

operação no exterior, e se a moeda funcional dessa operação é a mesma que a da   
entidade que divulga as demonstrações contábeis (a entidade que divulga as   
demonstrações contábeis, nesse contexto, é a entidade que possui a operação no exterior   
como suas controladas, filiais, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto):   
(a) se as atividades da operação no exterior são desenvolvidas como extensão da

entidade que divulga as demonstrações contábeis, ao invés de serem desenvolvidas   
com grau significativo de autonomia. Um exemplo disso é quando uma operação no   
exterior vende somente produtos importados da entidade que divulga as   
demonstrações contábeis e remete os valores para esta. Um exemplo de autonomia é   
quando a operação no exterior acumula caixa e outros itens monetários, incorre em   
despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda   
local;

(b) se as transações com a entidade que divulga as demonstrações contábeis são em   
proporção alta ou baixa em relação às atividades da operação no exterior;

(c) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior afetam diretamente os   
fluxos de caixa da entidade que divulga as demonstrações contábeis e se estão   
prontamente disponíveis para remessa para esta;

(d) se os fluxos de caixa das atividades da operação no exterior são suficientes para   
cobrir os serviços existentes e as obrigações de dívida esperadas normalmente sem a   
necessidade de aporte de recursos pela entidade que divulga as demonstrações   
contábeis.

**Divulgação de transações em moeda estrangeira na moeda funcional   
  
Reconhecimento inicial**  
30.6 Transação em moeda estrangeira é uma transação que é feita ou que exige liquidação em

moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando a entidade:   
(a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é estabelecido em moeda

estrangeira;   
(b) empresta ou concede recursos, quando os valores a pagar ou a receber são

estabelecidos em moeda estrangeira;   
(c) de alguma outra forma adquire ou aliena ativos, ou incorre ou liquida passivos

estabelecidos em moeda estrangeira.   
  
30.7 A entidade deve contabilizar uma transação em moeda estrangeira, no seu

reconhecimento inicial na moeda funcional, por meio da aplicação, na importância em   
moeda estrangeira, da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda   
estrangeira na data da transação.

30.8 A data da transação é a data na qual a transação inicialmente se qualifica para o

reconhecimento de acordo com esta Norma. Por motivos práticos, a taxa que se aproxima   
da taxa real na data da transação é normalmente utilizada como, por exemplo, a taxa   
média de uma semana ou de um mês que pode ser utilizada para todas as transações, em

158

cada moeda estrangeira, ocorridas durante esse período. Entretanto, caso as taxas de   
câmbio flutuem significativamente, o uso da taxa média para um período é inapropriado.

**Divulgação ao final dos períodos de divulgação subsequentes**  
30.9 Ao final de cada período de divulgação, a entidade deve:

(a) converter os itens monetários em moeda estrangeira utilizando a taxa de fechamento;   
(b) converter os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda

estrangeira utilizando a taxa de câmbio da data da transação; e   
(c) converter os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda

estrangeira utilizando as taxas de câmbio da data em que o valor justo foi   
determinado.

30.10 A entidade deve reconhecer, no resultado, no período em que ocorrerem, as variações

cambiais provenientes da liquidação de itens monetários ou provenientes da conversão de   
itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram inicialmente convertidas   
durante o período, ou em períodos anteriores, exceto conforme descrito no item 30.13.

30.11 Quando outra seção desta Norma exigir que o ganho ou a perda proveniente de item não

monetário seja reconhecido como outro resultado abrangente, diretamente no patrimônio   
líquido, a entidade deve reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda   
também como outro resultado abrangente. De modo oposto, quando o ganho ou a perda   
proveniente de item não monetário é reconhecido no resultado, a entidade deve   
reconhecer qualquer componente cambial desse ganho ou perda no resultado.

**Investimento líquido em uma operação no exterior**  
30.12 A entidade pode ter item monetário recebível ou a ser pago junto a uma entidade ou

operação no exterior. Um item para o qual a liquidação não é planejada e nem é provável   
que ocorra em futuro previsível é, substancialmente, parte do investimento líquido da   
entidade naquela operação ou entidade no exterior, e deve ser contabilizado em   
conformidade com o item 30.13. Tais itens monetários podem incluir recebíveis ou   
empréstimos de longo prazo, mas não incluem os recebíveis ou as contas a pagar de   
transações comerciais.

30.13 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte de investimento

líquido da entidade que divulga as demonstrações contábeis em operação ou entidade no   
exterior devem ser reconhecidas no resultado no caso das demonstrações contábeis   
separadas da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou nas demonstrações   
contábeis individuais da operação ou entidade no exterior que não avaliem os   
investimentos nessa operação ou entidade no exterior pela equivalência patrimonial (se   
permitido legalmente), conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis individuais da   
entidade que divulga as demonstrações contábeis com investimento na operação ou   
entidade no exterior avaliado pela equivalência patrimonial e nas demonstrações contábeis   
consolidadas, quando a entidade no exterior é uma controlada, tais variações cambiais   
devem ser reconhecidas inicialmente como outro resultado abrangente e apresentadas   
como componente do patrimônio líquido. Essas variações cambiais não devem ser   
reconhecidas novamente no resultado na ocasião da alienação do investimento líquido se   
já tiverem sido reconhecidas anteriormente no resultado. Caso contrário, devem ser   
reconhecidas no resultado quando da alienação do investimento.

**Mudança na moeda funcional**  
30.14 Quando houver mudança na moeda funcional da entidade, a entidade deve aplicar os

procedimentos de conversão aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir   
da data da mudança.

159

30.15 Conforme visto nos itens 30.2 a 30.5, a moeda funcional da entidade reflete as transações,   
os eventos e as condições subjacentes que são relevantes para a entidade. Portanto, uma   
vez determinada a moeda funcional, ela somente poderá ser trocada se houver mudança   
nessas transações, nesses eventos e condições subjacentes. Por exemplo, a mudança na   
moeda que mais influencia os preços de venda de bens e serviços pode causar a mudança   
na moeda funcional da entidade.

30.16 O efeito da mudança na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Em outras

palavras, a entidade converte todos os itens para a nova moeda funcional utilizando a taxa   
de câmbio da data da mudança. Os valores convertidos resultantes para os itens não   
monetários são tratados como se fossem seus custos históricos.

**Utilização de moeda de apresentação que não é a moeda funcional   
  
Conversão para a moeda de apresentação**  
30.17 A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou

moedas). Se a moeda de apresentação divergir da moeda funcional da entidade, esta deve   
converter seus itens de receita, despesa e do balanço patrimonial para a moeda de   
apresentação. Por exemplo, quando um grupo econômico possui entidades individuais   
com diferentes moedas funcionais, os itens de receita, despesa e do balanço patrimonial   
de cada entidade serão expressos em uma moeda comum para que as demonstrações   
contábeis consolidadas possam ser apresentadas.

30.18. A entidade cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária deve

converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para moeda de   
apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:   
(a) ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (isto é, incluindo os

comparativos) devem ser convertidos pela taxa de fechamento da data do respectivo   
balanço;

(b) receitas e despesas para cada demonstração do resultado e demonstração do   
resultado abrangente (isto é, incluindo as comparativas) devem ser convertidas pela   
taxas de câmbio das datas das transações; e

(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado   
abrangente, diretamente no patrimônio líquido.

(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado   
abrangente e devem ser informadas como componentes do patrimônio líquido. Elas   
não devem ser subsequentemente reclassificadas para o resultado. (Alterada pela NBC   
TG 1000 (R1))

30.19 Por razões práticas, a entidade pode utilizar uma taxa que se aproxime das taxas de

câmbio das datas das transações, como por exemplo, a taxa média para o período, para   
converter os itens de receita e despesa. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem   
significativamente, o uso da taxa média para período é inapropriado.

30.20 As variações cambiais referidas no item 30.18(c) resultam de:

(a) conversão de receitas e despesas pelas taxas de câmbio das datas das transações e   
a conversão de ativos e passivos pela taxa de fechamento; e

(b) conversão dos ativos líquidos iniciais pela taxa atual de fechamento que diverge da   
taxa de fechamento anterior.

Quando as variações cambiais são relacionadas a uma operação no exterior que é   
consolidada, mas que não é subsidiária integral, as variações cambiais acumuladas   
resultantes da conversão e atribuíveis a participações de não controladores são alocadas   
para a, e reconhecidas como parte de, participação de não controladores no balanço   
patrimonial consolidado.

30.21 A entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária deve converter

160

seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para uma moeda de apresentação   
diferente, utilizando a metodologia da correção integral de balanços.

**Conversão de operação no exterior para a moeda de apresentação do investidor**  
30.22 Ao incorporar ativos, passivos, receitas e despesas de operação no exterior com aqueles

da entidade que divulga as demonstrações contábeis, a entidade deve seguir os   
procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos dentro do grupo   
e transações dentro do grupo da controlada (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas   
e Separadas). Entretanto, um ativo (ou passivo) monetário dentro do grupo, seja ele de   
curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o passivo (ou ativo) dentro do grupo   
correspondente sem a apresentação do resultado das flutuações da moeda nas   
demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa   
um compromisso de converter uma moeda em outra e expõe a entidade que divulga as   
demonstrações contábeis a um ganho ou perda pelas flutuações da moeda. Portanto, nas   
demonstrações consolidadas, a entidade que divulga as demonstrações contábeis   
continua a reconhecer tal variação cambial no resultado ou, se proveniente das   
circunstâncias descritas no item 30.13, a entidade deve classificá-la como patrimônio   
líquido.

30.23 Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) proveniente de aquisição

de operação no exterior e quaisquer ajustes de valor justo nos valores contábeis de ativos   
e passivos decorrentes da aquisição de operação no exterior devem ser tratados como   
ativo e passivo da operação no exterior. Portanto, eles devem ser expressos na moeda   
funcional da operação no exterior e devem ser convertidos pela taxa de fechamento, de   
acordo com o item 30.18.

**Divulgação**  
30.24 Nos itens 30.26 e 30.27, as referências à “moeda funcional” se aplicam, no caso de grupo

econômico, à moeda funcional da controladora.   
  
30.25 A entidade deve divulgar:

(a) os valores das variações cambiais reconhecidas no resultado durante o período,   
exceto aquelas provenientes de instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo   
por meio do resultado em conformidade com as Seções 11 e 12;

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

30.26 A entidade deve divulgar a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, a entidade deve   
declarar tal fato e deve divulgar a moeda funcional e a razão de utilizar uma moeda de   
apresentação diferente.

30.27 Quando houver mudança da moeda funcional da entidade que divulga as demonstrações

contábeis ou de operação no exterior significante, a entidade deve divulgar tal fato e a   
razão para a mudança da moeda funcional.

**Seção 31   
Hiperinflação**

31.1 a 31.15 Eliminados.

161

**Seção 32   
Evento Subsequente**

**Alcance desta seção**  
32.1 Esta seção define os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as

demonstrações contábeis e dispõe sobre os princípios para reconhecimento, mensuração   
e divulgação desses eventos.

**Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis**  
32.2 Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis

são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e   
a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Existem dois tipos de   
eventos:   
(a) aqueles que evidenciam condições que já existiam na data de encerramento do

período (eventos que geram ajustes após o encerramento desse período); e   
(b) aqueles que são indicadores de condições que surgiram após o encerramento do

período (eventos que não geram ajustes após o encerramento desse período).   
  
32.3 Os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações

contábeis incluem todos os eventos até a data em que as demonstrações contábeis são   
autorizadas para emissão, mesmo que esses eventos ocorram após o anúncio público de   
lucros ou de outra informação financeira.

**Reconhecimento e mensuração   
  
Eventos que geram ajuste após o encerramento do período contábil**  
32.4 A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis,

incluindo as respectivas divulgações, para refletir os eventos que geram ajuste após o   
encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

32.5 Os eventos a seguir são exemplos de eventos que geram ajustes após o encerramento do

período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que exigem que a   
entidade ajuste os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis ou reconheça   
itens que não tenham sido previamente reconhecidos:   
(a) decisão ou pagamento de processo judicial, após o encerramento do período,

confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente ao final daquele período.   
A entidade deve ajustar qualquer provisão previamente reconhecida relacionada ao   
processo, de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos   
Contingentes, ou reconhecer uma nova provisão. A entidade não divulga um passivo   
meramente contingente, mas uma decisão judicial fornece evidências adicionais a   
serem consideradas na determinação da provisão que seria reconhecida ao final do   
período de acordo com a Seção 21;

(b) obtenção de informação, após o encerramento do período, indicando que um ativo   
estava desvalorizado ao final daquele período ou que o montante da perda por   
desvalorização previamente reconhecida para aquele ativo precisa ser ajustada. Por   
exemplo:   
(i) a falência de cliente que ocorre após o encerramento do período normalmente

confirma que a perda em conta a receber já existia ao final daquele período, e que   
a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e

(ii) a venda de estoques após o encerramento do período pode proporcionar   
evidências sobre seus preços de venda ao final daquele período para propósitos   
de avaliação de desvalorização na data do balanço;

(c) a determinação, após o encerramento do período, do custo de ativos comprados ou de   
valores de ativos recebidos pelos ativos vendidos antes do final daquele período;

162

(d) a determinação, após o encerramento do período, do valor referente ao pagamento de   
participação nos lucros ou referente a títulos, se a entidade tiver, ao final daquele   
período, obrigação presente ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de   
fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver   
Seção 38 – Benefícios a Empregados);

(e) a descoberta de fraude ou erros que demonstrem que as demonstrações contábeis   
estavam incorretas.

**Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil**  
32.6 A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis

para refletir os eventos que não geram ajustes após o encerramento do período contábil a   
que se referem as demonstrações contábeis.

32.7 Exemplos de eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil a

que se referem as demonstrações contábeis incluem:   
(a) declínio no valor de mercado de investimentos ocorridos no período compreendido

entre o final do período e a data de autorização de emissão das demonstrações   
contábeis. O declínio no valor de mercado normalmente não se relaciona à condição   
dos investimentos no final do período, mas reflete as circunstâncias que surgiram   
subsequentemente. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os   
investimentos nas suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza   
os valores divulgados para os investimentos no encerramento do período, embora a   
entidade possa fornecer divulgação adicional conforme o item 32.10;

(b) valor que se torna recebível como resultado de julgamento favorável ou de decisão de   
processo judicial após a data do balanço, mas antes das demonstrações contábeis   
serem emitidas. Esse seria um ativo contingente na data do balanço (ver item 21.13),   
e a divulgação pode ser exigida pelo item 21.16. Entretanto, o acordo sobre o valor de   
indenização para um julgamento que tenha sido determinado antes da data do   
balanço, mas que não foi previamente reconhecido em razão do valor não poder ser   
mensurado de forma confiável, pode se constituir em evento que gera ajuste.

**Distribuição de lucros**  
32.8 Se a entidade declarar dividendos ou outra forma de distribuição de lucros aos detentores

dos seus títulos patrimoniais após o encerramento do período contábil a que se referem as   
demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos ou   
distribuições de lucro como passivo ao final daquele período. Os valores dos dividendos ou   
distribuições do lucro podem ser apresentados como componente separado dos lucros ou   
prejuízos acumulados ao final desse período.

**Divulgação   
  
Data de autorização para emissão**  
32.9 A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das

demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os proprietários da entidade   
ou outras partes tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após a emissão, a   
entidade deve divulgar esse fato.

**Eventos que não geram ajuste após o encerramento do período contábil**  
32.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria de evento que não

gera ajuste após o encerramento do período:   
(a) a natureza do evento; e   
(b) estimativa de seu efeito financeiro ou declaração de que tal estimativa não pode ser

feita.

163

32.11 Os seguintes eventos são exemplos de eventos que não geram ajustes após o

encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que   
normalmente resultariam em divulgação; as divulgações irão refletir as informações que se   
tornaram conhecidas após o encerramento desse período, mas antes das demonstrações   
contábeis serem autorizadas para emissão:   
(a) combinação de negócios importante ou alienação de controlada importante;   
(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;   
(c) aquisições importantes de ativos, alienações ou planos para alienar ativos, ou

desapropriações de ativos importantes pelo governo;   
(d) destruição por incêndio de instalação de produção importante;   
(e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante;   
(f) emissões ou recompras de instrumentos de dívida ou títulos patrimoniais da entidade;   
(g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de

câmbio;   
(h) alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou

anunciadas que tenham efeito significativo sobre os ativos fiscais correntes e diferidos   
e sobre os passivos fiscais correntes e diferidos;

(i) assunção de compromissos relevantes ou de contingências passivas, como por   
exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

(j) início de litígio importante proveniente exclusivamente de eventos que ocorreram após   
o encerramento do período.

**Seção 33   
Divulgação sobre Partes Relacionadas**

**Alcance desta seção**  
33.1 Esta seção exige que a entidade inclua nas suas demonstrações contábeis as divulgações

necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e patrimonial   
(seu balanço patrimonial) e seu resultado tenham sido afetados pela existência de partes   
relacionadas e de transações e saldos existentes com tais partes.

**Definição de parte relacionada**  
33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está

elaborando suas demonstrações contábeis (entidade que divulga as demonstrações   
contábeis):   
(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade

que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:   
(i) for membro-chave da administração da entidade que divulga as demonstrações

contábeis ou da controladora da entidade que divulga as demonstrações   
contábeis;

(ii) possuir controle sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou   
(ii) possuir controle ou controle conjunto sobre a entidade que divulga as

demonstrações contábeis; ou (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(iii) possuir controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga

as demonstrações contábeis ou poder de voto significativo nessa entidade;   
(iii) possuir influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações

contábeis; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se

quaisquer das seguintes condições se aplicarem:   
(i) a entidade e a entidade que divulga as demonstrações contábeis pertencem ao

mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e   
entidade sob controle comum é parte relacionada uma das outras);

164

(ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou um empreendimento controlado   
em conjunto da outra entidade (ou de membro de grupo econômico em que a   
outra entidade é membro);

(ii) uma das entidades é coligada ou empreendimento controlado em conjunto da   
outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de   
membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro); (Alterado pela   
NBC TG 1000 (R1))

(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma   
terceira entidade;

(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto da mesma   
terceira entidade; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(iv) qualquer uma das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de   
uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada dessa terceira entidade;

(iv) uma das entidades é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira   
entidade e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade; (Alterado pela NBC TG   
1000 (R1))

(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos   
empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade   
que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se   
a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma o tal plano de   
benefícios, os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas do   
plano;

(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos   
empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade   
que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se   
a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma, o tal plano de   
benefícios e os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas à   
entidade que reporta; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por uma pessoa identificada   
em (a);

(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) possui poder de voto significativo na entidade;   
(vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do

pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a   
controladora da entidade que reporta; (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade   
ou poder de voto significativo nela;

(viii) pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou é   
membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da   
entidade); (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

(ix) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa possui tanto influência   
significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela como também o   
controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;   
(Eliminado pela NBC TG 1000 (R1))

(x) membro-chave da administração da entidade ou de a controladora da entidade, ou   
membro próximo da família dessa pessoa, possui o controle ou o controle   
conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou possui   
poder de voto significativo nela. (Eliminado pela NBC TG 1000 (R1))

33.3 Ao considerar cada possível relação de parte relacionada, a entidade deve avaliar a

essência da relação e não meramente a forma legal.   
  
33.4 No contexto desta Norma, as seguintes partes não são necessariamente partes

relacionadas:   
(a) duas entidades que simplesmente possuem um administrador ou outro membro-chave

da administração em comum;   
(b) dois empreendedores que simplesmente partilham o controle conjunto de

empreendimento controlado em conjunto;

165

(c) qualquer uma das seguintes entidades, simplesmente em virtude dos seus negócios   
normais com a entidade (embora elas possam afetar a liberdade de ação da entidade   
ou participar do seu processo de tomada de decisão):   
(i) entidades que proporcionam financiamentos;   
(ii) sindicatos;   
(iii) entidades de serviços públicos;   
(iv) departamentos e agências governamentais;

(d) cliente, fornecedor, franqueador, distribuidor ou agente geral com quem a entidade   
mantém volume significativo de negócios, meramente em virtude da dependência   
econômica resultante.

**Divulgação   
  
Divulgação do relacionamento entre controladora e controladas**  
33.5 Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados

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

**Divulgação sobre a remuneração dos administradores-chave**  
33.6 Os administradores-chave são aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade

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

33.7 A entidade deve divulgar o total de remuneração dos administradores-chave.   
 **Divulgação de transações com partes relacionadas**  
33.8 Transação com partes relacionadas é a transferência de recursos, serviços ou obrigações

entre a entidade que divulga as demonstrações contábeis e a parte relacionada,   
independentemente de haver ou não valor alocado à transação. Exemplos de transações   
com 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

166

divulgar a remuneração de administradores-chave. No mínimo, as divulgações devem   
incluir:   
(a) os valores das transações;   
(b) os valores dos saldos existentes e:

(i) seus termos e condições, incluindo se eles estão ou não assegurados, a natureza   
da importância a ser fornecida em troca da liquidação; e

(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;   
(c) provisões para créditos de liquidação duvidosa relacionadas com os valores dos

saldos existentes;   
(d) a despesa reconhecida durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de

liquidação duvidosa de partes relacionadas.   
Tais transações podem incluir compras, vendas ou transferência de bens ou serviços;

arrendamentos; garantias; e liquidações pela entidade em nome da parte relacionada ou   
vice-versa.

33.10 A entidade deve fazer as divulgações exigidas pelo item 33.9 separadamente para cada

uma das seguintes categorias:   
(a) entidades com controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade;   
(b) entidades sobre as quais a entidade tenha controle, controle conjunto ou influência

significativa;   
(c) administradores-chave da entidade ou de sua controladora (de forma agregada);   
(d) outras partes relacionadas.

33.11 A entidade está isenta das exigências de divulgação do item 33.9 com relação a:

(a) entidade governamental (governo local, regional ou nacional) que tenha controle,   
controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as   
demonstrações contábeis; e

(b) outra entidade que seja parte relacionada porque a mesma entidade governamental   
tem controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga   
as demonstrações contábeis e também sobre a outra entidade.

Entretanto, a entidade ainda precisa divulgar o relacionamento de controladora–controlada   
conforme requerido pelo item 33.5.

33.12 As seguintes transações são exemplos de transações que devem ser divulgadas, caso

elas sejam realizadas com parte relacionada:   
(a) compras ou vendas de produtos (acabados ou inacabados);   
(b) compras ou vendas de imóveis e outros ativos;   
(c) prestação ou recebimento de serviços;   
(d) arrendamentos;   
(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;   
(f) transferências sob acordos de licenciamento;   
(g) transferências sob acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições

patrimoniais em dinheiro ou na forma de bens ou serviços);   
(h) provisões de garantias ou caução;   
(i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade no nome de outra

entidade;   
(j) participação por controladora ou controlada em plano de beneficio 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.

167

**Seção 34   
Atividades Especializadas**

**Alcance desta seção**  
34.1 Esta seção fornece direcionamento sobre a divulgação contábil pelas entidades de

pequeno e médio porte no tocante a três tipos de atividades especializadas – agricultura,   
atividades de extração e concessão de serviços.

**Agricultura**  
34.2 A entidade que utiliza esta Norma e estiver envolvida em atividades agrícolas deve

determinar sua prática contábil para cada classe de seus ativos biológicos da seguinte   
maneira:   
(a) a entidade deve utilizar o método do valor justo dos itens 34.4 a 34.7 para aqueles

ativos biológicos para os quais o valor justo é prontamente determinável sem custo ou   
esforço excessivo;

(b) a entidade deve utilizar o método do custo dos itens 34.8 a 34.10 para todos os outros   
ativos biológicos.

**Reconhecimento**   
  
34.3 A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando, e apenas

quando:   
(a) a entidade controlar o ativo como resultado de eventos passados;   
(b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a

entidade; e   
(c) o valor justo ou custo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo

ou esforço excessivo.   
 **Mensuração – método do valor justo**  
34.4 A entidade deve mensurar o ativo biológico, no reconhecimento inicial e em cada balanço,

pelo valor justo menos as despesas de venda. As alterações no valor justo menos as   
despesas de venda devem ser reconhecidos no resultado.

34.5 A produção agrícola colhida proveniente dos ativos biológicos da entidade deve ser

mensurada pelo seu valor justo menos as despesas de venda no momento da colheita. Tal   
mensuração é o custo na data, ao se aplicar a Seção 13 – Estoques ou outra seção   
aplicável desta Norma.

34.6 Na determinação do valor justo, a entidade deve considerar o seguinte:

(a) se existir mercado ativo para o ativo biológico ou produto agrícola na sua condição e   
localização atuais, o preço cotado naquele mercado é a base apropriada para   
determinação do seu valor justo. Se a entidade tiver acesso a diferentes mercados   
ativos, ela deve usar o preço existente do mercado que espera utilizar;

(b) se não existir mercado ativo, a entidade deve utilizar, quando disponível, uma ou mais   
das seguintes alternativas para determinação do valor justo:   
(i) o preço da transação de mercado mais recente, considerando que não tenha

havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da   
transação e a data de encerramento do balanço;

(ii) preços de mercado de ativos similares com ajustes para refletir diferenças; e   
(iii) padrões do setor, tais como o valor de um pomar expresso pelo valor de contêiner

de exportação, alqueires ou hectares, e o valor do gado expresso por quilograma   
ou arroba de carne;

168

(c) em alguns casos, as fontes de informações mencionadas em (a) ou (b) podem sugerir   
diferentes conclusões sobre o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola. A   
entidade deve considerar as razões dessas diferenças para obter a estimativa mais   
confiável do valor justo dentro de um conjunto restrito de estimativas razoáveis;

(d) em algumas circunstâncias, o valor justo pode ser mais prontamente determinável sem   
custo ou esforço excessivo, embora os preços ou valores determinados pelo mercado   
não estejam disponíveis para um ativo biológico nas suas condições atuais. A entidade   
deve considerar se o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do ativo,   
descontados a uma taxa corrente de mercado determinada, geram uma medida   
confiável do valor justo.

**Divulgação – método do valor justo**  
34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos

mensurados pelo valor justo:   
(a) descrição dos ativos biológicos;   
(b) métodos e premissas relevantes aplicadas na determinação do valor justo de cada

categoria de produção agrícola no ponto de colheita e cada categoria de ativos   
biológicos;

(c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e   
o final do período corrente. A conciliação deve incluir:   
(i) ganhos ou perdas provenientes das alterações no valor justo menos despesas de

venda;   
(ii) aumentos resultantes de aquisições;   
(iii) diminuições resultantes de colheitas;   
(iv) aumentos resultantes de combinação de negócios;   
(v) variações cambiais provenientes da conversão de demonstrações contábeis para

moeda de apresentação diferente e da conversão de operação no exterior para a   
moeda de apresentação da entidade que divulga as demonstrações contábeis;

(vi) outras alterações.   
Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores. (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

**Mensuração – método do custo**  
34.8 A entidade deve mensurar, pelo custo menos depreciação e quaisquer perdas acumuladas

por redução ao valor recuperável, aqueles ativos biológicos cujo valor justo não é   
prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo.

34.9 A entidade deve mensurar a produção agrícola colhida de seus ativos biológicos pelo valor

justo menos custos estimados para venda no momento da colheita. Tal mensuração é o   
custo na data, ao se aplicar a Seção 13 ou outras seções desta Norma.

**Divulgações – método do custo**  
34.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos

mensurados pelo método do custo:   
(a) descrição dos ativos biológicos;   
(b) explicação das razões do valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável;   
(b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável

sem custo ou esforço excessivo; (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))   
(c) o método de depreciação utilizado;   
(d) vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;   
(e) valor contábil bruto e a depreciação acumulada (juntamente com as perdas

acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no final do período.

169

**Atividades de extração**  
34.11 A entidade que utiliza esta Norma e que esteja envolvida em exploração, avaliação ou

extração de recursos minerais (atividades de extração) deve contabilizar os gastos na   
aquisição ou no desenvolvimento de ativos tangíveis e intangíveis para uso em atividades   
de extração por meio da aplicação da Seção 17 – Ativo Imobilizado e da Seção 18 – Ativo   
Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*),   
respectivamente. Quando a entidade tiver obrigação de desmontar ou remover um item, ou   
recuperar o local utilizado, deve contabilizar tais obrigações e custos de acordo com a   
Seção 17 e com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

**Exploração e avaliação de recursos minerais**   
34.11 A entidade que utiliza esta norma e que esteja envolvida na exploração ou avaliação de

recursos minerais deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são   
reconhecidos como ativos de exploração e avaliação de acordo com o item 10.4 e deve   
aplicar a política de forma consistente. A entidade está isenta de aplicar o item 10.5 a suas   
políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e   
avaliação. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

34.11A Seguem exemplos de gastos que podem ser incluídos na mensuração inicial dos ativos de

exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):   
(a) aquisição de direitos para explorar;   
(b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;   
(c) perfuração exploratória;   
(d) criação de valas;   
(e) amostragem; e   
(f) atividades em relação à avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração do

recurso mineral.   
Os gastos relacionados ao desenvolvimento de recursos minerais não devem ser   
reconhecidos como ativos de exploração e avaliação. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

34.11B Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados no reconhecimento inicial ao

custo. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve aplicar a Seção 17 – Ativo   
Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade   
Futura (*Goodwill*) aos ativos de exploração e avaliação de acordo com a natureza dos   
ativos adquiridos em conformidade com os itens 34.11D a 34.11F. Se a entidade tem   
obrigação de desmontar ou remover um item, ou de restaurar o local, essas obrigações e   
custos devem ser contabilizados de acordo com a Seção 17 e a Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

34.11C Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à redução ao valor

recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contábil de ativo de   
exploração e avaliação possa exceder seu valor recuperável. A entidade deve mensurar,   
apresentar e divulgar qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante de   
acordo com a Seção 27, exceto conforme previsto pelo item 34.11F. (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

34.11D Somente para as finalidades de ativos de exploração e avaliação, o item 34.11E deve ser

aplicado, em vez dos itens 27.7 a 27.10, ao identificar um ativo de exploração e avaliação   
que possa apresentar perda ao valor recuperável. O item 34.11E usa o termo “ativos”,   
mas aplica-se igualmente a ativos separados de exploração e avaliação ou à unidade   
geradora de caixa. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))

170

34.11E Um ou mais dos seguintes fatos e circunstâncias indicam que a entidade deve testar os   
ativos de exploração e avaliação quanto à redução ao valor recuperável (a lista não é   
exaustiva):   
(a) o período em relação ao qual a entidade tem o direito à exploração na área específica

tiver expirado durante o período ou expirará em futuro próximo e não se espera que   
ele seja renovado;

(b) não estão orçados nem planejados gastos substanciais adicionais na exploração e   
avaliação de recursos minerais na área específica;

(c) a exploração e a avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à   
descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais, e a entidade   
decidiu descontinuar essas atividades na área específica;

(d) a existência de dados suficientes para indicar que, embora o desenvolvimento na área   
específica tenha probabilidade de prosseguir, o valor contábil do ativo de exploração e   
avaliação provavelmente não será recuperado totalmente pelo desenvolvimento bem-  
sucedido ou pela venda.

A entidade deve realizar teste de redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer   
perda por redução ao valor recuperável, de acordo com a Seção 27. (Incluído pela NBC TG   
1000 (R1))

34.11F A entidade deve determinar uma política contábil para alocar os ativos de exploração e

avaliação às unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa, para   
a finalidade de avaliar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável. (Incluído pela NBC   
TG 1000 (R1))

**Acordos de concessão de serviços**  
34.12 Acordo de concessão de serviços é um contrato onde o governo ou outro órgão do setor

público (concedente) contrata uma entidade operadora privada para desenvolver (ou   
aperfeiçoar), operar ou manter ativos de infraestrutura do concedente, tais como rodovias,   
pontes, túneis, aeroportos, redes de distribuição de energia, hidroelétricas, penitenciárias   
ou hospitais. Nesses acordos, o concedente controla ou regula os serviços os quais a   
entidade operadora necessita fornecer por meio da utilização dos ativos, para quem, e por   
qual preço, e também controla alguma participação residual significante dos ativos ao final   
do período do acordo de concessão.

34.13 Existem duas categorias principais de acordos de concessão de serviços:

(a) Na primeira, a entidade operadora recebe um ativo financeiro – um direito contratual   
incondicional de receber um valor em dinheiro ou outro ativo financeiro especificado ou   
determinável do governo, em troca da construção ou aperfeiçoamento do ativo do   
setor público, e posterior operação e manutenção do ativo por um período   
especificado de tempo. Essa categoria inclui garantias do governo de pagar por   
quaisquer insuficiências entre os valores recebidos dos usuários do serviço público e   
os valores especificados ou determináveis.

(b) Na outra, a entidade operadora recebe um ativo intangível – um direito de cobrar pelo   
uso do ativo do setor público que construir ou aperfeiçoar e em seguida operar e   
manter por um período específico de tempo. Um direito de cobrar os usuários não é   
um direito incondicional de receber dinheiro porque os valores estão condicionados à   
extensão na qual a população utilizar o serviço.

Algumas vezes, um único contrato pode conter os dois tipos: na extensão em que o   
governo concede uma garantia incondicional de pagamento pela construção do ativo do   
setor público, a entidade operadora possui um ativo financeiro; na extensão em que a   
entidade operadora conta com a população utilizando o serviço para obter o pagamento, a   
entidade operadora possui um ativo intangível.

**Tratamento contábil – categoria de ativo financeiro**  
34.14 A entidade operadora deve reconhecer um ativo financeiro na extensão em que tiver um

171

direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro do concedente   
ou receber em nome do concedente pelos serviços de construção. A entidade deve   
mensurar o ativo financeiro pelo valor justo. Assim, ela deve seguir a Seção 11 –   
Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos   
Financeiros para a contabilização do ativo financeiro.

**Tratamento contábil – categoria de ativo intangível**  
34.15 A entidade operadora deve reconhecer um ativo intangível na extensão em que receber

um direito (licença) de cobrar dos usuários pelo serviço público. A entidade operadora deve   
inicialmente mensurar o ativo intangível pelo seu valor justo. Assim, ela deve seguir a   
Seção 18 na contabilização do ativo intangível.

**Receita operacional**  
34.16 A entidade operadora de acordo de concessão de serviços deve reconhecer, mensurar e

divulgar a receita de acordo com a Seção 23 – Receitas para os serviços que realizar.

**Seção 35   
Adoção Inicial desta Norma**

**Alcance desta seção**  
35.1 Esta seção se aplica às entidades que adotarem pela primeira vez esta NBC TG 1000 –

Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente das políticas e   
práticas contábeis anteriormente adotadas.

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

Caso a entidade utilize esta Norma e deixe de utilizá-la durante um ou mais exercícios   
sociais e em seguida seja exigida ou opte em utilizá-la novamente em período contábil   
posterior, as isenções especiais, simplificações e outras exigências desta seção não se   
aplicam para a readoção.

35.2 A entidade que tenha aplicado esta norma em período de relatório anterior, cujas

demonstrações contábeis anuais anteriores mais recentes não continham declaração   
explícita e sem reservas de cumprimento desta norma, deve aplicar esta seção ou aplicar   
esta norma retrospectivamente de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança   
de Estimativa e Retificação de Erro como se a entidade não tivesse deixado de aplicá-la.   
Quando essa entidade decide não aplicar esta seção, ela ainda está obrigada a aplicar os   
requisitos de divulgação do item 35.12A, além dos requisitos de divulgação da Seção 10.   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Adoção inicial**  
35.3 A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma deve aplicar esta seção na elaboração

de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem pela primeira vez a esta   
Norma.

35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta

Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com   
esta NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. As   
demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com esta Norma são as primeiras   
demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:   
(a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;

172

(b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com   
outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos;   
ou

(c) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade   
com o conjunto completo das normas do CFC.

35.5 O item 3.17 desta Norma define o conjunto completo de demonstrações contábeis.   
  
35.6 O item 3.14 desta Norma exige que a entidade divulgue, no conjunto completo de

demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos   
comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas   
demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas   
especificadas. A entidade pode apresentar informações comparativas para mais de um   
período anterior comparável. Portanto, a data de transição para esta Norma da entidade é   
o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações   
comparativas em conformidade com esta Norma nas suas primeiras demonstrações   
contábeis que se adequarem a esta Norma.

**Procedimentos para elaboração de demonstrações contábeis na data de transição**  
35.7 Exceto pelo evidenciado nos itens 35.9 a 35.11, a entidade deve, no seu balanço

patrimonial de abertura, sendo essa sua data de transição para esta Norma (isto é, o início   
do período apresentado mais antigo):   
(a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta

Norma;   
(b) não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais

reconhecimentos;   
(c) reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior,

como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja   
um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com   
esta Norma; e

(d) aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.   
  
35.8 As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob

esta Norma podem divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as   
práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes derivam de transações, outros   
eventos ou condições antes da data de transição para esta Norma. Portanto, a entidade   
deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso   
apropriado e determinado por esta Norma, em outro grupo do patrimônio líquido) na data   
de transição para esta Norma.

35.9 Na adoção inicial desta norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o

tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das   
seguintes transações:   
(a) desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros. Os ativos financeiros e

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

(b) contabilidade para operações de hedge. A entidade não deve alterar sua contabilidade   
para operações de hedge antes da data de transição para esta Norma para as   
operações de hedge que não existem mais na data de transição. Para as operações   
de hedge que existirem na data de transição, a entidade deve seguir as exigências da   
contabilidade para operações de hedge da Seção 12 – Outros Tópicos sobre

173

Instrumentos Financeiros, incluindo as exigências de descontinuidade da contabilidade   
para operações de hedge para as operações de hedge que não atenderem as   
condições da Seção 12;

(c) estimativas contábeis;   
(d) operações descontinuadas;   
(e) mensuração da participação dos não controladores. As exigências do item 5.6 para se

alocar o resultado e os outros resultados abrangentes entre a participação dos não   
controladores e os proprietários da entidade controladora devem ser aplicadas   
prospectivamente a partir da data de transição desta Norma (ou a partir de data   
anterior conforme esta Norma seja aplicada para correção de combinação de negócios   
– ver item 35.10);

(f) empréstimos do governo. A adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da   
Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, Seção 12 e Seção 24 – Subvenção   
Governamental prospectivamente a empréstimos do governo existentes na data de   
transição para esta norma. Consequentemente, se a adotante pela primeira vez não   
reconheceu nem mensurou, de acordo com seus princípios contábeis anteriores, um   
empréstimo do governo de forma consistente com esta norma, ela deve utilizar o valor   
contábil do empréstimo de acordo com seus princípios contábeis anteriores na data de   
transição para esta norma como o valor contábil do empréstimo naquela data e não   
deve reconhecer o benefício de qualquer empréstimo do governo a uma taxa de juros   
abaixo do mercado como subvenção governamental. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas

primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta norma:   
(a) **Combinação de negócios**. A entidade, que adotar pela primeira vez a esta Norma,

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

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

(c) **Custo atribuído***.* A entidade que adotar esta Norma pela primeira vez pode optar por   
mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição   
para esta Norma, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo   
atribuído nessa data. Para isso a entidade deve observar a Interpretação Técnica ITG   
10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para   
Investimento.

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

(da) **Mensuração ao valor justo direcionada por evento como custo atribuído**. A   
adotante pela primeira vez pode ter estabelecido o custo atribuído de acordo com seus   
princípios contábeis anteriores para a totalidade ou parte de seus ativos e passivos   
mensurando-os pelo seu valor justo em data específica devido a evento, como, por   
exemplo, avaliação do negócio, ou de partes do negócio, para as finalidades de venda   
planejada. Se a data de mensuração:   
(i) for até a data de transição para esta norma, a entidade pode utilizar essas

mensurações ao valor justo direcionadas por evento como custo atribuído na data   
dessa mensuração;

(ii) for após a data de transição para esta norma, mas durante os períodos cobertos   
pelas primeiras demonstrações contábeis que estejam em conformidade com esta   
norma, as mensurações ao valor justo direcionadas por evento podem ser   
utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. A entidade   
deve reconhecer os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se   
apropriado, em outra categoria do patrimônio líquido) na data da mensuração. Na   
data de transição para esta norma, a entidade deve estabelecer o custo atribuído

174

aplicando os critérios dos itens 35.10(c) e (d) ou deve mensurar esses ativos e   
passivos de acordo com os outros requisitos nesta seção. (Incluída pela NBC TG 1000   
(R1))

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

(f) **Demonstrações contábeis separadas**. Quando a entidade elabora demonstrações   
contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus   
investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto:   
(i) pelo custo menos desvalorização;   
(ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; ou   
(iii) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

(Incluído pela NBC TG 1000 (R1))   
Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar um investimento pelo custo, ela   
deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas   
demonstrações contábeis separadas de abertura, elaboradas em conformidade com   
esta norma:   
Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar o investimento pelo custo, ela   
deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores na data de transição:   
(Alterado pela NBC TG 1000 (R1))   
(i) custo, determinado de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e

Separadas; ou   
(ii) custo atribuído, que deve ser o valor remensurado na data de transição para a

esta Norma ou o valor contábil nessa data de acordo com a prática contábil   
anterior.

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

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

(h) **Tributos diferidos sobre o lucro**. A entidade pode aplicar a Seção 29   
prospectivamente a partir da data de transição para esta norma. (Alterada pela NBC TG   
1000 (R1))

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

(j) **Atividades de extração**. A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma e que   
utiliza o tratamento contábil do custo total, de acordo com as práticas contábeis   
anteriores, pode optar por mensurar os ativos de petróleo e gás (aqueles utilizados na   
exploração, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás), na data de   
transição para esta Norma pelo valor determinado de acordo com as práticas   
contábeis anteriores da entidade. A entidade deve testar esses ativos para   
desvalorização por redução ao valor recuperável, na data de transição para esta   
Norma, em conformidade com a Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

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

(l) **Passivos por desativação incluídos no custo do ativo imobilizado.** O item   
17.10(c) menciona que o custo de item do ativo imobilizado inclui a estimativa inicial

175

dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o   
item está localizado, bem como a obrigação em que a entidade incorre quando o item   
é adquirido ou como consequência de ter utilizado o bem durante determinado período   
para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. A entidade   
que adota pela primeira vez esta Norma pode optar em mensurar este componente do   
custo do ativo imobilizado na data de transição para esta Norma, ao invés da data em   
que a obrigação inicialmente se originou.

(m) **Operações sujeitas à regulamentação de tarifas.** Se a adotante pela primeira vez   
detém itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são utilizados, ou foram   
anteriormente utilizados, em operações sujeitas à regulamentação de tarifas (ou seja,   
fornece mercadorias ou presta serviços a clientes por preços/tarifas estabelecidos por   
órgão autorizado), ela pode escolher utilizar o valor contábil desses itens de acordo   
com os princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como seu   
custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção ao item, ela não precisa aplicá-la a   
todos os itens. A entidade deve testar esses ativos quanto à redução ao valor   
recuperável na data de transição para esta norma de acordo com a Seção 27. (Incluída   
pela NBC TG 1000 (R1))

(n) **Hiperinflação severa.** Se a adotante pela primeira vez tem moeda funcional que   
estava sujeita à hiperinflação severa:   
(i) se sua data de transição para esta norma for a partir da data de normalização da

moeda funcional, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos   
mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na   
data de transição para esta norma e utilizar esse valor justo como custo atribuído   
desses ativos e passivos naquela data; e

(ii) se a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período   
comparativo de 12 meses, a entidade pode utilizar um período comparativo   
inferior a 12 meses, desde que o conjunto completo de demonstrações contábeis   
(conforme requerido pelo item 3.17) seja fornecido para esse período mais curto.   
(Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

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

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7

na data de transição, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos   
períodos mais antigos, para os quais isso seja praticável, e deve identificar quais valores   
nas demonstrações contábeis não foram atualizados. Caso seja impraticável para a   
entidade fornecer quaisquer das divulgações exigidas por esta norma, incluindo aquelas   
para períodos comparativos, a omissão deve ser divulgada. (Alterado pela NBC TG 1000 (R1))

**Divulgação   
  
Explicação da transição para esta Norma**  
35.12 A entidade deve explicar como a transição de suas políticas e práticas contábeis anteriores

para esta Norma afetou seu balanço patrimonial, suas demonstrações do resultado, do   
resultado abrangente e dos fluxos de caixa divulgados.

176

35.12A A entidade que tiver aplicado esta norma em período anterior, conforme descrito no item

35.2, deve divulgar:   
(a) a razão pela qual deixou de aplicar esta norma;   
(b) a razão para estar retomando a aplicação desta norma; e   
(c) se aplicou esta seção ou se aplicou esta norma retrospectivamente de acordo com a

Seção 10. (Incluído pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Conciliação**  
35.13 Para se adequar ao item 35.12, as primeiras demonstrações contábeis da entidade que

utilizar esta Norma devem incluir:   
(a) descrição da natureza de cada mudança de prática contábil;   
(b) conciliações do seu patrimônio líquido determinado de acordo com a prática contábil

anterior para o seu patrimônio líquido determinado de acordo com esta Norma para   
ambas as seguintes datas:   
(i) data de transição para esta Norma; e   
(ii) data de encerramento do período mais recente apresentado nas demonstrações

contábeis anuais mais recentes da entidade, determinadas de acordo com a   
prática contábil anterior;

(c) conciliação do resultado apurado de acordo com a prática contábil anterior para o   
período mais recente nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade   
com o resultado determinado de acordo com esta Norma.

35.14 Se a entidade tornar-se consciente de erros cometidos de acordo com a prática contábil

anterior, as conciliações exigidas pelos itens 35.13(a) e (b) devem distinguir a correção   
desses erros das mudanças de práticas contábeis.

35.15 Se a entidade não apresentou demonstrações contábeis para períodos anteriores, ela deve

divulgar esse fato nas suas primeiras demonstrações contábeis que estiverem em   
conformidade com esta Norma.

**APÊNDICE – GLOSSÁRIO DE TERMOS DA NBC TG 1000 – CONTABILIDADE PARA   
PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

(Este Apêndice é parte integrante da NBC TG 1000)   
(Incluído pela Resolução CFC nº 1.285/10)

**Ações (ou quotas) em tesouraria:** Instrumentos patrimoniais (de capital), como ações ou quotas,   
da própria entidade, possuídos pela entidade ou outros membros do grupo consolidado.   
 **Acordo de pagamento baseado em ações –** O contrato entre a entidade (ou outra entidade do   
grupo ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo empregado)   
que dá a essa outra parte o direito de receber:   
(a) caixa ou outros ativos da entidade por valores que são baseados no preço (ou valor) de

instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra   
entidade do grupo; ou

(b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra   
entidade do grupo;

desde que as condições de aquisição de direito especificadas, se houver, sejam cumpridas.   
(Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Adoção inicial da Contabilidade para PMEs:** Situação em que a entidade apresenta, pela   
primeira vez, suas demonstrações contábeis anuais de acordo com a NBC TG 1000 –   
Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente de ter sido o seu   
arcabouço contábil anterior o IFRS completo ou outra prática contábil.

177

**Ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*):** Benefícios   
econômicos futuros decorrentes de ativos que não são passíveis de serem individualmente   
identificados nem separadamente reconhecidos.   
 **Altamente provável:** Significativamente mais do que provável.   
 **Amortização:** Alocação sistemática do valor amortizável de ativo ao longo de sua vida útil.   
 **Aplicação prospectiva (aplicação de mudança em política contábil):** Aplicação de nova   
política contábil para transações, outros eventos e condições que ocorram após a data em que a   
política foi alterada.   
 **Aplicação retrospectiva (aplicação de mudança em política contábil):** Aplicação de nova   
política contábil para transações, outros eventos e condições como se essa política tivesse   
sempre sido aplicada.   
 **Apresentação adequada:** Representação confiável dos efeitos das transações, de outros   
eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos,   
passivos, receitas e despesas.   
 **Arrendamento:** Acordo por meio do qual o arrendador transfere ao arrendatário, em troca de   
pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período de tempo acordado   
entre as partes. Também conhecido como *leasing*.   
 **Arrendamento financeiro:** Arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e   
benefícios inerentes à propriedade do ativo. O título de propriedade pode ou não ser futuramente   
transferido. O arrendamento que não é arrendamento financeiro é arrendamento operacional.   
 **Arrendamento operacional:** Arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e   
benefícios inerentes à propriedade do ativo. Arrendamento que não é arrendamento operacional é   
arrendamento financeiro.   
 **Atividade agrícola:** Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos   
para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais da   
entidade.   
 **Atividade de financiamento:** Atividade que resulta em alterações no tamanho e na composição   
do patrimônio integralizado e dos empréstimos da entidade.   
 **Atividade de investimento:** Aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros   
investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.   
 **Atividade operacional:** As principais atividades geradoras de receita da entidade e de outras   
atividades que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.   
 **Ativo:** Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados do qual se   
esperam benefícios econômicos futuros para a entidade.  **Ativo biológico:** Animal ou planta vivos.   
 **Ativo contingente:** Ativo possível, que resulta de acontecimentos passados e cuja realização   
será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos,   
não totalmente sob controle da entidade.   
 **Ativo de plano (de benefício a empregado):**(a) ativos possuídos por fundo de benefício a empregado de longo prazo; e

178

(b) apólices de seguro qualificadas.   
 **Ativo financeiro:** Qualquer ativo que seja:   
(a) dinheiro;   
(b) instrumento patrimonial de outra entidade;   
(c) direito contratual:

(i) de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou   
(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são

potencialmente favoráveis à entidade; ou   
(d) contrato que será ou que poderá vir a ser liquidado pelos instrumentos patrimoniais (como

ações) da própria entidade e que:   
(i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de

instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou   
(ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou

outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria   
entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem   
instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão   
futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

**Ativo fiscal diferido:** Tributo recuperável em períodos futuros, referente a:   
(a) diferenças temporárias;   
(b) compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e   
(c) compensação de créditos fiscais não utilizados.   
 **Ativo imobilizado:** Ativos tangíveis que:   
(a) são disponibilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para

locação por outros, para investimento, ou para fins administrativos; e   
(b) espera-se que sejam usados por mais de um período contábil.   
 **Ativo intangível:** Ativo identificável não monetário sem substância física. Tal ativo é identificável   
quando:   
(a) é separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido,

licenciado, alugado ou trocado, tanto individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo   
relacionados; ou

(b) origina direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos   
serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

**Balanço patrimonial:** Demonstração que apresenta a relação de ativos, passivos e patrimônio   
líquido de uma entidade em data específica.   
 **Base fiscal:** A mensuração, conforme lei fiscal aplicável, de ativo, passivo ou instrumento   
patrimonial.   
**Base fiscal –** A base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído a esse ativo ou passivo para   
propósitos fiscais. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Benefício a empregado:** Todas as formas de retribuição dada pela entidade em troca dos   
serviços prestados pelo empregado.   
 **Benefício adquirido (direito a benefício adquirido):** Benefício cujo direito, sob as condições de   
plano de benefício de aposentadoria, não é condicional à relação de emprego continuada.   
 **Benefício por desligamento**: Benefício a título de indenização por encerramento do contrato com   
empregados em virtude de:   
(a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de

aposentadoria; ou   
(b) decisão do empregado de aderir a demissão voluntária em troca desse benefício.

179

**Benefício pós-emprego:** Benefício a empregado (exceto benefício por desligamento) que será   
pago após o período de emprego.   
 **Caixa:** Dinheiro em caixa e depósitos à vista.   
 **Classe de ativos:** Grupo de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.   
 **Coligada:** Entidade, incluindo aquela não constituída na forma de sociedade, sobre a qual o   
investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem participação em   
empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*).   
 **Combinação de negócios:** União de entidades ou negócios separados produzindo   
demonstrações contábeis de uma única entidade que reporta. Operação ou outro evento por meio   
do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma   
jurídica da operação.   
 **Componente de entidade:** Operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos,   
operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, das demais operações da entidade.   
 **Compreensibilidade:** A qualidade da informação de modo a torná-la compreensível por usuários   
que têm conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas, bem como de   
contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência.   
 **Compromisso firme:** Contrato fechado de compra ou venda para a troca de uma quantidade   
determinada de recursos a um preço determinado em uma ou mais datas futuras determinadas.   
 **Condição de aquisição de direito de mercado** – A condição da qual depende o preço de   
exercício, a aquisição de direito ou possibilidade de exercício de instrumento patrimonial   
relacionada ao preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, como, por exemplo,   
atingir o preço de ação especificado ou valor intrínseco especificado de opção de ações, ou atingir   
a meta especificada baseada no preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade,   
correspondente ao índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras   
entidades. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Confiabilidade:** Qualidade da informação que a torna livre de erro material e viés e representa   
adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável que representasse.   
 **Continuidade:** A entidade está em continuidade operacional a menos que a administração   
pretenda liquidá-la ou interromper suas atividades, ou não tenha alternativa realista a não ser   
encerrá-las.   
 **Contrato de concessão de serviço:** Contrato por meio do qual o governo ou outro órgão do   
setor público contrata com operadora privada para desenvolver (ou aprimorar), operar e manter os   
ativos de infraestrutura do concedente, tais como ruas, pontes, túneis, aeroportos, empresas de   
geração, transmissão ou distribuição de energia, prisões, hospitais, etc.   
 **Contrato de construção:** Contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de   
combinação de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos   
da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou utilização.   
 **Contrato de seguro:** Contrato pelo qual uma parte (segurador) aceita um risco de seguro   
significativo de outra parte (segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de evento   
específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.   
 **Contrato oneroso:** Contrato em que os custos inevitáveis de atender às obrigações do contrato   
excedem os benefícios econômicos que se espera receber com ele.

180

**Controlada:** Entidade, incluindo aquela sem personalidade jurídica, tal como uma associação,   
controlada por outra entidade (conhecida como controladora).   
 **Controladora:** Entidade que possui uma ou mais controladas.   
 **Controle conjunto (*joint venture*):** Controle compartilhado ajustado em contrato sobre uma   
atividade econômica. Ele existe apenas quando as decisões financeiras e operacionais   
estratégicas relacionadas à atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham   
do controle (empreendedores).   
 **Controle** **(de entidade):** Poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de   
modo a obter benefícios de suas atividades.   
 **Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro:** Montante pelo qual o ativo   
financeiro ou o passivo financeiro é mensurado pelo valor de seu reconhecimento inicial, mais os   
juros acumulados com base no método da taxa efetiva de juros, menos as amortizações de   
principal, menos qualquer redução (direta ou por meio de conta de retificação) por ajuste ao valor   
recuperável ou impossibilidade de recebimento.   
 **Custo atribuído (*deemed cost*):** O valor justo remensurado de ativo na data da transição para a   
NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas ou Médias Empresas.  **Condição de aquisição de direito –** As condições que determinam se a entidade recebe os   
serviços que dão à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos   
patrimoniais da entidade, em virtude de acordo de pagamento baseado em ações. As condições   
de aquisição de direito são condições de serviço ou condições de desempenho. Condições de   
serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. Condições de   
desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e alcance   
metas de desempenho especificadas (como, por exemplo, aumento especificado no lucro da   
entidade ao longo do prazo especificado). A condição de desempenho pode incluir a condição de   
aquisição de direito de mercado. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Custo de empréstimo:** Juros e outros custos incorridos pela entidade com empréstimo de   
recursos.  **Custo de transação (instrumento financeiro) –** Custos incrementais que são diretamente   
atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de instrumento financeiro. Custo incremental é   
aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o   
instrumento financeiro. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Data de concessão:** A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) entram   
em acordo quanto a um acerto de pagamento baseado em ações, sendo a data em que as partes   
chegam a uma compreensão mútua dos termos e condições do contrato. À data de concessão, a   
entidade confere à contraparte o direito ao dinheiro, a outros ativos ou a instrumentos   
patrimoniais, desde que as condições de concessão especificadas (se houver) sejam atendidas.   
Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, dos acionistas) a data de   
concessão é aquela em que a aprovação é obtida.   
 **Data de normalização da moeda funcional** – A data em que a moeda funcional da entidade não   
tiver mais uma das duas características, ou ambas, de hiperinflação severa, ou quando houver   
mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita a hiperinflação   
severa. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Data de transição para esta Norma***:* Começo do primeiro período contábil para o qual a entidade   
apresenta informações comparativas completas de acordo com esta Norma para PMEs em suas   
primeiras demonstrações contábeis que observem esta Norma.

181

**Demonstrações contábeis:** Representação estruturada da posição patrimonial e financeira, do   
desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.   
 **Demonstrações contábeis combinadas:** Demonstrações contábeis de duas ou mais entidades   
controladas por um único investidor. (Eliminada pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Demonstrações contábeis consolidadas:** Demonstrações contábeis da controladora e suas   
controladas apresentadas como se fossem uma única entidade.   
 **Demonstrações contábeis intermediárias:** Demonstração contábil que contém um conjunto   
completo de demonstrações contábeis ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas   
para um período intermediário.   
 **Demonstrações contábeis para fins gerais:** Demonstrações contábeis direcionadas às   
necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em   
posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares   
de informação.   
  
**Demonstrações contábeis separadas –** Aquelas apresentadas, na qual a entidade poderia   
escolher, de acordo com os itens 9.25 e 9.26, contabilizar seus investimentos em controladas,   
entidades controladas em conjunto e coligadas ao custo menos redução ao valor recuperável, ao   
valor justo com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, ou utilizando o método da   
equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Demonstração das mutações do** **patrimônio líquido**: Demonstrações que apresentam lucro ou   
prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do   
período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no   
período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.   
 **Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados:** Demonstração contábil que apresenta as   
alterações em lucros ou prejuízos acumulados para um período.   
 **Demonstração do resultado:** Demonstração contábil que apresenta todos os itens de receita e   
despesa reconhecidos no período, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.   
 **Demonstração do resultado abrangente:** Demonstração que começa com lucro ou prejuízo do   
período e a seguir mostra os itens de outros resultados abrangentes do período.  **Demonstração dos fluxos de caixa:** Demonstração que oferece informações sobre as   
alterações em caixa e equivalentes de caixa da entidade por um período, mostrando alterações   
separadamente durante o período em atividades operacionais, de investimento e de   
financiamento.   
 **Demonstrações separadas:** Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um   
sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são   
contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados   
declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas.   
 **Depreciação:** Alocação sistemática do valor depreciável de ativo durante a sua vida útil.   
 **Desempenho:** Relação das receitas e das despesas da entidade na forma em que estão   
divulgadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente.   
 **Desenvolvimento:** Aplicação de resultados de pesquisa ou de outro conhecimento ao   
planejamento ou ao projeto para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos,   
sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início de sua produção   
comercial ou uso.

182

**Despesa:** Redução de benefícios econômicos durante o período contábil, na forma de saídas ou   
redução de ativos ou inclusão de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, com   
exceção daqueles relativos a distribuições de capital ou lucros a proprietários.   
 **Despesa tributária:** Valor total incluído na demonstração do resultado para o período contábil   
referente aos tributos sobre o lucro corrente e diferido.   
 **Desreconhecimento:** Retirada (baixa na maior parte das vezes) de ativo ou passivo reconhecido   
anteriormente do balanço patrimonial da entidade.   
 **Diferenças temporárias:** Diferenças entre o valor contábil de ativo, passivo ou outro item nas   
demonstrações contábeis e sua base de cálculo fiscal que a entidade espera que vá afetar o lucro   
tributável quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ou, no caso de   
itens que não sejam ativos ou passivos, que afetarão o lucro tributável no futuro).   
**Diferença temporária –** Diferenças entre o valor contábil de ativo, ou passivo no balanço   
patrimonial e sua base fiscal. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Diferença temporária dedutível** – Diferenças temporárias que resultarão em valores que são   
dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor   
contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Direito de aquisição:** Na transação de pagamento baseado em ações, o direito da contraparte de   
receber dinheiro, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade quando o direito da   
contraparte não for mais condicionado à satisfação de quaisquer condições de aquisição.   
 **Eficácia de um *hedge*:** Grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item   
protegido que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo,   
ou fluxos de caixa, do instrumento de *hedge*.   
 **Empreendedor:** Investidor em uma *joint venture* que tem controle conjunto sobre essa *joint   
venture*.   
 **Empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*):** Acordo contratual por meio do qual   
duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita ao controle conjunto.   
Empreendimentos conjuntos podem assumir a forma de operações controladas conjuntamente,   
ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.   
 **Empréstimo a pagar:** Passivos financeiros que não obrigações comerciais de curto prazo a pagar   
em condições de crédito normais.   
 **Entidade controlada em conjunto:** Empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de   
corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem interesse. A entidade   
opera da mesma forma que outros tipos de entidade, com a exceção de que um acordo contratual   
entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica   
da entidade.   
 **Entidade governamental:** Entidade do governo federal, estadual ou municipal, agências   
governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.   
 **Equivalente de caixa:** Investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que são prontamente   
conversíveis em dinheiro, e que estão sujeitos a risco insignificante de alterações no seu valor até   
sua efetiva conversão em caixa.   
 **Erros:** Omissões e inexatidões nas demonstrações contábeis da entidade para um ou mais   
períodos passados, decorrentes de falha em usar ou de mau uso de informações confiáveis que:   
(a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram

183

autorizadas para emissão; e   
(b) poderiam razoavelmente ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e

apresentação dessas demonstrações contábeis.   
 **Estoques:** Ativos mantidos:   
(a) para a venda no curso normal dos negócios;   
(b) no processo de produção para venda; ou   
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na

prestação de serviços.   
 **Financiamento (*funding*)** **(de benefícios de aposentadoria):** Contribuições feitas por entidade,   
e algumas vezes por seus empregados, a outra entidade, ou fundo, que é legalmente separada da   
entidade que apresenta as demonstrações contábeis com a finalidade de cobrir o pagamento dos   
benefícios dos empregados.   
 **Fluxos de caixa:** Entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.   
 **Ganhos:** Aumentos em benefícios econômicos e, como tais, não são diferentes em sua natureza   
das receitas.   
 **Grupo econômico:** Controladora e todas as suas controladas.   
 **Hiperinflação severa –** A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita à hiperinflação   
severa se tiver as seguintes características:   
(a) o índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com

transações e saldos na moeda; e   
(b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

(Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Impraticável:** É impraticável aplicar uma exigência quando a entidade não pode aplicá-la após   
empregar todos os esforços razoáveis para realizá-la.   
 **Instrumento de *hedge*:** Para o propósito da Seção 12, para fins de contabilização de *hedge* para   
PMEs, um instrumento de cobertura (*hedging)* é um instrumento financeiro que atende a todos os   
termos e condições abaixo:   
(a) ser *swap* de taxa de juros, *swap* de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou

contrato de mercadoria a termo, no qual se espera que seja altamente efetivo em termos de   
compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é considerado como sendo risco   
coberto;

(b) envolve uma parte externa à entidade apresentando as demonstrações contábeis (por   
exemplo, externa ao grupo, segmento ou entidade individual que está apresentando as   
demonstrações contábeis);

(c) seu valor de referência é igual ao valor designado do principal ou valor referencial do item   
coberto;

(d) tem prazo de resgate específico não posterior:   
(i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;   
(ii) à liquidez esperada do compromisso de compra ou venda da mercadoria; ou   
(iii) à ocorrência de previsão cambial altamente improvável ou da transação de mercadoria

sendo coberta;   
(e) não tem características de pagamento antecipado, rescisão antecipada ou de prorrogação.   
A entidade que escolher aplicar a NBC TG 38 na contabilização de instrumentos financeiros deve   
aplicar a definição de instrumento de *hedging* daquela norma ao invés de usar esta definição.   
 **Instrumento financeiro:** Contrato que origina um ativo financeiro de uma entidade e um passivo   
financeiro ou instrumento patrimonial de outra entidade.

184

**Instrumento financeiro composto:** Instrumento financeiro que, do ponto de vista do emissor,   
inclui um componente de dívida e um componente patrimonial.   
 **Instrumento financeiro negociado em mercado organizado:** Instrumentos negociados, ou em   
processo de emissão para negociação em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou   
estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais).   
 **Investimento bruto no arrendamento:** Total da soma:   
(a) das contraprestações mínimas recebíveis pelo arrendador sob arrendamento financeiro; e   
(b) de qualquer valor residual não garantido pertencente ao arrendador.   
 **Investimento líquido no arrendamento:** Investimento bruto em arrendamento descontado à taxa   
de juros implícita no arrendamento.   
 **Itens monetários:** Unidades monetárias disponíveis e ativos e passivos a serem recebidos ou   
pagos em valor fixo ou determinável de unidades monetárias.   
 **Licença remunerada acumulável:** Ausências remuneradas que serão compensadas em   
períodos futuros, quando não totalmente compensadas no período corrente (como férias).

**Lucro contábil –** Lucro ou perda do período antes da dedução da despesa dos tributos sobre o   
lucro. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))

**Lucro tributável (prejuízo fiscal):** O lucro (prejuízo) para um período contábil sobre o qual   
tributos sobre o lucro são pagáveis ou recuperáveis, determinados de acordo com as regras   
estabelecidas pelas autoridades tributárias. Lucro tributável é igual à receita tributável menos   
quantias dedutíveis da receita tributável.   
 **Material, materialidade:** Omissões ou declarações inexatas de itens são materiais se elas   
puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas   
com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da   
omissão ou imprecisão julgada nas circunstâncias que a envolvem. O tamanho e natureza do   
item, ou a combinação de ambos, poderia ser o fator determinante.   
 **Membro próximo da família de uma pessoa –** Aqueles membros da família que se pode esperar   
que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade,   
inclusive:   
(a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;   
(b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa. (Incluída pela

NBC TG 1000 (R1))   
 **Mensuração:** Processo de determinação de quantias monetárias com que os elementos das   
demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial, na   
demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.   
 **Mercado ativo –** Mercado no qual as transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência   
e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua. (Incluída pela NBC   
TG 1000 (R1))   
 **Método da taxa efetiva de juros:** Método de cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo   
financeiro (ou grupo de ativos ou passivos financeiros) e de alocação da receita ou da despesa de   
juros sobre o período pertinente (método do juro composto).   
 **Método de crédito unitário projetado:** Método de avaliação atuarial que percebe cada período   
como originando uma unidade adicional de direito ao benefício e mede cada unidade   
separadamente para constituir a obrigação final (o que algumas vezes é chamado de método de

185

benefício acumulado proporcional ao tempo de serviço ou como método de anos/benefício de   
serviço).   
 **Moeda de apresentação:** Moeda em que as demonstrações contábeis são apresentadas.   
 **Moeda funcional:** Moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.   
 **Mudança em estimativa contábil:** Ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou a quantia da   
baixa periódica de ativo, que resulte da estimativa da situação de ativos e passivos, bem como de   
benefícios futuros esperados e obrigações a eles relacionadas. Mudanças nas estimativas   
contábeis resultam de novas informações ou novos desdobramentos e, por isso, não são correção   
de erros.   
 **Negócio:** Conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados com o propósito   
de oferecer:   
(a) retorno aos investidores; ou   
(b) custos mais baixos ou outros benefícios econômicos direta e proporcionalmente aos sócios

ou participantes.   
Um negócio geralmente consiste de entradas, processos aplicados a essas entradas e saídas   
resultantes que são, ou serão, utilizadas para gerar receitas. Se no conjunto transferido de   
atividades e ativos existir fundo de comércio (*goodwill*), o conjunto transferido será considerado   
como um negócio.   
 **Normas Internacionais de Contabilidade:** Normas e Interpretações adotadas pela Junta   
Internacional de Normas Contábeis (IASB). Elas englobam:   
(a) Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS);   
(b) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS); e   
(c) Interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações das Normas Internacionais de

Relatórios Financeiros (IFRIC) ou pelo antigo Comitê Permanente de Interpretações (SIC).   
 **Notas explicativas (para demonstrações contábeis):** Notas explicativas contêm informações   
além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente,   
na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor   
adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na   
demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou   
composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não   
se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.  **Objetivo das demonstrações contábeis:** Oferecer informação sobre a posição patrimonial e   
financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que seja útil para a tomada de decisão   
por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para   
atender suas necessidades particulares de informação.   
 **Objeto de *hedge*:** Para o propósito da Seção 12 desta Norma, para fins específicos de   
contabilização de *hedge* de pequenas e médias empresas, um item protegido é:   
(a) o risco de taxa de juros de instrumento de débito avaliado pelo custo amortizado;   
(b) o risco cambial ou taxa de juros em compromisso firme ou com transação prevista altamente

provável;   
(c) o risco de preço de *commodity* da qual é titular ou em compromisso firme ou transação

prevista altamente provável para comprar ou vender uma *commodity*; ou   
(d) o risco cambial em investimento líquido em operação no exterior.   
 **Obrigação construtiva (obrigação não formalizada):** Obrigação que decorre das ações da   
entidade em que:   
(a) a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, com base

em práticas passadas, em políticas contábeis publicadas ou em declaração recente   
suficientemente específica; e

186

(b) em consequência disso, a entidade tenha criado expectativa válida nas outras partes de que   
cumprirá com essas responsabilidades.

**Obrigação de benefício definido (valor presente da):** Valor presente, sem dedução de   
quaisquer ativos do plano, de pagamentos futuros esperados, necessários para liquidar a   
obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.   
 **Obrigação pública de prestação de contas (*accountability*):** Obrigação de prestação de contas   
aos fornecedores de recursos presentes e potenciais e outros externos à entidade que tomam   
decisões econômicas, mas não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para   
atender suas necessidades particulares de informação. A entidade tem responsabilidade pública   
se:   
(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são trocados em mercado de ações ou estiver no

processo de emissão de tais instrumentas para troca em mercado de ações (em bolsa de   
valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou   
regionais); ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus   
principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de   
seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc. (Eliminada pela NBC TG   
1000 (R1)   
 **Operação descontinuada:** Componente da entidade que foi alienado ou detido para venda, e   
(a) representa um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações;   
(b) é parte de um plano coordenado único para liquidar um ramo separado de negócios

importante, ou área geográfica de operações; ou   
(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com vistas à revenda.   
 **Operação no exterior –** A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em   
conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em   
país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta. **Operação no exterior –** A   
entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade   
que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em país ou moeda diferente do   
país ou moeda da entidade que reporta. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1)   
 **Outros resultados abrangentes:** Itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação   
de receita) que não são reconhecidos como resultado, conforme exigido ou permitido por esta   
Norma.   
 **Pagamento mínimo do arrendamento –** Os pagamentos, em longo do prazo do arrendamento,   
em que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos   
dos serviços e tributos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:   
(a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por parte a ele relacionada; ou   
(b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:

(i) pelo arrendatário;   
(ii) por parte relacionada ao arrendatário; ou   
(iii) por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as

obrigações decorrentes da garantia.   
Entretanto, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo, ao preço que se espera que seja   
suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para   
que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os   
pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas a serem pagas ao   
longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o   
pagamento exigido para exercê-la. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1))   
 **Parte relacionada:** Pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está   
elaborando suas demonstrações contábeis (entidade divulgadora), sendo que:

187

(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado com a entidade   
divulgadora se essa pessoa:   
(i) é membro do pessoal chave de gestão da entidade ou entidade divulgadora ou de

controladora da entidade divulgadora;   
(ii) tem controle sobre a entidade divulgadora; ou   
(iii) tem controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade divulgadora ou que

tenha poder de voto significativo na mesma;   
(b) a entidade está relacionada com a entidade divulgadora se alguma das seguintes condições

se aplicar:   
(i) a entidade e a entidade divulgadora são membros do mesmo grupo econômico (o que

significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte   
relacionada com as outras);

(ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto   
de outra entidade (ou de membro de grupo econômico do qual a outra entidade é   
membro);

(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira   
entidade;

(iv) qualquer das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira   
entidade e a outra entidade é uma coligada da terceira entidade;

(v) a entidade tem plano de benefício pós-emprego para benefício dos empregados de   
qualquer entidade, seja a entidade divulgadora ou a entidade relacionada com a entidade   
divulgadora. Se a entidade é em si um plano desses, os empregadores patrocinadores   
também são relacionados com o plano;

(vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por pessoa identificada em (a);   
(vii) uma pessoa identificada em (a)(i) tem poder de voto significativo na entidade;   
(viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou poder

de voto significativo na mesma;   
(ix) uma pessoa, ou um membro próximo da família da pessoa, tem influência significativa

sobre a entidade ou poder de voto significativo nela e controle conjunto sobre a entidade   
divulgadora; e

(xi) um membro do pessoal chave de gestão da entidade ou da controladora da entidade, ou   
membro próximo da família desse membro, tem o controle ou controle conjunto sobre a   
entidade divulgadora ou tem poder de voto significativo na mesma.

**Parte relacionada –** Parte relacionada é pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que   
elabora suas demonstrações contábeis (entidade que reporta):   
(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado à entidade que reporta se

essa pessoa:   
(i) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de controladora

da entidade que reporta;   
(ii) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta; ou   
(iii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta;

(b) a entidade é relacionada à entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for   
aplicável:   
(i) a entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que

cada controladora, controlada e controlada-irmã é relacionada às demais);   
(ii) a entidade é coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou

coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo do qual a   
outra entidade seja membro);

(iii) ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro;   
(iv) a entidade é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade, e a outra

entidade é coligada dessa terceira entidade;   
(v) a entidade é plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da

entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a   
entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também   
serão relacionados à entidade que reporta;

(vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por pessoa identificada na alínea (a);

188

(vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-  
chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade   
que reporta;

(viii) a pessoa identificada na alínea (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou é   
membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da   
entidade). (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))

**Participação de não controladores:** Parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível,   
direta ou indiretamente, à controladora (comumente conhecida como participação de minoritários).   
 **Passivo:** Obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos,, cuja liquidação se   
espera resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.   
 **Passivo contingente:**(a) obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas

pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da   
entidade; ou

(b) obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:   
(i) não é provável que desembolso de recurso que incorpora benefícios econômicos seja exigido

para liquidar a obrigação; ou   
(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado de maneira suficientemente confiável.

**Passivo de benefício definido (valor presente):** Valor presente da obrigação de benefício   
definido no final do período contábil, deduzido do valor justo nesse mesmo período de quaisquer   
ativos do plano (se houver), dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.   
 **Passivo financeiro:** Qualquer passivo que seja:   
(a) obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou   
(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são

potencialmente desfavoráveis à entidade; ou   
(b) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado por meio de instrumentos patrimoniais da

própria entidade e:   
(i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de

instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou   
(ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de quantia fixa de dinheiro ou outro

ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade.   
Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem   
instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão   
futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

**Passivo fiscal diferido:** Tributo a pagar ou a compensar em períodos contábeis futuros, referente   
a diferenças temporárias.   
 **Patrimônio líquido** é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus   
passivos.   
 **Pequenas e médias empresas:** Entidades que:   
(a) não têm responsabilidade de prestação pública de contas; mas   
(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos (credores,

processos licitatórios, agências de avaliação de *rating,* etc.).   
A entidade tem responsabilidade pública se:   
(a) submeter, ou estiver no processo de submeter, suas demonstrações contábeis para comissão

de valores mobiliários ou outro órgão regulador com o propósito de emitir qualquer classe de   
instrumento em mercado de ações; ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus   
principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de

189

seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.   
 **Perdas por desvalorização (*impairment*):** Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de   
estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no   
caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.   
 **Período de aquisição de direito –** O período durante o qual todas as condições de aquisição de   
direito especificadas de acordo de pagamento baseado em ações devem ser satisfeitas. (Incluída   
pela NBC TG 1000 (R1)   
 **Período de divulgação:** Período coberto pelas demonstrações contábeis ou por demonstração   
contábil intermediária.   
 **Período intermediário:** Período de prestação de contas menor que um exercício social completo.  **Pesquisa:** Investigação original e planejada empreendida com o objetivo de ganhar novo   
conhecimento e compreensão científica ou técnica.   
 **Plano (de benefício de empregado) de previdência social:** Planos de benefício de empregado   
estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades em   
determinada categoria, por exemplo, determinado setor) e operados pelo governo nacional ou   
local ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada especificamente para esse fim)   
que não está sujeita ao controle ou influência da entidade que divulga.   
 **Plano de benefício pós-emprego**: Acordo formal ou informal pelo qual a entidade compromete-  
se a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.   
 **Plano de contribuição definida:** Planos de benefício pós-emprego pelos quais a entidade paga   
contribuições fixas para uma entidade separada (fundo), não tendo a obrigação legal ou   
construtiva de pagar contribuições adicionais, ou de realizar pagamentos de benefício direto a   
empregados, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios do   
empregado referentes ao serviço do empregado nos períodos corrente e passados.   
 **Plano multiempregadores:** Plano de contribuição definida ou de benefício definido (exceto plano   
da previdência social) que:   
(a) possui ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão

sob o mesmo controle acionário; e   
(b) utiliza aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade

patrocinadora, de modo que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem   
identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

**Política contábil:** Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados pela   
entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.   
 **Posição financeira:** Relação de ativos, passivos e patrimônio da entidade na forma em que estão   
divulgados no balanço patrimonial.   
 **Prestação pública de contas (accountability)** – A entidade tem obrigatoriedade de prestação   
pública de contas se:   
(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado público ou está em

processo de emissão desses instrumentos para negociação em mercado público (bolsa de   
valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais),   
ou

(b) possuir ativos com capacidade fiduciária para amplo grupo de *stakeholders* como um de seus   
principais negócios. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1)

**Produção agrícola:** Produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

190

**Propriedade para investimento:** Imóvel (terreno ou construção, ou parte de construção, ou   
ambos) mantido pelo proprietário ou arrendatário sob arrendamento para receber pagamento de   
aluguel ou para valorização de capital, ou ambos, que não seja para:   
(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou   
(b) venda no curso normal dos negócios.   
 **Proprietários:** Possuidores de instrumentos classificados como patrimoniais.   
 **Provável:** Possibilidade de ocorrer um evento é maior do que a de não ocorrer.   
 **Provisão:** Acréscimo de exigibilidade cujo valor e/ou prazo de pagamento ainda não está   
totalmente definido.   
 **Prudência:** A inclusão de grau de cuidado no exercício de julgamentos necessários para realizar   
estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, de modo que ativos ou receitas   
não sejam superavaliados e passivos ou despesas não sejam subavaliados.   
 **Receita:** Aumento de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou   
aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido,   
com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por proprietários.   
 **Reconhecimento:** O processo de incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do   
resultado e do resultado abrangente de item que atende à definição de elemento e satisfaz aos   
seguintes critérios:   
(a) é provável que benefício econômico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e   
(b) o item tem custo ou valor que pode ser mensurado com confiança.   
 **Regime de competência:** Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando   
ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalente de caixa) e são   
registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais   
se referem.  **Relevância:** Importância da informação que permite influenciar as decisões econômicas de   
usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou   
corrigindo, suas avaliações passadas.   
 **Resultado abrangente:** Mutação no patrimônio líquido durante um período resultante de   
transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações de capital com   
proprietários e em sua condição de proprietários (igual à soma do lucro ou prejuízo líquido do   
período com os outros resultados abrangentes).   
 **Resultado do período:** Total das receitas menos as despesas, excluindo os itens de outros   
resultados abrangentes.   
 **Substancialmente aprovada:** Alíquotas devem ser consideradas como substancialmente   
aprovadas quando eventos futuros necessários ao processo de entrada em vigor da lei fiscal não   
alterarem o resultado.   
 **Subvenção governamental:** Assistência dada pelo governo na forma de transferências de   
recursos a uma entidade em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas   
atividades operacionais.   
 **Taxa de juros implícita no arrendamento:** Taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz   
com que a soma do valor atual (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor   
residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer   
custos iniciais diretos do arrendador.

191

**Taxa de juros imputada:** É a mais claramente determinável entre:   
(a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emissor com classificação de crédito

similar; ou   
(b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos

produtos ou serviços.   
 **Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário:** Taxa de juros que o arrendatário   
teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa a que, no início do   
arrendamento, o arrendatário ficaria sujeito a tomar emprestado, por prazo similar e com   
segurança similar, os recursos necessários para a compra do ativo.   
 **Taxa efetiva de juros:** Taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa   
estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um   
período mais curto, ao valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.   
 **Tempestividade:** Oferecer a informação nas demonstrações contábeis dentro do período   
adequado para a decisão.   
 **Transação com partes relacionadas:** Transferência de recursos, serviços ou obrigações entre   
partes relacionadas, independentemente do preço cobrado.   
 **Transação de pagamento baseada em ações:** Uma transação na qual a entidade recebe bens   
ou serviços (incluindo serviços de empregado) como compensação por instrumentos patrimoniais   
da entidade (incluindo ações ou opções de ação), ou adquire bens ou serviços contraindo   
passivos com o fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço das   
ações da entidade ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.   
**Transação de pagamento baseada em ações –** Transação na qual a entidade:   
(a) recebe bens ou serviços do fornecedor desses bens ou serviços (incluindo empregado) em

acordo de pagamento baseado em ações; ou   
(b) incorre em obrigação de liquidar a transação com o fornecedor em acordo de pagamento

baseado em ações quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços. (Alterada   
pela NBC TG 1000 (R1)

**Transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro:** Transação cujo   
pagamento é baseado em ações pela qual a entidade adquire bens ou serviços contraindo um   
passivo para transferir dinheiro ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços por   
valores que são baseados no preço (ou valor) das ações ou outro instrumento patrimonial da   
entidade.   
**Transação de pagamento baseada em ações liquidada à vista –** Transação de pagamento   
baseada em ações em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivo para   
transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços, por valores baseados no   
preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade   
ou de outra entidade do grupo. (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))  **Transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos   
patrimoniais:** Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade recebe bens ou   
serviços como contraprestação de instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou   
opções de ação).   
**Transação de pagamento baseada em ações liquidada em instrumentos patrimoniais –**Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade:   
(a) recebe bens ou serviços como contraprestação por seus próprios instrumentos patrimoniais

(incluindo ações ou opções de ações); ou   
(b) recebe bens ou serviços, mas não tem nenhuma obrigação de liquidar a transação com o

fornecedor. (Alterada pela NBC TG 1000 (R1))  **Transação prevista:** Transação futura não comprometida, mas prevista.

192

**Tributo corrente:** Tributo a pagar (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para   
o período corrente e períodos passados.   
 **Tributo diferido:** Tributo a pagar (recuperável), referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para   
períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados.   
 **Tributo diferido ativo –** Os valores de tributo sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros em   
relação:   
(c) às diferenças temporárias dedutíveis;   
(d) à compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e   
(e) à compensação de créditos fiscais não utilizados. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1)   
  
**Tributo diferido passivo –** Os valores de tributo sobre o lucro a pagar em períodos futuros em   
relação a diferenças temporárias tributáveis. (Incluída pela NBC TG 1000 (R1)   
 **Tributos sobre o lucro:** Todos os impostos nacionais e estrangeiros que têm como base lucros   
tributáveis. Imposto de renda também inclui impostos tais como impostos retidos na fonte, que são   
pagos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto em distribuições de   
resultado para a entidade.   
 **Unidade geradora de caixa:** Menor grupo de ativos identificáveis que gera entradas de caixa que   
são, em grande parte, independentes de entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.   
 **Valor contábil:** Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial.   
 **Valor depreciável:** custo do ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações   
contábeis), menos o seu valor residual.   
 **Valor em uso:** Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com   
um ativo ou uma unidade geradora de caixa.   
 **Valor intrínseco**: A diferença entre o valor justo das ações pelo qual a contraparte tem direito   
(condicional ou incondicional) de subscrever, ou o direito de receber, e o preço (se existir) que a   
contraparte tem que pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ação tem um preço de   
exercício de $ 15, e a ação tem um valor justo de $ 20; o valor intrínseco, então, é de $ 5.   
 **Valor justo:** Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento   
patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que   
não haja relação de privilégio entre elas.   
 **Valor justo menos despesa para vender:** Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou   
unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem   
ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda.   
 **Valor nocional:** Valor de unidades de moeda, ações, *bushels*, libras ou outras unidades   
especificadas em contrato de instrumento financeiro.   
 **Valor presente:** Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso   
normal dos negócios.   
 **Valor recuperável:** O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um   
ativo e seu valor em uso.   
 **Valor residual de ativo:** Valor estimado que a entidade obteria no presente com a alienação do   
ativo, após deduzir as despesas estimadas da alienação, se o ativo já estivesse com a idade e   
com a condição esperada no fim de sua vida útil.

193

**Vida útil:** Período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso pela   
entidade, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera obter do   
ativo pela entidade.

194

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG 1000 (R1), DE 21 DE OUTUBRO DE   
2016**

***Altera a NBC TG 1000 que dispõe sobre   
a contabilidade de pequenas e médias   
empresas.***

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e   
regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946,   
alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a alteração da   
seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):   
  
  
**Altera o título Introdução, as seções 1, 2, 4 a 6, 9 a 12, 14 a 22, 26 a 30, 33 a 35 e o Apêndice   
– Glossário de termos da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas,   
conforme segue:**  
  
**Introdução   
  
Altera os itens P2 e P14, inclui o item P16 e elimina o item P13, que passam a vigorar com   
as seguintes redações:**P2 As normas, interpretações e comunicados técnicos definem as exigências de

reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e   
outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins   
gerais. As normas também podem definir as exigências para transações, eventos e   
condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseadas na NBC   
TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de   
Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação   
apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.

P13 Eliminado.   
  
P14 O CFC espera propor alterações pela publicação de minuta para discussão periodicamente,

mas não mais frequentemente do que aproximadamente uma vez a cada três anos. No   
desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar as novas normas e   
as alterações aos existentes, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à   
sua atenção a respeito da aplicação desta norma. De acordo com a ocasião, ele pode   
identificar um problema urgente para o qual uma alteração possa precisar ser considerada   
fora do processo de revisão periódica. Entretanto, espera-se que essas ocasiões sejam   
raras. Até que esta norma seja alterada, quaisquer mudanças que o CFC possa fazer ou   
propor com respeito as suas normas, interpretações e comunicados técnicos não se aplicam   
à Contabilidade para PMEs.

P16 Alterações feitas nas normas completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma, enquanto

ela não for alterada. Esta norma é um documento individual. Alterações feitas nas normas   
completas (full IFRS) não se aplicam a esta norma antes que essas alterações sejam   
incorporadas a esta norma, salvo se, na falta de orientação específica nesta norma, a   
entidade decidir aplicar a orientação das normas completas (full IFRS) e esses princípios   
não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5.

**Seção 1 – Pequenas e Médias Empresas** **Altera o item 1.3 e inclui o item 1.7, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

195

1.3 A entidade tem obrigação pública de prestação de contas se:

(a) (...)   
(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um

de seus principais negócios. A maioria dos bancos, cooperativas de crédito,   
companhias de seguro, corretoras/distribuidoras de títulos e valores mobiliários,   
fundos mútuos e bancos de investimento se enquadrariam nesse segundo critério.

(...)   
  
1.7 A controladora (incluindo a controladora final ou qualquer controladora intermediária) avalia

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

**Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais**   
 **Altera os itens 2.22, 2.47, 2.49 e 2.50 e inclui os itens 2.14A a 2.14D e seu título, que passam   
a vigorar com as seguintes redações:   
  
Custo ou esforço excessivo**  
2.14A A isenção de custo ou esforço excessivo é aplicada somente para alguns requisitos nesta

norma. Essa isenção não deve ser utilizada para outros requisitos nesta norma.   
  
2.14B Considerar se a obtenção ou determinação das informações necessárias para cumprir um

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

2.14C A avaliação sobre se o requisito envolve custo ou esforço excessivo no reconhecimento

inicial nas demonstrações contábeis, por exemplo, na data da transação, deve basear-se   
em informações sobre os custos e benefícios do requisito no momento do reconhecimento   
inicial. Se a isenção de custo ou esforço excessivo também se aplica subsequentemente   
ao reconhecimento inicial, por exemplo, à mensuração subsequente de item, a nova   
avaliação de custo ou esforço excessivo deveria ser feita em data subsequente, com base   
nas informações disponíveis nessa data.

2.14D Exceto para a isenção de custo ou esforço excessivo no item 19.15, que está coberta pelos

requisitos de divulgação do item 19.25, sempre que a isenção de custo ou esforço

196

excessivo é utilizada pela entidade, ela deve divulgar esse fato e o motivo pelo qual aplicar   
o requisito envolveria custo ou esforço excessivo.

2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos

reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as   
subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos   
e itens de outros resultados abrangentes como componente separado do patrimônio líquido.   
Esta norma não determina como, quando ou se podem ser transferidos valores entre os   
componentes do patrimônio líquido.

2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido

na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda   
por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais não   
conversíveis e ações preferenciais ou ordinárias não resgatáveis que são negociadas em   
mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser   
mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo, que são mensuradas ao   
valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.

2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo

histórico são, subsequentemente, mensurados sobre outras bases de mensuração. Por   
exemplo:   
(a) a entidade mensura o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo

menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor   
recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor   
valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for   
aplicado, se permitido por lei;

(b) (...)   
  
2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, esta norma permite ou exige mensuração

ao valor justo:   
(a) (...)   
(d) imobilizado que a entidade mensura de acordo com o método de reavaliação, se

permitido por lei (ver item 17.15B).   
  
  
**Seção 4 – Balanço Patrimonial   
  
Altera os itens 4.2 e 4.12, que passam a vigorar com as seguintes redações:**4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

(a) (...)   
(ea) propriedade para investimento mensurada ao custo menos depreciação acumulada e

perda acumulada por redução ao valor recuperável;   
(f) (...)

4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço

patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:   
(a) para cada classe de capital representado por ações:

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

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.   
(v) (...)

**Seção 5 – Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente**   
**Altera os itens 5.4, 5.7 e 5.7A, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

197

5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração

do resultado; em sequência, devem constar todos os itens de outros resultados   
abrangentes, a não ser que esta norma exija de outra forma. Esta norma fornece tratamento   
distinto para as seguintes circunstâncias:

(a) (...)   
(b) quatro tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do

resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:   
(i) (...) (iv) mudanças dos ganhos de reavaliação para imobilizado mensuradas de acordo

com o método de reavaliação, se permitida por lei (ver Seção 17 – Ativo   
Imobilizado).

5.7 No mínimo, a entidade deve incluir, na demonstração do resultado abrangente, rubricas que

apresentem os seguintes valores para o período:   
(a) (...)   
(k) valor líquido dos seguintes itens:

(iii) (...)   
(iv) resultado após os tributos atribuíveis à redução ao valor recuperável, ou reversão

de redução ao valor recuperável, dos ativos na operação descontinuada (ver Seção   
27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), tanto na época em que forem   
classificados como operação descontinuada quanto depois, e à alienação dos   
ativos líquidos que consistem na operação descontinuada.

5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como

primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas   
que apresentem valores nos itens a seguir:   
(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza

(excluindo os valores da alínea (k)). Esses itens devem ser agrupados naqueles que,   
de acordo com esta norma:   
(iv) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado, ou seja, aqueles no

item 5.4(b)(i) e (ii) e (iv); e   
(v) serão reclassificados subsequentemente para o resultado quando condições

específicas forem atendidas, ou seja, aquelas no item 5.4(b)(iii).   
(b) (...)

**Seção 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros   
ou Prejuízos Acumulados**   
 **Altera os itens 6.2 e 6.3, que passam a vigorar com as seguintes redações:**6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para

um período contábil; outros resultados abrangentes para o período; os efeitos das   
mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período; os valores   
investidos pelos sócios; e os dividendos e outras distribuições para os sócios na sua   
capacidade de sócios durante o período.

6.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

(a) (...)   
(c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no

final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:   
(i) (...)   
(ii) de outros resultados abrangentes;   
(iii) dos valores de investimentos realizados pelos sócios e dividendos e outras

distribuições para eles na sua capacidade de sócios, demonstrando separadamente   
ações ou quotas emitidas de transações com ações ou quotas em tesouraria; de

198

dividendos e outras distribuições aos sócios; e de alterações nas participações em   
controladas que não resultem em perda de controle.

**Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas**   
 **Altera os itens 9.1 a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26 e 9.28 e inclui os itens 9.3A a 9.3C e 9.23A,   
que passam a vigorar com as seguintes redações:**9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade que aplica esta norma deve

apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas   
demonstrações de acordo com esta norma. Esta seção também inclui instruções para   
elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas   
se forem elaboradas de acordo com esta norma. Se a controladora não tem obrigatoriedade   
de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis   
separadas de acordo com esta norma, mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis   
consolidadas de acordo com as normas completas ou outro conjunto de princípios   
contábeis.

9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelos itens 9.3 e 9.3C, a entidade controladora deve

apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus   
investimentos em controladas. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir   
todas as controladas da controladora.

9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se

ambas as condições abaixo forem atendidas:   
(a) se a entidade controladora é ela própria uma controlada; e   
(b) se sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir

demonstrações contábeis para fins gerais consolidadas, em conformidade com o   
conjunto completo de normas ou com esta norma.

9.3A De acordo com o item 9.3B, uma controlada não é consolidada se for adquirida e mantida

com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição   
(ou seja, a data em que a adquirente obtém o controle da adquirida). Essa controlada é   
contabilizada, de acordo com os requisitos da Seção 11, item 11.8(d), como investimento e,   
não, de acordo com esta seção. A controladora também deve fornecer a divulgação do item   
9.23A.

9.3B Se a controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com o item 9.3A, não for

alienada dentro de um ano a contar de sua data de aquisição (ou seja, a controladora ainda   
tem o controle dessa controlada):   
(a) a controladora deve consolidar a controlada a partir da data de aquisição, a menos que

cumpra a condição do item 9.3B(b). Consequentemente, se a data de aquisição foi em   
período anterior, os períodos anteriores pertinentes devem ser reapresentados;

(b) se o atraso for causado por eventos ou circunstâncias fora do controle da controladora e   
houver evidência suficiente na data de relatório de que a controladora continua   
comprometida com o seu plano de vender ou alienar a controlada, a controladora deve   
continuar a contabilizar a controlada, de acordo com o item 9.3A.

9.3C Se a controladora não possui outras controladas além daquelas que não necessitem ser

consolidadas, de acordo com os itens 9.3A e 9.3B, ela não deve apresentar demonstrações   
contábeis consolidadas. Entretanto, a controladora deve fornecer a divulgação do item   
9.23A.

9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração

das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de   
divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Se for impraticável elaborar as

199

demonstrações contábeis de controlada na mesma data de relatório da controladora, a   
controladora deve consolidar as informações financeiras da controlada, utilizando as   
demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de   
transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis   
e a data das demonstrações contábeis consolidadas. Uma nota explicativa deve ser incluída   
indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas,   
conforme item 9.23(c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

9.18 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis

consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de   
controlar a controlada. Quando isso ocorrer, a diferença entre os rendimentos provenientes   
da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data em que se perde o controle   
deve ser reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na   
alienação da controlada. O valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial   
referente a uma controlada estrangeira reconhecido em outros resultados abrangentes, de   
acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de   
Demonstrações Contábeis, não deve ser reclassificado para o resultado na alienação da   
controlada.

9.23A Além dos requisitos de divulgação na Seção 11, a controladora deve divulgar o valor

contábil total de investimentos em controladas que não são consolidados (ver itens 9.3A a   
9.3C) na data de relatório, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas.

9.24 Esta norma não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis

separadas ou as das controladas individuais.   
  
9.25 As demonstrações separadas são um segundo conjunto de demonstrações contábeis

apresentadas pela entidade adicionalmente a quaisquer das seguintes:   
(a) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas por controladora;   
(b) demonstrações contábeis elaboradas por controladora isenta da obrigação de elaborar

demonstrações contábeis consolidadas pelo item 9.3C; ou   
(c) demonstrações contábeis elaboradas por entidade que não seja controladora, mas é

investidora em coligada ou tem participação de investidor em empreendimento   
controlado em conjunto.

9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação

em empreendimento controlado em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e   
as descreve como estando em conformidade com esta norma, essas demonstrações devem   
atender a todas as exigências desta norma, com a seguinte exceção: a entidade deve   
adotar uma política contábil para seus investimentos em controladas, coligadas e entidades   
controladas em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas a fim de mensurá-  
los:   
(a) pelo custo menos a redução ao valor recuperável;   
(b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado; ou   
(c) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.   
(...)

9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis

de duas ou mais entidades sob controle comum (conforme descrito no item 19.2(a)). Esta   
norma não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.

**Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro   
  
Inclui o item 10.10A, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

200

10.10A A aplicação inicial da política para reavaliar ativos de acordo com a Seção 17 – Ativo   
Imobilizado, se permitido por lei, é uma mudança na política contábil a ser tratada como   
reavaliação de acordo com a Seção 17. Consequentemente, a mudança do método de   
custo para o método de reavaliação para uma classe do imobilizado deve ser contabilizada   
prospectivamente e, não, de acordo com os itens 10.11 e 10.12.

**Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos**   
 **Altera os itens 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32 e 11.44 e inclui os   
itens 11.9A e 11.9B, que passam a vigorar com as seguintes redações:**  
11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou   
(b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC

TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (a versão da NBC   
TG 38 (R3) deve continuar a ser aplicada mesmo após a sua revogação em razão de   
sua substituição pela NBC TG tem por base a IFRS 9) e os requisitos de divulgação das   
Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.

(...)   
  
11.4 A Seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros

básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações   
ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo   
valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo.

11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do item

11.8, exceto para os seguintes:   
(a) (...)   
(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial da

entidade, incluindo o componente de patrimônio líquido de instrumentos financeiros   
compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);

(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil ou o   
item 12.3(f) se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38   
são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e   
arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário, e os requisitos de redução ao   
valor recuperável nos itens 11.21 a 11.26 se aplicam a recebíveis de arrendamento   
reconhecidos por arrendador;

(d) (...)   
(e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de transação de

pagamento baseada em ações aos quais se aplica a Seção 26.   
(f) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões,

Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).   
  
11.9 O instrumento de dívida que satisfaça a todas as condições das alíneas (a) a (d) abaixo

deve ser contabilizado de acordo com a Seção 11:   
(a) retornos ao titular (mutuante/credor) avaliados na moeda em que o instrumento de

dívida está denominado são:   
(i) (...)   
(iv) a combinação de tal taxa fixa e variável, desde que ambas as taxas, fixa e variável,

sejam positivas (por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa   
variável negativa não atenderia a esse critério). Para retornos de juros de taxa fixa   
e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal   
em aberto durante o período;

(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular   
(mutuante/credor) da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período   
corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado

201

a outros instrumentos de dívida não é exemplo de tal disposição contratual;   
(c) as disposições contratuais que permitem ou exigem que o emissor (mutuário) pague

antecipadamente o instrumento de dívida, ou que permitem ou exigem que o titular   
(mutuante/credor) resgate (ou seja, exija a restituição) antecipadamente, não são   
contingentes em relação a eventos futuros, exceto para proteger: (i) o titular contra a mudança no risco de crédito do emitente ou do instrumento (por

exemplo, inadimplências, reduções no nível de crédito ou descumprimento das   
cláusulas do empréstimo) ou a mudança de controle do emitente; ou

(ii) o titular ou o emitente contra mudanças na tributação ou leis pertinentes; (d) (...)

11.9A Exemplos de instrumentos de dívida que normalmente cumprem as condições do item

11.9(a)(iv) incluem:   
(a) empréstimo bancário com taxa de juros fixa para o período inicial que posteriormente

se reverte para uma taxa de juros variável observável ou cotada após esse período; e   
(b) empréstimo bancário com juros a pagar à taxa de juros variável, observável ou cotada,

mais uma taxa fixa durante toda a vida do ativo, por exemplo, Libor mais 200 pontos-  
base.

11.9B Um exemplo de instrumento de dívida que normalmente atende às condições previstas no

item 11.9(c) é o empréstimo bancário, que permite ao mutuário rescindir o acordo   
antecipadamente, ainda que ele possa ser obrigado a pagar uma multa para compensar o   
banco por seus custos, pelo fato de o mutuário rescindir o acordo antecipadamente.

11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem às condições do item 11.9 (e

encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12), incluem:   
(a) (...)   
(e) eliminada.

11.13 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo

custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de   
ativos e passivos financeiros, que são subsequentemente mensurados pelo valor justo por   
meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação de   
financiamento para a entidade (para passivo financeiro) ou para a contraparte (para ativo   
financeiro) do acordo. O acordo constitui transação de financiamento se o pagamento é   
postergado além dos termos comerciais normais, por exemplo, o fornecimento de crédito   
isento de juros ao comprador pela venda de produtos, ou é financiado à taxa de juros que   
não é a de mercado, por exemplo, empréstimo sem incidência de juros ou a taxa de juros   
abaixo do mercado concedido a empregado. Se o acordo constitui transação de   
financiamento, a entidade deve mensurar os ativos e os passivos financeiros com base no   
valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para   
instrumento de dívida semelhante, conforme determinado no reconhecimento inicial.   
(...)

11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade deve mensurar os instrumentos

financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os   
quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:   
(a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) devem ser

mensurados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de   
juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo   
amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que   
são classificados como ativos ou passivos circulantes devem ser mensurados com   
base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deva ser   
paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação de financiamento   
(ver item 11.13);

(b) (...)

202

(c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e   
preferenciais não resgatáveis devem ser mensurados conforme abaixo (os itens 11.27   
a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo):   
(i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser

mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o investimento   
deve ser mensurado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo   
reconhecidas no resultado;

(ii) (...)   
  
11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido

das quantias seguintes:   
(a) (...)   
Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, que não se   
referem a acordo que constitui transação de financiamento e que são classificados como   
ativos e passivos circulantes, devem ser mensurados, inicialmente, com base no valor não   
descontado, de acordo com o item 11.13. Assim, a alínea (c) acima não se aplica a eles.

11.27 A entidade deve usar a seguinte hierarquia para estimar o valor justo de ativo:

(a) a melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico (ou ativo similar)   
em mercado ativo. Este normalmente é o preço corrente de compra;

(b) quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de contrato de venda fechado   
ou transação recente para ativo idêntico (ou ativo similar) em transação em bases   
usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas fornece evidência de   
valor justo. Contudo, esse preço pode não ser uma boa estimativa do valor justo se   
tiver ocorrido mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo   
período de tempo entre a data do contrato de venda fechado, ou da transação, e a   
data de mensuração. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação   
não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a   
entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou   
venda por dificuldade), então esse preço é ajustado;

(c) se o mercado para o ativo não está ativo e quaisquer contratos de venda fechados ou   
as transações recentes envolvendo ativo idêntico (ou ativo similar) por si só não são   
uma boa estimativa de valor justo, a entidade deve estimar o valor justo utilizando   
outra técnica de mensuração. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar   
qual seria o preço da transação na data da avaliação na troca entre partes não   
relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções desta norma fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27   
a 11.32, incluindo a Seção 9, a Seção 12, a Seção 14, a Seção 15, a Seção 16 –   
Propriedade para Investimento, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 28.

11.32 Se a mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo mensurado

com base no valor justo (ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando   
essa isenção for aplicável (ver itens 11.14(c) e 12.8(b))), seu valor contábil, na última data   
em que o ativo foi mensurado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade deve   
mensurar o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável,   
até que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível (ou se torne   
disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for fornecida).

11.44 Se a mensuração confiável do valor justo não estiver mais disponível, ou não estiver

disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável, para   
instrumento financeiro que de outro modo teria que ser mensurado pelo valor justo por   
meio do resultado, de acordo com esta norma, a entidade deve divulgar o valor contábil   
desses instrumentos financeiros e, se a isenção de custo ou esforço excessivo tiver sido   
utilizada, os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou   
esforço excessivo.

203

**Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros**

**Altera os itens 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25 e 12.29, que passam a vigorar com as seguintes   
redações:**

12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros, exceto os seguintes:

(a) (...)   
(b) investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto

(*joint ventures*) que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações   
Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada   
ou Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint   
Venture)*;

(c) (...)   
(e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria

entidade, incluindo o componente do patrimônio líquido de instrumentos financeiros   
compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);

(f) arrendamentos dentro do alcance da Seção 20 – Operações de Arrendamento   
Mercantil. Consequentemente, a Seção 12 se aplica a arrendamentos que possam   
resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos   
contratuais que não estão relacionados a:   
(i) (...)   
(ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira;   
(iii) mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros de

mercado variáveis; ou   
(iv) inadimplência de uma das contrapartes;

(g) (...)   
(h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de

pagamento baseadas em ações, aos quais se aplica a Seção 26 – Pagamento   
Baseado em Ações;

(i) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).

12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade deve mensurar todos os instrumentos

financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e deve reconhecer as   
mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir:   
(a) algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*, em relação designada

como *hedge,* devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes pelo item   
12.23;

(b) instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores   
justos não podem, de outra maneira, ser mensurados de forma confiável sem custo ou   
esforço excessivo, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão   
em entrega de tais instrumentos, devem ser mensurados pelo custo menos redução ao   
seu valor recuperável.

12.9 Se a mensuração confiável do valor justo não mais estiver disponível sem custo ou esforço

excessivo para o instrumento patrimonial, ou contrato associado a esse instrumento que,   
se exercido, resultará na entrega desses instrumentos, que não é negociado publicamente,   
mas é mensurado pelo valor justo por meio do resultado, seu valor justo na última data em   
que o instrumento foi mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo é   
tratado como custo do instrumento. A entidade deve mensurar o instrumento com base   
nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que seja capaz de   
determinar a mensuração confiável do valor justo sem custo ou esforço excessivo.

12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:

(a) (...)   
a entidade que deve reconhecer, em outros resultados abrangentes, a parte da variação   
do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da

204

mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade   
deve reconhecer no resultado em cada período qualquer excesso (em valor absoluto) da   
mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada   
no valor justo dos fluxos de caixa esperados desde o início da cobertura (*hedge*) (também   
chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge*   
reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado para o resultado   
quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, de acordo com os requisitos   
do item 12.25. Contudo, o valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial   
que se referem à cobertura de investimento líquido em operação no exterior reconhecida   
em outros resultados abrangentes não deve ser reclassificado para o resultado na   
alienação parcial da operação no exterior.

12.25 A entidade descontinua prospectivamente a aplicação da contabilidade de *hedge*

especificada no item 12.23 se:   
(a) (...)

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida   
coberto mensurado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou   
perda), no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes,   
deve ser reclassificado para o resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros

variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em compromisso firme ou transação   
de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens   
12.23 a 12.25), divulga:   
(a) (...)   
(d) o valor que foi reclassificado para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);   
(e) o valor de qualquer excesso da mudança acumulada no valor justo do instrumento de

*hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados que   
foi reconhecido no resultado para o período (item 12.23).

**Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada**   
 **Altera o item 14.15, que passa a vigorar com a seguinte redação:**14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor

deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor aplicar a   
isenção do custo ou esforço excessivo do item 14.10 para quaisquer coligadas, ele deve   
divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo e o valor contábil dos investimentos em coligadas contabilizado de acordo com o   
método de custo.

**Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)   
  
Altera o item 15.21, que passa a vigorar com a seguinte redação:**15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor

justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44. Se o   
investidor de empreendimento controlado em conjunto aplicar a isenção de custo ou   
esforço excessivo do item 15.15 para qualquer entidade controlada em conjunto, ele deve   
divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo e o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto   
contabilizadas de acordo com o método de custo.

**Seção 16 – Propriedade para Investimento**

205

**Altera o item 16.10, que passa a vigorar com a seguinte redação:**  
16.10 A entidade deve divulgar, para todas as propriedades para investimento contabilizadas

pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):   
(a) (...)   
(e) conciliação entre os valores contabilizados da propriedade para investimento no

começo e no fim do período demonstrando separadamente:   
(i) (...)   
(iii) transferências para e de propriedade para investimento mensuradas ao custo

menos depreciação acumulada e redução ao valor recuperável (ver item 16.8);   
(iv) (...)

**Seção 17 – Ativo Imobilizado**   
 **Altera os itens 17.5, 17.6, 17.15, 17.31 e 17.32, inclui os itens 17.15A a 17.15D e seus títulos   
e 17.33. Na alínea (e) do item 31, é incluído o inciso (iv) e os incisos (iv) a (vii) existentes   
são renumerados para incisos (v) a (viii), respectivamente, que passam a vigorar com as   
seguintes redações:**17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço

devem ser reconhecidos de acordo com esta seção quando atendem à definição de   
imobilizado. Caso contrário, tais itens devem ser classificados como estoque.

17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos

regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituta acrescente   
benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo   
imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são   
substituídas é baixado de acordo com os itens 17.27 a 17.30 independentemente de se as   
partes substituídas tiverem sido depreciadas separadamente. Se não for praticável para a   
entidade determinar o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da   
substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída na época em que foi   
adquirida ou construída. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do   
ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos   
significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas   
partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil.

17.15 A entidade deve escolher, como sua política contábil, o método de custo descrito no item

17.15A ou o método de reavaliação, se permitido por lei, descrito no item 17.15B e deve   
aplicar essa política a toda classe do imobilizado. A entidade deve aplicar o método de   
custo a propriedades para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de modo   
confiável sem custo ou esforço excessivo. A entidade deve reconhecer os custos de   
serviço de manutenção de item do imobilizado no resultado do período em que os custos   
são incorridos.

**Método de custo**  
17.15A A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial,

pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor   
recuperável de ativos acumuladas.

**Método de reavaliação**   
  
17.15B A entidade, se permitido por lei, deve mensurar um item do imobilizado cujo valor justo

possa ser mensurado de forma confiável ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data   
da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas

206

acumuladas subsequentes por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser   
feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira   
significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do   
período. Os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre como determinar o valor justo.   
Se um item do imobilizado for reavaliado, toda a classe do imobilizado à qual pertence o   
ativo deve ser reavaliada.

17.15C Se o valor contábil do ativo aumentar como resultado da reavaliação, o aumento deve ser

reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido, sob a   
rubrica de ganho de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no   
resultado até o limite em que corresponder à reversão de perda decorrente de reavaliação   
do mesmo ativo anteriormente reconhecida no resultado.

17.15D Se o valor contábil do ativo diminuir como resultado da reavaliação, a redução deve ser

reconhecida no resultado. Entretanto, a redução deve ser reconhecida em outros   
resultados abrangentes, de acordo com qualquer saldo credor existente no ganho de   
reavaliação desse ativo, até o limite do saldo. A redução reconhecida em outros resultados   
abrangentes reduz o valor acumulado no patrimônio líquido sob a rubrica ganho de   
reavaliação.

17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado

apropriado, em conformidade com o item 4.11(a) e, separadamente, para propriedades   
para investimento reconhecidas pelo custo menos depreciação acumulada e perda por   
redução ao valor recuperável:   
(a) (...)   
(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação,

demonstrando separadamente:   
(i) (...)   
(iv) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações previstas nos itens 17.15B a

17.15D e de perdas por redução ao valor recuperável, reconhecidas ou revertidas   
em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 27.

(v) transferências para e de propriedade para investimento, mensuradas ao valor   
justo por meio do resultado (ver item 16.8);

(vi) (...)

17.32 A entidade também deve divulgar:   
(a) ...   
(c) se a entidade tiver propriedade para investimento cujo valor justo não puder ser

mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, ela deve divulgar esse   
fato e os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço   
excessivo para esses itens de propriedade para investimento.

17.33 Se itens do imobilizado forem reconhecidos pelos valores reavaliados, deve ser divulgado

o seguinte:   
(a) a data efetiva da reavaliação;   
(b) se foi realizado por avaliador independente;   
(c) os métodos e as premissas significativos aplicados na estimativa dos valores justos

dos itens;   
(d) para cada classe reavaliada do imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido

caso os ativos tivessem sido reconhecidos pelo método de custo; e   
(e) o ganho da reavaliação, indicando a mudança para o período e quaisquer restrições

na distribuição do saldo aos acionistas.   
  
  
**Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)**   
 **Altera os itens 18.8 e 18.20, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

207

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios deve ser reconhecido, salvo se o

seu valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo, na data de   
aquisição.

18.20 Caso a vida útil do ativo intangível não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida

útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve   
exceder a dez anos.

**Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura   
(*Goodwill*)**   
 **Altera os itens 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25 e 19.26, que passam a vigorar com as   
seguintes redações:**19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:

(a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum   
significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente   
controlados pela mesma parte, ou partes, antes e depois da combinação de negócios   
e que o controle não é transitório;

(b) (...)   
  
19.11 A entidade adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:

(a) dos valores justos, na data da aquisição, de ativos concedidos, de passivos incorridos   
ou assumidos e de instrumentos patrimoniais emitidos pela adquirente, em troca do   
controle da adquirida, mais

(b) (...)   
  
19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de

negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes   
identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.15   
pelos valores justos nessa data, exceto conforme abaixo:   
(a) tributo diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos

em combinação de negócios devem ser reconhecidos e mensurados, de acordo com a   
Seção 29 – Tributos sobre o Lucro;

(b) passivo (ou ativo, se houver) relacionado a acordos de benefícios a empregados da   
adquirida deve ser reconhecido e mensurado, de acordo com a Seção 28 – Benefícios   
a Empregados.

Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da   
adquirente no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos   
contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em   
conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade   
futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – deságio). Qualquer participação   
de não controladores na adquirida deve ser mensurada pela parcela proporcional da   
participação de não controladores nos valores reconhecidos dos ativos líquidos   
identificáveis da adquirida.

19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os

passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles   
atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:   
(a) (...) (c) no caso de ativo intangível, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira

confiável sem custo ou esforço excessivo; e   
(d) no caso de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de forma

confiável.

208

19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa   
de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos   
amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:   
(a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio

por expectativa de rentabilidade futura. Caso a vida útil do ágio por expectativa de   
rentabilidade futura não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser   
determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder   
a dez anos;

(b) (...)   
  
19.25 Para cada combinação de negócios durante o período de divulgação, a entidade deve

divulgar as seguintes informações:   
(a) (...)   
(g) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade

futura reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações   
da adquirida e da adquirente, ou ativos intangíveis ou outros itens não reconhecidos   
de acordo com o item 19.15.

19.26 A entidade adquirente deve divulgar as vidas úteis utilizadas para o ágio por expectativa de

rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de   
rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando   
separadamente:   
(a) (...)

**Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil**   
 **Altera os itens 20.1 e 20.3, que passam a vigorar com as seguintes redações:**20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos mercantis, exceto:

(a) (...)   
(e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o

arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com   
as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, mudanças   
em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros variáveis de mercado,   
ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e

(f) (...)   
20.3 Alguns contratos, tais como determinados contratos de terceirização e contratos de

telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue ou   
pague) (acordos escritos entre comprador e vendedor que obrigam o comprador a pagar,   
independentemente de haver ou não a entrega do bem ou serviço por parte do vendedor),   
não se constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos   
conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são, em   
essência, arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com   
esta seção.

**Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**   
 **Altera o item 21.16, que passa a vigorar com a seguinte redação:**21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do

que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da   
natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver   
custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados   
utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Se essa estimativa envolver

209

custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais   
estimar o efeito financeiro implicaria custo ou esforço excessivo.

**Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido**   
 **Altera os itens 22.8, 22.9, 22.15, 22.17 e 22.18 e inclui os itens 22.3A, 22.15A e seu título,   
22.15B, 22.15C, 22.18A, 22.18B e 22.20 e seu título, que passam a vigorar com as seguintes   
redações:**22.3A A entidade deve classificar um instrumento financeiro como passivo financeiro ou como

patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual, não simplesmente sua   
forma legal, e de acordo com as definições de passivo financeiro e instrumento patrimonial.   
Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo   
financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação atende à definição de passivo   
financeiro, e é classificada dessa forma, exceto para aqueles instrumentos classificados   
como instrumento patrimonial de acordo com o item 22.4.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais, exceto aqueles emitidos como parte de

combinação de negócios ou aqueles contabilizados, de acordo com os itens 22.15A e   
22.15B, pelo valor justo de caixa ou de outros recursos recebidos ou a receber, líquido dos   
custos de transação. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for   
material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente.

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação relativos à transação de instrumento

patrimonial como dedução do patrimônio líquido. Os tributos referentes aos custos de   
transação devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro.

22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve contabilizar o

componente do passivo conforme abaixo:   
(a) de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, se o componente do

passivo atender às condições do item 11.9. Nesses casos, a entidade,   
sistematicamente, deve reconhecer qualquer diferença entre o componente de passivo   
e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais   
utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice   
desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível quando o   
componente do passivo atender às condições do item 11.9;

(b) de acordo com a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, se o   
componente do passivo não atender às condições do item 11.9.

**Extinção de passivo financeiro com instrumento patrimonial**   
22.15A A entidade pode renegociar os termos de passivo financeiro com o credor da entidade

mediante a emissão, pelo devedor, de instrumentos patrimoniais ao credor, extinguindo o   
passivo total ou parcialmente. A emissão de instrumentos patrimoniais constitui   
contraprestação paga de acordo com o item 11.38. A entidade deve mensurar os   
instrumentos patrimoniais emitidos ao seu valor justo. Contudo, se o valor justo dos   
instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo   
ou esforço excessivo, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados ao valor justo   
do passivo financeiro extinto. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro, ou   
parte dele, de acordo com os itens 11.36 a 11.38.

22.15B Se parte da contraprestação paga estiver relacionada à modificação dos termos da parte

remanescente do passivo, a entidade deve alocar a contraprestação paga entre a parte do   
passivo extinto e a parte que permanece pendente. Essa alocação deve ser feita em base   
razoável. Se o passivo remanescente tiver sido substancialmente modificado, a entidade

210

deve contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de   
novo passivo, conforme requerido pelo item 11.37.

22.15C A entidade não deve aplicar os itens 22.15A e 22.15B a transações em situações em que:

(a) o credor também é acionista direto ou indireto e está agindo em sua capacidade de   
acionista existente direto ou indireto;

(b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a   
transação, e a essência da transação inclui a distribuição de patrimônio pela entidade,   
ou contribuição de patrimônio para a entidade;

(c) a extinção do passivo financeiro por meio da emissão de instrumentos patrimoniais   
está de acordo com os termos originais do passivo financeiro (ver itens 22.13 a 22.15).

22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os sócios

(detentores de seus títulos patrimoniais). Os tributos referentes a distribuições a sócios   
devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29.

22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa a seus sócios (distribuição

não monetária). Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de   
distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer o passivo. A   
entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos, salvo   
se atender às condições do item 22.18A. Ao final de cada período de divulgação e na data   
de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra   
distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão   
distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do   
valor da distribuição. Quando a entidade liquida o dividendo, ela deve reconhecer no   
resultado qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor contábil   
do dividendo a pagar.

22.18A Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma

confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser mensurado ao valor contábil   
dos ativos a serem distribuídos. Se antes da liquidação o valor justo dos ativos a serem   
distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o   
passivo deve ser remensurado ao valor justo com o ajuste correspondente feito ao valor da   
distribuição e contabilizado de acordo com o item 22.18.

22.18B Os itens 22.18 e 22.18A não se aplicam à distribuição de ativo não monetário que seja

controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se   
aplica às demonstrações contábeis separadas, individuais e consolidadas da entidade que   
efetua a distribuição.

**Divulgação**   
22.20 Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito nos itens 22.18 e

22.18A, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a   
entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor   
justo implicaria custo ou esforço excessivo.

**Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações**   
 **Altera os itens 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17 e seu título e 26.22 e inclui os itens 26.1A e   
26.1B, que passam a vigorar com as seguintes redações:**26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento

baseado em ações, incluindo aquelas que são liquidadas com instrumentos patrimoniais ou   
liquidadas à vista ou aquelas nas quais os termos do acordo permitem a escolha pela   
entidade para liquidar a transação à vista (ou outros ativos) ou pela emissão de

211

instrumentos patrimoniais.   
  
26.1A A transação de pagamento baseada em ações pode ser liquidada por outra entidade do

grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) em nome da entidade que recebe os   
bens ou serviços. Esta seção também se aplica à entidade que:   
(a) recebe bens ou serviços quando outra entidade no mesmo grupo (ou acionista de

qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação de pagamento   
baseada em ações; ou

(b) tem obrigação de liquidar transação de pagamento baseada em ações quando outra   
entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços;

salvo quando a transação for claramente para uma finalidade que não seja o pagamento   
de bens ou serviços fornecidos à entidade que os recebe.

26.1B Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias

podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, nesse caso esta seção se   
aplica (ver item 26.17).

26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições

de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho.   
Um exemplo de condição de aquisição referente ao serviço é quando a concessão de   
ações ou opções de ações ao empregado é condicionada à permanência do empregado   
na entidade por determinado período de tempo. Exemplos de condições de aquisição   
referentes ao desempenho são quando a concessão de ações ou opção de compra de   
ações é condicionada a um período de serviço específico e o alcance de determinado   
crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado   
aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). As   
condições de aquisição de direito devem ser contabilizadas da seguinte forma:   
(a) todas as condições de aquisição relacionadas com serviço do empregado ou com

condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração   
no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder.   
Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, caso novas informações   
virem a indicar que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja   
diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a   
estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que   
efetivamente foi adquirido. As condições de aquisição de direito referentes a serviço   
de empregados ou à condição de desempenho fora do mercado não devem ser   
levadas em consideração ao estimar o valor justo das ações, opções de compra de   
ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração;

(b) todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem   
ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e   
opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração, sem   
ajuste subsequente ao valor justo estimado, independentemente do resultado da   
condição de aquisição de direito de mercado ou não aquisição de direito, desde que   
todas as demais condições de aquisição de direito sejam cumpridas.

26.12 A entidade pode modificar os termos e as condições em que os instrumentos patrimoniais

são concedidos de maneira que seja benéfica ao empregado, como, por exemplo, a   
redução do preço de exercício da opção; a redução do período de aquisição; ou a   
modificação ou eliminação de condição de desempenho. Alternativamente, a entidade   
pode modificar os termos e condições de modo que não seja benéfico ao empregado, por   
exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou inclusão de condição   
de desempenho. A entidade deve levar em consideração as condições modificadas de   
aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte   
forma:   
(a) (...)   
Os requisitos deste item são expressos no contexto de transações de pagamento   
baseadas em ações com os empregados. Os requisitos também se aplicam a transações

212

de pagamento baseadas em ações com partes que não sejam empregados se essas   
transações forem mensuradas por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais   
concedidos, mas a referência à data de concessão deve se referir à data em que a   
entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido pela entidade aos empregados

de uma ou mais entidades do grupo, e o grupo apresentar demonstrações contábeis   
consolidadas utilizando esta norma ou o conjunto completo das normas do CFC, as   
entidades do grupo têm permissão, como alternativa ao tratamento previsto nos itens 26.3   
a 26.15, para mensurar a despesa de pagamento baseado em ações com base na   
alocação razoável da despesa para o grupo econômico.

**Bem ou serviço não identificável**   
26.17 Se a contraprestação identificável recebida parece ser inferior ao valor justo dos

instrumentos patrimoniais concedidos ou passivo incorrido, geralmente essa circunstância   
indica que outra contraprestação (ou seja, bens ou serviços não identificáveis) foi (ou será)   
recebida. Por exemplo, algumas jurisdições possuem programas nos quais proprietários   
(tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que   
possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que   
são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica   
que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados   
ou futuros). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou   
a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações   
e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem   
recebidos) mensurados na data de concessão. Para transações liquidadas à vista, o   
passivo deve ser remensurado no final de cada período de relatório, até que seja liquidado   
de acordo com o item 26.14.

26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico e

mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável   
das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases   
para a alocação (ver item 26.16).

**Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**   
 **Altera** o**s itens 27.1, 27.6, 27.14, 27.30 e 27.31, que passam a vigorar com as seguintes   
redações:**27.1 A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor

recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor   
recuperável de todos os ativos, exceto os seguintes, para os quais outras seções desta   
norma estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:   
(a) (...)   
(f) ativos provenientes de contratos de construção (ver Seção 23 – Receitas).

27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado, salvo

se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado de acordo com o método de reavaliação na   
Seção 17 – Ativo Imobilizado. Qualquer perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como redução na reavaliação de acordo com o item 17.15D.

27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transação em bases

comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda (os   
itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo).

27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo

213

individual com problemas de recuperação, as seguintes exigências se aplicam:   
(a) (...)   
(b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve

aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita na   
alínea (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade   
deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado, salvo se o ativo for   
reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item   
17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item   
17.15C;

(c) (...)   
  
27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade

geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:   
(a) (...)   
(b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor

contábil, esse excesso é a reversão de perda por desvalorização. A entidade deve   
alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio por   
expectativa de rentabilidade futura de maneira proporcional aos valores contábeis   
desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores   
contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os   
ativos individuais e devem ser reconhecidas imediatamente no resultado, salvo se o   
ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no   
item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo   
reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item   
17.15C;

(c) (...)

**Seção 28 – Benefícios a Empregados**   
 **Altera os itens 28.30, 28.41 e 28.43, que passam a vigorar com as seguintes redações:**28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a

empregados, mensurado pelo total, líquido dos seguintes valores:   
(a) (...)

A entidade deve reconhecer as alterações líquidas no passivo durante o período, exceto a   
alteração atribuível a benefícios pagos a empregados durante o período ou a contribuições   
do empregador, como custo de seus outros benefícios de longo prazo aos empregados   
durante o período. Esse custo é integralmente reconhecido no resultado como despesa,   
salvo se outra seção desta norma exigir que seja reconhecido como parte do custo de   
ativo, tal como estoques ou imobilizado.

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido

(exceto para quaisquer planos de beneficio definido multiempregador que sejam   
contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11,   
para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, em vez das divulgações exigidas   
neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, essas   
divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando   
certos agrupamentos considerados mais úteis:   
(a) (...)   
(c) caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao

mensurar sua obrigação de beneficio definido, ela deve divulgar esse fato e os motivos   
pelos quais utilizar o método da unidade projetada para mensurar sua obrigação e   
custo de acordo com os planos de benefício definido implicariam custo ou esforço   
excessivo;

(d) (...)

214

28.43 Para cada categoria de benefícios por desligamento que a entidade fornecer aos seus

empregados, a entidade deve divulgar a natureza do benefício, o valor de sua obrigação e   
a extensão das contribuições (*funding*) na data do balanço.

**Seção 29 – Tributos sobre o Lucro**  
**Dá nova redação à Seção 29, que passa a vigorar com a seguinte redação:   
  
Alcance**   
29.42 Para as finalidades desta norma, tributo sobre o lucro inclui todos os tributos nacionais e

estrangeiros que são baseados no lucro tributável. O tributo sobre o lucro também inclui   
tributos, tais como tributos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou   
empreendimento controlado em conjunto sobre as distribuições à entidade que reporta.

29.43 Esta seção abrange a contabilização de tributo sobre o lucro. Ela exige que a entidade

reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham   
sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos   
compreendem tributo corrente e tributo diferido. Tributo corrente é o tributo sobre o lucro a   
pagar (a recuperar) em relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente   
ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo sobre o lucro a pagar ou a recuperar em   
períodos futuros, geralmente resultante do fato de a entidade recuperar ou liquidar seus   
ativos e passivos por seu valor contábil atual, e o efeito fiscal do diferimento de créditos   
fiscais e prejuízos fiscais não utilizados atualmente.

29.44 Esta seção não trata dos métodos de contabilização de subvenções governamentais (ver

Seção 24 – Subvenção Governamental). Entretanto, esta seção trata da contabilização de   
diferenças temporárias que podem surgir dessas subvenções.

**Reconhecimento e mensuração de tributo corrente**   
29.45 A entidade deve reconhecer o tributo corrente passivo para tributos a pagar sobre o lucro

tributável para os períodos corrente e passado. Se o valor pago para os períodos corrente   
e passado exceder o valor a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer o   
valor excedente como tributo corrente ativo.

29.46 A entidade deve reconhecer o tributo corrente ativo para o benefício de prejuízo fiscal que

possa ser utilizado para recuperar o tributo pago em período anterior.   
  
29.47 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo (ativo) pelo valor que espera pagar

(recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou   
substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar   
alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas   
restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for   
improvável que o façam. Os itens 29.32 e 29.33 fornecem orientação da mensuração   
adicional.

**Reconhecimento de tributo diferido**   
 **Princípio geral de reconhecimento**  
29.48 É inerente no reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade que reporta espera

recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a   
recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos   
maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse efeitos

215

fiscais, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido   
ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de   
ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum   
tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.

29.49 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo ou passivo para tributo a recuperar ou

a pagar em períodos futuros como resultado de transações ou eventos passados. Esse   
tributo surge das diferenças entre os valores contábeis dos ativos e passivos da entidade   
no balanço patrimonial e os valores atribuídos a esses ativos e passivos pelas autoridades   
fiscais (essas diferenças são denominadas “diferenças temporárias”), e a compensação de   
prejuízos fiscais e créditos não utilizados atualmente.

**Base fiscal e diferença temporária**  
29.50 A base fiscal de ativo é o valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a

quaisquer benefícios econômicos tributáveis que devam fluir para a entidade quando ela   
recuperar o valor contábil do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis,   
a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

29.51 A base fiscal de passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível

para propósitos fiscais em relação a esse passivo em períodos futuros. No caso de receita   
que seja recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor   
contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

29.52 Alguns itens têm uma base fiscal, mas não devem ser reconhecidos como ativos e

passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os custos de pesquisa e desenvolvimento   
devem ser reconhecidos como despesa ao determinar o lucro contábil no período em que   
são incorridos, mas sua dedução pode não ser permitida para determinar o lucro tributável   
(prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de   
pesquisa e desenvolvimento, que é o valor que as autoridades fiscais permitirão como   
dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível   
que resulta em tributo diferido ativo.

29.53 Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no

balanço patrimonial e sua base fiscal. Em demonstrações contábeis consolidadas, as   
diferenças temporárias são determinadas por meio da comparação dos valores contábeis   
de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas com a base fiscal   
apropriada. A base fiscal é determinada com base na demonstração de tributo consolidada   
nas jurisdições em que essa demonstração é entregue. Em outras jurisdições, a base fiscal   
é determinada com base em demonstrações de tributo de cada entidade do grupo.

29.54 Exemplos de situações nas quais surgem diferenças temporárias incluem:

(a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos na combinação   
de negócios devem ser reconhecidos aos seus valores justos de acordo com a Seção   
19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura   
(*Goodwill*), mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais (por   
exemplo, a base fiscal do ativo pode permanecer ao custo para o proprietário anterior).   
O tributo diferido ativo ou passivo resultante afeta o valor do ágio que a entidade   
reconhece;

(b) os ativos devem ser remensurados, mas nenhum ajuste equivalente é feito para   
propósitos fiscais. Por exemplo, esta norma permite, ou exige, que determinados   
ativos sejam remensurados ao valor justo ou sejam reavaliados (por exemplo,   
conforme descrito na Seção 16 – Propriedade para Investimento e na Seção 17 –   
Ativo Imobilizado);

(c) o ágio por expectativa de rentabilidade futura na combinação de negócios, por   
exemplo, em que a base fiscal desse ágio deve ser zero se as autoridades fiscais não   
permitirem a amortização ou a redução ao valor recuperável desse ágio como despesa

216

dedutível quando o lucro tributável for determinado e não permitirem que o custo   
desse ágio seja tratado como despesa dedutível na alienação da controlada;

(d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil   
inicial;

(e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações   
em empreendimentos controlados em conjunto se tornar diferente da base fiscal do   
investimento ou participação.

Nem todas as diferenças temporárias acima resultarão em tributos diferidos ativos e   
passivos (ver itens 29.14 e 29.16).

**Diferença temporária tributável**  
29.55 O tributo diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias

tributáveis, exceto na medida em que o tributo diferido passivo for proveniente de:   
(a) reconhecimento inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura; ou   
(b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:

(i) não for combinação de negócios; e   
(ii) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo

fiscal).   
Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em   
controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em   
conjunto, o tributo diferido passivo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.25.

29.56 Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro

contábil em um período, mas é incluída no lucro tributável em período diferente. Essas   
diferenças temporárias são frequentemente descritas como diferenças temporais. Seguem   
abaixo exemplos dessas diferenças temporárias, que são diferenças temporárias   
tributáveis e que, portanto, resultam em tributos diferidos passivos:   
(a) a receita de juros é incluída no lucro contábil de forma proporcional ao tempo, mas em

algumas circunstâncias pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro for   
recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber em relação a essas receitas é   
zero, pois as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido; e

(b) a depreciação utilizada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode ser   
diferente daquela utilizada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a   
diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo original do   
ativo menos todas as deduções em relação a esse ativo permitidas pelas autoridades   
fiscais para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A   
diferença temporária tributável ocorre, e resulta em tributo diferido passivo, quando a   
depreciação fiscal é acelerada. Se a depreciação fiscal for menos rápida que a   
depreciação contábil, surge a diferença temporária dedutível resultante de tributo   
diferido ativo (ver item 29.16).

**Diferença temporária dedutível**  
29.57 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias

dedutíveis na medida em que for provável que haverá lucro tributável para compensar a   
diferença temporária dedutível, exceto se o tributo diferido ativo surgir do reconhecimento   
inicial de ativo ou passivo em transação que:   
(a) não for combinação de negócios; e   
(b) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo

fiscal).   
Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em   
controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em   
conjunto, o tributo diferido ativo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.26.

29.58 Seguem abaixo exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em tributos

diferidos ativos:

217

(a) custos de benefícios de aposentadoria podem ser deduzidos para determinar o lucro   
contábil no momento em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidos   
para determinar o lucro tributável quando as contribuições são pagas ao fundo pela   
entidade ou quando os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe a   
diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal – a base fiscal   
do passivo é geralmente zero. Essa diferença temporária dedutível resulta em tributo   
diferido ativo porque os benefícios econômicos devem fluir para a entidade na forma   
da dedução de lucros tributáveis, quando as contribuições ou os benefícios de   
aposentadoria forem pagos;

(b) determinados ativos podem ser reconhecidos ao valor justo, sem que o ajuste   
equivalente seja feito para propósitos fiscais. A diferença temporária dedutível surge   
se a base fiscal do ativo exceder o seu valor contábil.

29.59 A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções quando são

determinados lucros tributáveis de períodos futuros. É provável que haja lucro tributável   
para compensar a diferença temporária dedutível quando houver diferenças temporárias   
tributáveis suficientes em relação às mesmas autoridades fiscais e à mesma entidade   
tributável cuja reversão é esperada:   
(a) no mesmo período em que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou   
(b) em períodos nos quais o prejuízo fiscal resultante do tributo diferido ativo possa ser

compensado com períodos anteriores ou posteriores.   
Nessas circunstâncias, o tributo diferido ativo é reconhecido no período em que surgem as   
diferenças temporárias dedutíveis.

29.60 Quando houver diferenças temporárias tributáveis insuficientes em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, o tributo diferido ativo é reconhecido na   
medida em que:   
(a) seja provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, no mesmo período que a reversão da   
diferença temporária dedutível (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal que resulta   
do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou   
posteriores). Ao avaliar se ela irá obter lucro tributável suficiente em períodos futuros,   
a entidade ignora os valores tributáveis resultantes de diferenças temporárias   
dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, pois o tributo diferido   
ativo resultante dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir lucro tributável   
futuro para que possa ser utilizado; ou

(b) estiverem disponíveis oportunidades de planejamento tributário para a entidade que   
criem lucro tributável em períodos apropriados.

29.61 Quando a entidade tem histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a

orientação nos itens 29.21 e 29.22.   
  
**Prejuízo fiscal não utilizado e crédito fiscal não utilizado**  
29.62 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos

fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que   
o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não   
utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter   
lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não   
utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:   
(a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma

autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, que resultarão em valores tributáveis   
que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais não utilizados ou créditos   
fiscais não utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais   
não utilizados ou créditos fiscais não utilizados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam

218

improváveis de se repetir; e   
(d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no período em

que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser   
compensados estiverem disponíveis à entidade.

Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os   
prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não   
deve ser reconhecido.

29.63 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade

pode não obter lucro tributável futuro. Consequentemente, quando a entidade tiver   
histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de   
prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha   
diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência   
convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais   
não utilizados ou créditos fiscais não utilizados.

**Avaliação de tributo diferido ativo não reconhecido**  
29.64 No final de cada período de relatório, a entidade deve avaliar novamente quaisquer tributos

diferidos ativos não reconhecidos. A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo não   
reconhecido anteriormente na medida em que se torne provável que ela irá obter lucro   
tributável futuro para que o tributo diferido ativo seja recuperado.

**Investimento em controlada, filial e coligada e participação em empreendimento controlado   
em conjunto**  
29.65 As diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em

controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em   
conjunto (por exemplo, nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora o valor   
contábil de controlada são os ativos líquidos consolidados dessa controlada, incluindo o   
valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura relacionado) se   
tornar diferente da base fiscal (que frequentemente é o custo) do investimento ou   
participação. Essas diferenças podem surgir em diversas circunstâncias diferentes, por   
exemplo:   
(a) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e

empreendimentos controlados em conjunto;   
(b) mudanças nas taxas de câmbio quando a controladora e sua controlada estiverem

localizadas em países diferentes; e   
(c) a redução no valor contábil de investimento em coligada ao seu valor recuperável.   
Investimentos podem ser contabilizados de forma diferente nas demonstrações contábeis   
separadas da controladora em comparação com as demonstrações contábeis   
consolidadas, sendo que, nesse caso, a diferença temporária referente a esse   
investimento também pode diferir. Por exemplo, na demonstração contábil separada da   
controladora, o valor contábil da controlada vai depender da política contábil escolhida no   
item 9.26.

29.66 A entidade deve reconhecer o tributo diferido passivo para todas as diferenças temporárias

tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações   
em empreendimentos controlados em conjunto, exceto quando ambas as seguintes   
condições forem atendidas:   
(a) a controladora, o investidor ou o empreendedor em conjunto for capaz de controlar a

época da reversão da diferença temporária; e   
(b) for provável que a diferença temporária não será revertida em futuro previsível.

29.67 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo para todas as diferenças temporárias

dedutíveis provenientes de investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações   
em empreendimentos controlados em conjunto somente na medida em que for provável

219

que:   
(a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e   
(b) a entidade irá obter lucro tributável para compensar a diferença temporária.

**Mensuração de tributo diferido**   
29.68 A entidade deve mensurar o tributo diferido passivo (ativo) utilizando as alíquotas fiscais e

leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do   
relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente   
promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem   
afetado o resultado no passado e for improvável que o façam.

29.69 Quando diferentes alíquotas fiscais se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, a

entidade deve mensurar tributos diferidos passivos (ativos), utilizando as alíquotas médias   
promulgadas ou substantivamente promulgadas que ela espera que sejam aplicáveis ao   
lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que espera que o tributo diferido passivo   
seja liquidado (tributo diferido ativo seja realizado).

29.70 A mensuração de tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos deve refletir os   
efeitos fiscais que resultariam da forma como a entidade espera, na data do relatório,   
recuperar ou liquidar o valor contábil dos respectivos ativos e passivos.   
Consequentemente, a entidade deve mensurar os tributos diferidos passivos e os tributos   
diferidos ativos utilizando a alíquota fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a   
forma esperada de recuperação ou liquidação. Por exemplo, se a diferença temporária   
resulta de item de receita que se espera que seja tributável como ganho de capital em   
período futuro, a despesa de tributo diferido deve ser mensurada utilizando a alíquota fiscal   
de ganho de capital e a base fiscal que é consistente com a recuperação do valor contábil   
por meio da venda.

29.71 Se o tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo decorre de ativo não depreciável

mensurado, utilizando o método de reavaliação na Seção 17, a mensuração do tributo   
diferido passivo ou do tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do   
valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda. Se o tributo diferido passivo ou   
ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada ao valor justo, existe a   
suposição refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será   
recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a suposição for refutada, a   
mensuração do tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo deve refletir os efeitos   
fiscais de recuperar o valor contábil da propriedade para investimento inteiramente por   
meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for   
depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir,   
substancialmente, todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para   
investimento ao longo do tempo, e, não, por meio da venda. Se a suposição for refutada,   
os requisitos do item 29.29 devem ser seguidos.

29.72 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada período de

relatório. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em   
que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente para permitir que o   
benefício de parte ou totalidade desse tributo diferido ativo reconhecido seja utilizado.   
Qualquer redução deve ser revertida na medida em que se tornar provável que a entidade   
irá obter lucro tributável suficiente.

**Mensuração de tributo corrente e diferido**   
29.73 A entidade não deve ajustar a valor presente tributos correntes ou diferidos ativos e

passivos.   
  
29.74 Em algumas jurisdições, o tributo sobre o lucro é pago a uma taxa maior ou menor se a

220

totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendos aos   
acionistas da entidade. Em outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou   
pago se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendo   
aos acionistas da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar o   
tributo corrente e diferido à alíquota fiscal aplicável a lucros não distribuídos até a entidade   
reconhecer o passivo a ser pago como dividendo. Quando a entidade reconhecer o   
passivo a ser pago como dividendo, ela deve reconhecer o tributo resultante corrente ou   
diferido passivo (ativo) e a despesa (receita) com os tributos correspondentes.

**Tributo sobre o lucro retido na fonte sobre dividendos**   
29.75 Quando a entidade pagar dividendos a seus acionistas, ela pode ser obrigada a pagar

parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas. Esse valor pago ou a   
pagar às autoridades fiscais deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos   
dividendos.

**Apresentação**   
 **Alocação no resultado abrangente e no patrimônio líquido**  
29.76 A entidade deve reconhecer a despesa de tributo no mesmo componente do total do

resultado abrangente (ou seja, operações em continuidade, operações descontinuadas ou   
outros resultados abrangentes) ou patrimônio líquido como a transação ou outro evento   
que resultou na despesa de tributo.

**Segregação entre circulante e não circulante**  
29.77 Quando a entidade apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e

não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, ela não deve   
classificar quaisquer tributos diferidos ativos (passivos) como ativos (passivos) circulantes.

**Compensação**  
29.78 A entidade deve compensar tributos correntes ativos e tributos correntes passivos, ou deve

compensar tributos diferidos ativos e tributos diferidos passivos se, e somente se, tiver   
direito por força de lei para compensar os valores e a entidade puder demonstrar, sem   
custo ou esforço excessivo, que planeja liquidar em base líquida ou realizar o ativo e   
liquidar o passivo simultaneamente.

**Divulgação**   
29.79 A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações

contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro dos efeitos de tributos correntes e   
diferidos de transações reconhecidas e outros eventos.

29.80 A entidade deve divulgar separadamente os principais componentes de despesa (receita)

de tributo. Esses componentes da despesa (receita) de tributo podem incluir:   
(a) despesa (receita) de tributo corrente;   
(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para tributo corrente de períodos

anteriores;   
(c) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado à origem e à reversão de

diferenças temporárias;   
(d) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado a mudanças nas alíquotas

fiscais ou imposição de novos tributos;   
(e) o valor do benefício resultante de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária

anteriormente não reconhecido de período anterior que seja utilizado para reduzir a   
despesa de tributo;

221

(f) ajustes a despesa (receita) de tributo diferido resultante de mudança na situação fiscal   
da entidade ou de seus acionistas;

(g) despesa (receita) de tributo diferido resultante da baixa contábil ou reversão de baixa   
contábil anterior, de tributo diferido ativo, de acordo com o item 29.31; e

(h) o valor da despesa (receita) de tributo relacionado a essas mudanças nas políticas   
contábeis e erros que são incluídos no resultado, de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, uma vez que não   
podem ser contabilizados retrospectivamente.

29.81 A entidade deve divulgar separadamente o seguinte:

(a) o valor total de tributo corrente e diferido relacionado a itens que são reconhecidos   
como itens de outros resultados abrangentes;

(b) o valor total de tributo corrente e diferido ativo relacionado a itens que são debitados   
ou creditados diretamente no patrimônio líquido;

(c) uma explicação sobre quaisquer diferenças significativas entre a despesa (receita) de   
tributo e o lucro contábil multiplicado pela alíquota fiscal aplicável. Por exemplo, essas   
diferenças podem surgir de transações, tais como receita, que são isentas de   
tributação ou despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável   
(prejuízo fiscal);

(d) uma explicação das mudanças nas alíquotas fiscais aplicáveis comparadas ao período   
de relatório anterior;

(e) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não   
utilizados e créditos fiscais não utilizados:   
(i) o valor dos tributos diferidos ativos e passivos no final do período de relatório; e   
(ii) uma análise da mudança nos tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos

durante o período;   
(f) o valor (e a data de prescrição, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis,

prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum   
tributo diferido ativo foi reconhecido no balanço patrimonial; e

(g) nas circunstâncias descritas no item 29.33, uma explicação da natureza dos efeitos   
potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos a seus   
acionistas.

29.82 Se a entidade não compensar tributos ativos e passivos de acordo com o item 29.37,

devido à impossibilidade de demonstrar sem custo ou esforço excessivo que planeja   
liquidá-los em base líquida ou realizá-los simultaneamente, a entidade deve divulgar os   
valores que não foram compensados e os motivos pelos quais a aplicação do requisito   
implicaria custo ou esforço excessivo.

**Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações   
Contábeis   
  
Altera os itens 30.1 e 30.18, que passam a vigorar com as seguintes redações:**30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações

em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode   
apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina   
como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas   
demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para   
moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros cujos   
valores resultam da alteração em taxa de câmbio específica (por exemplo, contrato de   
câmbio futuro em moeda estrangeira) e a contabilidade de operações de *hedge* de itens   
em moeda estrangeira constam na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos   
Financeiros.

30.18 A entidade cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária deve

222

converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para moeda de   
apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:   
(a) (...)   
(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado

abrangente e devem ser informadas como componentes do patrimônio líquido. Elas   
não devem ser subsequentemente reclassificadas para o resultado.

**Seção 33 – Divulgação sobre Partes Relacionadas**   
 **Alterado o item 33.2, que passa a vigorar com a seguinte redação:**33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está

elaborando suas demonstrações contábeis (entidade que divulga as demonstrações   
contábeis):   
(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade

que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:   
(i) (...)   
(ii) possuir controle ou controle conjunto sobre a entidade que divulga as

demonstrações contábeis; ou   
(iii) possuir influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações

contábeis;   
(b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se

quaisquer das seguintes condições se aplicarem:   
(i) (...)   
(ii) uma das entidades é coligada ou empreendimento controlado em conjunto da

outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de   
membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);

(iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto da mesma   
terceira entidade;

(iv) uma das entidades é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira   
entidade e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;

(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos   
empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade   
que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se   
a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma, o tal plano de   
benefícios e os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas à   
entidade que reporta;

(vi) (...)   
(vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do

pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a   
controladora da entidade que reporta;

(viii) pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou é   
membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da   
entidade);

(ix) eliminado;   
(x) eliminado.

**Seção 34 – Atividades Especializadas**   
 **Altera os itens 34.7, 34.10 e 34.11 e seu título e inclui os itens 34.11A a 34.11F, que passam   
a vigorar com as seguintes redações:**34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos

mensurados pelo valor justo:   
(a) (...)   
(c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e

o final do período corrente. A conciliação deve incluir:

223

(i) (...)   
Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

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

mensurados pelo método do custo:   
(a) (...)   
(b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável

sem custo ou esforço excessivo;   
(c) (...)

**Exploração e avaliação de recursos minerais**   
34.11 A entidade que utiliza esta norma e que esteja envolvida na exploração ou avaliação de

recursos minerais deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são   
reconhecidos como ativos de exploração e avaliação de acordo com o item 10.4 e deve   
aplicar a política de forma consistente. A entidade está isenta de aplicar o item 10.5 a suas   
políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e   
avaliação.

34.11A Seguem exemplos de gastos que podem ser incluídos na mensuração inicial dos ativos de

exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):   
(a) aquisição de direitos para explorar;   
(b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;   
(c) perfuração exploratória;   
(d) criação de valas;   
(e) amostragem; e   
(f) atividades em relação à avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração do

recurso mineral.   
Os gastos relacionados ao desenvolvimento de recursos minerais não devem ser   
reconhecidos como ativos de exploração e avaliação.

34.11B Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados no reconhecimento inicial ao

custo. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve aplicar a Seção 17 – Ativo   
Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade   
Futura (*Goodwill*) aos ativos de exploração e avaliação de acordo com a natureza dos   
ativos adquiridos em conformidade com os itens 34.11D a 34.11F. Se a entidade tem   
obrigação de desmontar ou remover um item, ou de restaurar o local, essas obrigações e   
custos devem ser contabilizados de acordo com a Seção 17 e a Seção 21 – Provisões,   
Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

34.11C Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à redução ao valor

recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contábil de ativo de   
exploração e avaliação possa exceder seu valor recuperável. A entidade deve mensurar,   
apresentar e divulgar qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante de   
acordo com a Seção 27, exceto conforme previsto pelo item 34.11F.

34.11D Somente para as finalidades de ativos de exploração e avaliação, o item 34.11E deve ser

aplicado, em vez dos itens 27.7 a 27.10, ao identificar um ativo de exploração e avaliação   
que possa apresentar perda ao valor recuperável. O item 34.11E usa o termo “ativos”,   
mas aplica-se igualmente a ativos separados de exploração e avaliação ou à unidade   
geradora de caixa.

34.11E Um ou mais dos seguintes fatos e circunstâncias indicam que a entidade deve testar os

ativos de exploração e avaliação quanto à redução ao valor recuperável (a lista não é   
exaustiva):   
(a) o período em relação ao qual a entidade tem o direito à exploração na área específica

tiver expirado durante o período ou expirará em futuro próximo e não se espera que

224

ele seja renovado;   
(b) não estão orçados nem planejados gastos substanciais adicionais na exploração e

avaliação de recursos minerais na área específica;   
(c) a exploração e a avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à

descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais, e a entidade   
decidiu descontinuar essas atividades na área específica;

(d) a existência de dados suficientes para indicar que, embora o desenvolvimento na área   
específica tenha probabilidade de prosseguir, o valor contábil do ativo de exploração e   
avaliação provavelmente não será recuperado totalmente pelo desenvolvimento bem-  
sucedido ou pela venda.

A entidade deve realizar teste de redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer   
perda por redução ao valor recuperável, de acordo com a Seção 27.

34.11F A entidade deve determinar uma política contábil para alocar os ativos de exploração e

avaliação às unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa, para   
a finalidade de avaliar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável.

**Seção 35 – Adoção Inicial desta Norma**   
 **Altera os itens 35.2 e 35.9 a 35.11 e inclui o item 35.12A, que passam a vigorar com as   
seguintes redações:**35.2 A entidade que tenha aplicado esta norma em período de relatório anterior, cujas

demonstrações contábeis anuais anteriores mais recentes não continham declaração   
explícita e sem reservas de cumprimento desta norma, deve aplicar esta seção ou aplicar   
esta norma retrospectivamente de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança   
de Estimativa e Retificação de Erro como se a entidade não tivesse deixado de aplicá-la.   
Quando essa entidade decide não aplicar esta seção, ela ainda está obrigada a aplicar os   
requisitos de divulgação do item 35.12A, além dos requisitos de divulgação da Seção 10.

35.9 Na adoção inicial desta norma, a entidade não deve alterar retrospectivamente o

tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das   
seguintes transações:   
(a) (...)   
(f) empréstimos do governo. A adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da

Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, Seção 12 e Seção 24 – Subvenção   
Governamental prospectivamente a empréstimos do governo existentes na data de   
transição para esta norma. Consequentemente, se a adotante pela primeira vez não   
reconheceu nem mensurou, de acordo com seus princípios contábeis anteriores, um   
empréstimo do governo de forma consistente com esta norma, ela deve utilizar o valor   
contábil do empréstimo de acordo com seus princípios contábeis anteriores na data de   
transição para esta norma como o valor contábil do empréstimo naquela data e não   
deve reconhecer o benefício de qualquer empréstimo do governo a uma taxa de juros   
abaixo do mercado como subvenção governamental.

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas

primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta norma:   
(a) (...)   
(da) **Mensuração ao valor justo direcionada por evento como custo atribuído**. A

adotante pela primeira vez pode ter estabelecido o custo atribuído de acordo com seus   
princípios contábeis anteriores para a totalidade ou parte de seus ativos e passivos   
mensurando-os pelo seu valor justo em data específica devido a evento, como, por   
exemplo, avaliação do negócio, ou de partes do negócio, para as finalidades de venda   
planejada. Se a data de mensuração:   
(i) for até a data de transição para esta norma, a entidade pode utilizar essas

mensurações ao valor justo direcionadas por evento como custo atribuído na data

225

dessa mensuração;   
(ii) for após a data de transição para esta norma, mas durante os períodos cobertos

pelas primeiras demonstrações contábeis que estejam em conformidade com esta   
norma, as mensurações ao valor justo direcionadas por evento podem ser   
utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. A entidade   
deve reconhecer os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se   
apropriado, em outra categoria do patrimônio líquido) na data da mensuração. Na   
data de transição para esta norma, a entidade deve estabelecer o custo atribuído   
aplicando os critérios dos itens 35.10(c) e (d) ou deve mensurar esses ativos e   
passivos de acordo com os outros requisitos nesta seção.

(e) (...)   
(f) **Demonstrações contábeis separadas**. Quando a entidade elabora demonstrações

contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus   
investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto:   
(i) pelo custo menos desvalorização;   
(ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; ou   
(iii) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.   
Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar o investimento pelo custo, ela   
deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores na data de transição:   
(i) (...)

(g) (...)   
(h) **Tributos diferidos sobre o lucro**. A entidade pode aplicar a Seção 29

prospectivamente a partir da data de transição para esta norma.   
(i) (...)   
(m) **Operações sujeitas à regulamentação de tarifas.** Se a adotante pela primeira vez

detém itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são utilizados, ou foram   
anteriormente utilizados, em operações sujeitas à regulamentação de tarifas (ou seja,   
fornece mercadorias ou presta serviços a clientes por preços/tarifas estabelecidos por   
órgão autorizado), ela pode escolher utilizar o valor contábil desses itens de acordo   
com os princípios contábeis anteriores na data de transição para esta norma como seu   
custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção ao item, ela não precisa aplicá-la a   
todos os itens. A entidade deve testar esses ativos quanto à redução ao valor   
recuperável na data de transição para esta norma de acordo com a Seção 27.

(n) **Hiperinflação severa.** Se a adotante pela primeira vez tem moeda funcional que   
estava sujeita à hiperinflação severa:   
(i) se sua data de transição para esta norma for a partir da data de normalização da

moeda funcional, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos   
mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na   
data de transição para esta norma e utilizar esse valor justo como custo atribuído   
desses ativos e passivos naquela data; e

(ii) se a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período   
comparativo de 12 meses, a entidade pode utilizar um período comparativo   
inferior a 12 meses, desde que o conjunto completo de demonstrações contábeis   
(conforme requerido pelo item 3.17) seja fornecido para esse período mais curto.

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7

na data de transição, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos   
períodos mais antigos, para os quais isso seja praticável, e deve identificar quais valores   
nas demonstrações contábeis não foram atualizados. Caso seja impraticável para a   
entidade fornecer quaisquer das divulgações exigidas por esta norma, incluindo aquelas   
para períodos comparativos, a omissão deve ser divulgada.

35.12A A entidade que tiver aplicado esta norma em período anterior, conforme descrito no item

35.2, deve divulgar:   
(a) a razão pela qual deixou de aplicar esta norma;   
(b) a razão para estar retomando a aplicação desta norma; e   
(c) se aplicou esta seção ou se aplicou esta norma retrospectivamente de acordo com a

226

Seção 10.   
 **Vigência**Esta norma entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de

janeiro de 2017.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**   
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.  **Glossário de Termos**   
 **Altera e inclui definições de termos e exclui a definição de Demonstrações contábeis   
combinadas, que passam a vigorar com as seguintes redações:   
  
Lucro contábil –** Lucro ou perda do período antes da dedução da despesa dos tributos sobre o   
lucro.   
  
**Mercado ativo –** Mercado no qual as transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência   
e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua.   
  
**Transação de pagamento baseada em ações liquidada à vista –** Transação de pagamento   
baseada em ações em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivo para   
transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços, por valores baseados no   
preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade   
ou de outra entidade do grupo.   
  
**Membro próximo da família de uma pessoa –** Aqueles membros da família que se pode esperar   
que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade,   
inclusive:   
(a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;   
(b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa.

**Diferença temporária dedutível –** Diferenças temporárias que resultarão em valores que são   
dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor   
contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.   
  
**Tributo diferido ativo –** Os valores de tributo sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros em   
relação:   
(a) às diferenças temporárias dedutíveis;   
(b) à compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e   
(c) à compensação de créditos fiscais não utilizados.  **Tributo diferido passivo –** Os valores de tributo sobre o lucro a pagar em períodos futuros em   
relação a diferenças temporárias tributáveis.   
  
**Transação de pagamento baseada em ações liquidada em instrumentos patrimoniais –**Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade:   
(a) recebe bens ou serviços como contraprestação por seus próprios instrumentos patrimoniais

(incluindo ações ou opções de ações); ou

227

(b) recebe bens ou serviços, mas não tem nenhuma obrigação de liquidar a transação com o   
fornecedor.

**Operação no exterior –** A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em   
conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em   
país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta.   
  
**Data de normalização da moeda funcional –** A data em que a moeda funcional da entidade não   
tiver mais uma das duas características, ou ambas, de hiperinflação severa, ou quando houver   
mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita a hiperinflação   
severa.   
  
**Condição de aquisição de direito de mercado –** A condição da qual depende o preço de   
exercício, a aquisição de direito ou possibilidade de exercício de instrumento patrimonial   
relacionada ao preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, como, por exemplo,   
atingir o preço de ação especificado ou valor intrínseco especificado de opção de ações, ou atingir   
a meta especificada baseada no preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade,   
correspondente ao índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras   
entidades.   
  
**Pagamento mínimo do arrendamento –** Os pagamentos, em longo do prazo do arrendamento,   
em que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos   
dos serviços e tributos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:   
(a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por parte a ele relacionada; ou   
(b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:

(i) pelo arrendatário;   
(ii) por parte relacionada ao arrendatário; ou   
(iii) por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as

obrigações decorrentes da garantia.   
Entretanto, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo, ao preço que se espera que seja   
suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para   
que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os   
pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas a serem pagas ao   
longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o   
pagamento exigido para exercê-la.   
  
**Prestação pública de contas (accountability)** – A entidade tem obrigatoriedade de prestação   
pública de contas se:   
(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado público ou está em

processo de emissão desses instrumentos para negociação em mercado público (bolsa de   
valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais),   
ou

(b) possuir ativos com capacidade fiduciária para amplo grupo de *stakeholders* como um de seus   
principais negócios.

**Parte relacionada –** Parte relacionada é pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que   
elabora suas demonstrações contábeis (entidade que reporta):   
(a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado à entidade que reporta se

essa pessoa:   
(i) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de controladora

da entidade que reporta;   
(ii) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta; ou   
(iii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta;

(b) a entidade é relacionada à entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for   
aplicável:   
(i) a entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que

cada controladora, controlada e controlada-irmã é relacionada às demais);

228

(ii) a entidade é coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou   
coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo do qual a   
outra entidade seja membro);

(iii) ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro;   
(iv) a entidade é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade, e a outra

entidade é coligada dessa terceira entidade;   
(v) a entidade é plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da

entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a   
entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também   
serão relacionados à entidade que reporta;

(vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por pessoa identificada na alínea (a);   
(vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-

chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade   
que reporta;

(viii) a pessoa identificada na alínea (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou é   
membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da   
entidade).

**Demonstrações contábeis separadas –** Aquelas apresentadas, na qual a entidade poderia   
escolher, de acordo com os itens 9.25 e 9.26, contabilizar seus investimentos em controladas,   
entidades controladas em conjunto e coligadas ao custo menos redução ao valor recuperável, ao   
valor justo com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, ou utilizando o método da   
equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.   
  
**Hiperinflação severa –** A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita à hiperinflação   
severa se tiver as seguintes características:   
(a) o índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com

transações e saldos na moeda; e   
(b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.   
  
**Acordo de pagamento baseado em ações –** O contrato entre a entidade (ou outra entidade do   
grupo ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo empregado)   
que dá a essa outra parte o direito de receber:   
(a) caixa ou outros ativos da entidade por valores que são baseados no preço (ou valor) de

instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra   
entidade do grupo; ou

(b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra   
entidade do grupo;

desde que as condições de aquisição de direito especificadas, se houver, sejam cumpridas.   
  
**Transação de pagamento baseada em ações –** Transação na qual a entidade:   
(a) recebe bens ou serviços do fornecedor desses bens ou serviços (incluindo empregado) em

acordo de pagamento baseado em ações; ou   
(b) incorre em obrigação de liquidar a transação com o fornecedor em acordo de pagamento

baseado em ações quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços.

**Base fiscal –** A base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído a esse ativo ou passivo para   
propósitos fiscais.   
  
**Diferença temporária tributável –** Diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis   
na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil   
do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.   
  
**Diferença temporária –** Diferenças entre o valor contábil de ativo, ou passivo no balanço   
patrimonial e sua base fiscal.

229

**Custo de transação (instrumento financeiro) –** Custos incrementais que são diretamente   
atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de instrumento financeiro. Custo incremental é   
aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o   
instrumento financeiro.   
  
**Condição de aquisição de direito –** As condições que determinam se a entidade recebe os   
serviços que dão à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos   
patrimoniais da entidade, em virtude de acordo de pagamento baseado em ações. As condições   
de aquisição de direito são condições de serviço ou condições de desempenho. Condições de   
serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. Condições de   
desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e alcance   
metas de desempenho especificadas (como, por exemplo, aumento especificado no lucro da   
entidade ao longo do prazo especificado). A condição de desempenho pode incluir a condição de   
aquisição de direito de mercado.   
  
**Período de aquisição de direito –** O período durante o qual todas as condições de aquisição de   
direito especificadas de acordo de pagamento baseado em ações devem ser satisfeitas.