COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 51

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 18

**** Termos de uso***

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, contém material que está sujeito a direitos autorais da IFRS® Foundation (Fundação IFRS). Todos esses direitos são reservados.

Este material é reproduzido e distribuído pela Fundação de Apoio aos Comitês de Pronunciamentos Contábeis e de Sustentabilidade (FACPCS) somente para a República Federativa do Brasil com a autorização da Fundação IFRS. Os direitos de outras partes com relação à utilização deste material estão definidos nos Termos de Uso (link) e qualquer utilização não prevista nos Termos de Uso deverá ser previamente autorizada por escrito pela FACPCS e Fundação IFRS.

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, são emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e de Sustentabilidade, organismo técnico apoiado pela FACPCS, para sua aplicação na República Federativa do Brasil e não foram preparados ou endossados pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, não devem ser distribuídos para fora da República Federativa do Brasil.

**** Notice***

CPC/CPC PME contain copyright material of the IFRS® Foundation (Foundation) in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation with the permission of the Foundation within the Federal Republic of Brazil only. No rights granted to third parties other than as permitted by the Terms of Use [link] without the prior written permission of Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation and the Foundation.

CPC/CPC PME are issued by Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation in respect of their application in Federal Republic of Brazil and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board.

CPC/CPC PME are not to be distributed outside of Federal Republic of Brazil.

Sumário	Item
OBJETIVO	**1**
ALCANCE	**2**
REQUISITOS GERAIS PARA DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	**9**
Objetivo das demonstrações contábeis	**9**
Um conjunto completo de demonstrações contábeis	**10**
As funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas	**15**
Identificação das demonstrações contábeis	**25**
Frequência de relatórios	**28**
Consistência de apresentação, divulgação e classificação	**30**
Informações comparativas	**31**
AGREGAÇÃO E DESAGREGAÇÃO	**41**
Princípios de agregação e desagregação	**41**
Compensação	**44**
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	**46**
Categorias na demonstração do resultado	**47**
Totais e subtotais a serem apresentados na demonstração do resultado	**69**
Itens a serem apresentados na demonstração do resultado ou divulgados nas notas explicativas	**75**
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE	**86**
Outros resultados abrangentes	**88**
BALANÇO PATRIMONIAL	**96**

Classificação de ativo e passivo como circulante ou não circulante	**96**
Itens a serem apresentados no balanço patrimonial ou divulgados nas notas explicativas	**103**
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	**107**
Informações a serem apresentadas na demonstração das mutações do patrimônio líquido	**107**
Informações a serem apresentadas na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou divulgadas nas notas explicativas	**109**
NOTAS EXPLICATIVAS	**113**
Estrutura	**113**
Medidas de desempenho definidas pela administração	**117**
Capital	**126**
Outras divulgações	**130**
APÊNDICES	
A Termos definidos	
B Orientação de aplicação	
C Data de vigência e transição	

Objetivo

1. Este Pronunciamento estabelece requisitos para a apresentação e divulgação de informação nas demonstrações contábeis para fins gerais (demonstrações contábeis) para ajudar a garantir que proporcionem informações relevantes que representem fidedignamente os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento na apresentação e divulgação de informações nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

3. Este Pronunciamento estabelece requisitos gerais e específicos para a apresentação de informações na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente), no balanço patrimonial e na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Este Pronunciamento também estabelece requisitos para a divulgação de informações nas notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece requisitos para a apresentação e divulgação de informações de fluxo de caixa. Contudo, os requisitos gerais para demonstrações contábeis constantes dos itens 9 –43 e 113 –114 aplicam-se à demonstração dos fluxos de caixa.

4. Outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC estabelecem os requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação para transações específicas e outros eventos.

5. Este Pronunciamento não se aplica à apresentação e divulgação de informação nas demonstrações contábeis intermediárias condensadas elaboradas aplicando o Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 41–45 e 117–125 aplicam-se a essas demonstrações contábeis.

6. Este Pronunciamento utiliza terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo as do setor público. Se as entidades sem fins lucrativos no setor privado ou no setor público aplicarem este Pronunciamento, poderão precisar alterar as descrições usadas para

determinadas rubricas, categorias, subtotais ou totais nas demonstrações contábeis e para as próprias demonstrações contábeis.

7. Da mesma forma, as entidades que não possuem patrimônio líquido conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação (por exemplo, alguns fundos mútuos) e entidades cuja participação no capital não é patrimônio líquido (por exemplo, algumas entidades cooperativas) podem precisar adaptar a apresentação das demonstrações contábeis sobre participações dos membros ou cotistas.

8. Muitas entidades fornecem uma análise de desempenho e resultados preparada pela administração, que é separada das demonstrações contábeis (ver item 10), e que descreve e explica as principais características do desempenho financeiro e da posição financeira da entidade, bem como as principais incertezas associadas à sua operação. Tal análise está fora do alcance dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

Requisitos gerais para demonstrações contábeis

Objetivo das demonstrações contábeis

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

Um conjunto completo de demonstrações contábeis

10. Um conjunto completo de demonstrações contábeis compreende:

(a) demonstração (ou demonstrações) de desempenho financeiro do período (ver item 12);

(b) balanço patrimonial ao final do período;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;

(d) demonstração dos fluxos de caixa do período;

(e) notas explicativas referentes ao período de reporte;

(f) informações comparativas relativas ao período anterior, conforme especificado nos itens 31 e 32;

(g) balanço patrimonial no início do período anterior, se exigido pelo item 37; e

(h) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA), se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

11. As demonstrações indicadas nos itens de 10(a) a 10(d) (e a sua informação comparativa) são denominadas *demonstrações contábeis primárias*. A entidade pode usar títulos para as demonstrações diferentes daqueles usados neste Pronunciamento. Por exemplo, a entidade pode utilizar o título "demonstração da posição financeira" em vez de "balanço patrimonial". Além disso, embora este Pronunciamento utilize termos como *"outros resultados abrangentes"*, *"lucro ou prejuízo líquido"* e *"total do resultado abrangente"*, a entidade pode utilizar outros termos para identificar os totais, subtotais e rubricas exigidos por este Pronunciamento, desde que sejam identificados de forma a representar fidedignamente as características dos itens,

conforme exigido pelo item 43. Por exemplo, a entidade pode utilizar o termo “lucro líquido” para identificar “lucro ou prejuízo líquido”.[i]

12. A entidade deve apresentar sua demonstração de desempenho financeiro como:

(a) uma única demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, com resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções – se esta opção for escolhida, a entidade deve apresentar a seção do resultado primeiro, seguida diretamente pela seção de outros resultados abrangentes; ou

(b) uma demonstração do resultado e uma demonstração separada do resultado abrangente que começará com lucro ou prejuízo líquido – se esta opção for escolhida, a demonstração do resultado precederá imediatamente a demonstração do resultado abrangente.

12A. Quando da aprovação deste Pronunciamento Técnico, deve-se atentar para o fato importante de que, no Brasil, requer-se a apresentação da demonstração do resultado como uma demonstração separada, tal como indicado no item 12(b).

13. Neste Pronunciamento:

(a) a seção do resultado descrita no item 12(a) e a demonstração do resultado descrita no item 12(b) são denominadas demonstração do resultado; e

(b) a seção outros resultados abrangentes descrita no item 12(a) e a demonstração do resultado abrangente descrita no item 12(b) são denominadas demonstração do resultado abrangente.

14. A entidade deve apresentar cada uma das demonstrações contábeis primárias e a demonstração do valor adicionado com igual destaque num conjunto completo de demonstrações contábeis.

As funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas

15. Para atingir o objetivo das demonstrações contábeis (ver item 9), a entidade apresenta informações nas demonstrações contábeis primárias e divulga informações nas notas explicativas. A entidade necessita apenas apresentar ou divulgar informações materiais (ver itens 19 e de B1 a B5).

16. A função das demonstrações contábeis primárias é fornecer resumos estruturados dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade que reporta, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis para:

(a) obter uma visão geral compreensível dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade;

(b) fazer comparações entre entidades e entre períodos de reporte para a mesma entidade; e

(c) identificar itens ou áreas sobre os quais os usuários das demonstrações contábeis podem desejar obter informações adicionais nas notas explicativas.

17. A função das notas explicativas é fornecer informações materiais necessárias para:

(a) permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias (ver item B6); e

(b) complementar as demonstrações contábeis primárias com informações adicionais para atingir o objetivo das demonstrações contábeis (ver item B7).

18. A entidade deve utilizar as funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas, descritas nos itens 16 e 17, para determinar se deve incluir informação nas demonstrações contábeis primárias ou nas notas explicativas. As diferentes funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas significam que a extensão das informações exigidas nas notas explicativas difere daquela nas demonstrações contábeis primárias. As diferenças significam que:

(a) para fornecer os resumos estruturados descritos no item 16, as informações fornecidas nas demonstrações contábeis primárias são mais agregadas do que as informações fornecidas nas notas explicativas; e

(b) para fornecer as informações descritas no item 17, são fornecidas nas notas explicativas informações mais detalhadas sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade, incluindo a desagregação das informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias.

Informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias ou divulgadas nas notas explicativas

19. Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam informações que devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis primárias ou divulgadas nas notas explicativas. A entidade não precisa fornecer uma apresentação ou divulgação específica exigida pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC se as informações resultantes dessa apresentação ou divulgação não forem materiais. Este é o caso mesmo que os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC contenham uma lista de requisitos específicos ou os descrevam como requisitos mínimos.

20. A entidade deve considerar se deve fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC for insuficiente para permitir aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem o efeito das transações e de outros eventos e condições no balanço patrimonial e no desempenho financeiro da entidade.

Informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias

21. O item 16 estabelece que a função das demonstrações contábeis primárias é fornecer resumos estruturados que sejam úteis para os fins especificados nesse item (doravante denominados resumo estruturado útil). A entidade deve utilizar a função das demonstrações contábeis primárias para determinar quais informações materiais devem ser apresentadas nessas demonstrações, conforme estabelecido nos itens de 22 a 24.

22. Para fornecer um resumo estruturado útil em uma demonstração contábil primária, a entidade cumprirá os requisitos específicos que determinam a estrutura da demonstração. Os requisitos específicos são:

(a) para a demonstração do resultado – os requisitos dos itens 47, 69, 76 e 78;

(b) para a demonstração do resultando abrangente – os requisitos dos itens de 86 a 88;

(c) para o balanço patrimonial – os requisitos dos itens 96 e 104;

(d) para a demonstração das mutações do patrimônio líquido – os requisitos do item 107; e

(e) para a demonstração dos fluxos de caixa – os requisitos do item 10 do CPC 03.

23. Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC exigem que rubricas específicas sejam apresentadas separadamente nas demonstrações contábeis primárias (por exemplo, itens 75 e 103 deste Pronunciamento). A entidade não precisa apresentar separadamente uma rubrica em uma demonstração contábil primária se isso não for necessário para que a demonstração forneça um resumo estruturado útil. Este é o caso mesmo que os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC contenham uma lista de rubricas específicas exigidas ou descrevam as rubricas como requisitos mínimos (ver item B8).

24. A entidade deve apresentar rubricas e subtotais adicionais se essas apresentações forem necessárias para que uma demonstração contábil primária forneça um resumo estruturado útil. Quando a entidade apresenta rubricas ou subtotais adicionais, essas rubricas ou subtotais devem (ver item B9):

(a) compreender valores reconhecidos e mensurados de acordo com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC;

(b) ser compatíveis com a estrutura da demonstração criada pelos requisitos indicados no item 22;

(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 30; e

(d) não ser apresentados de forma mais destacada do que os totais e subtotais exigidos pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

Identificação das demonstrações contábeis

25. A entidade deve identificar claramente as demonstrações contábeis e as distinguirá de outras informações constantes do mesmo documento publicado (ver item B10).

26. Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente a outras informações fornecidas em um relatório anual, arquivamento regulatório ou outro documento. Portanto, é importante que os usuários das demonstrações contábeis possam distinguir as informações elaboradas utilizando os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC de outras informações que possam ser úteis aos usuários, mas que não estejam sujeitas a esses requisitos.

27. A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil primária e as notas explicativas. Além disso, a entidade deve divulgar de forma destacada e repetirá quando necessário para que as informações fornecidas sejam compreensíveis:

(a) o nome da entidade que reporta ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessas informações desde a data do balanço anterior;

(b) se as demonstrações contábeis são da entidade individual ou de um grupo de entidades;

(c) a data do balanço ou do período abrangido pelas demonstrações contábeis;

(d) a moeda de apresentação, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e

(e) o nível de arredondamento utilizado para os valores nas demonstrações contábeis (ver item B11).

Frequência de reporte

28. A entidade deve fornecer um conjunto completo de demonstrações contábeis pelo menos anualmente. Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que 12 meses, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e

(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

29. Normalmente, a entidade elabora consistentemente demonstrações contábeis para o período de 12 meses. Contudo, por razões práticas, algumas entidades preferem reportar, por exemplo, um período de 52 semanas. Este Pronunciamento não impede essa prática.

29A. Quando da aprovação deste Pronunciamento Técnico, deve-se atentar para o fato importante de que a legislação societária brasileira requer que o exercício social tenha duração de 12 meses, com data do término fixada no estatuto. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Consistência de apresentação, divulgação e classificação

30. A entidade deve manter a apresentação, divulgação e classificação de itens nas demonstrações contábeis de um período de reporte para o seguinte, salvo se:

(a) for aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou de uma revisão das suas demonstrações contábeis, que outra apresentação, divulgação ou classificação seria mais apropriada tendo em conta os critérios de seleção e aplicação de políticas contábeis no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Base de Preparação de Demonstrações contábeis (ver item B12); ou

(b) pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC exigirem uma alteração na apresentação, divulgação ou classificação.

Informações comparativas

31. Exceto quando os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC permitirem ou exigirem de outra forma, a entidade deve fornecer informações comparativas (ou seja, informações relativas ao período de reporte anterior) para todos os valores informados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade incluirá informações comparativas para informações narrativas e descritivas se isso for necessário para o entendimento das demonstrações contábeis do período corrente (ver item B13).

32. A entidade deve apresentar um período de reporte corrente e um período anterior em cada uma das suas demonstrações contábeis primárias e nas notas explicativas. Os itens B14 e B15 estabelecem requisitos relativos a informações comparativas adicionais.

Mudança na política contábil, reapresentação retrospectiva ou reclassificação

33. Se a entidade alterar a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas suas demonstrações contábeis, ela deve reclassificar valores comparativos, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando a entidade reclassificar valores comparativos, ela deve divulgar (inclusive no início do período anterior):

(a) a natureza da reclassificação;

(b) o valor de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e

(c) o motivo da reclassificação.

34. Quando for impraticável reclassificar valores comparativos, a entidade deve divulgar:

(a) o motivo da não reclassificação dos valores; e

(b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os valores tivessem sido reclassificados.

35. Melhorar a comparabilidade de informações entre os períodos ajuda os usuários das demonstrações contábeis na tomada de decisões econômicas, especialmente ao permitir a avaliação de tendências nas informações para fins preditivos. Em alguns casos, é impraticável reclassificar as informações comparativas relativas a um determinado período de reporte anterior para alcançar consistência com o período corrente. Por exemplo, a entidade pode não ter coletado dados no(s) período(s) anterior(es) de forma que permita a reclassificação e pode ser impraticável recriar as informações.

36. O CPC 23 estabelece os ajustes às informações comparativas exigidos quando a entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

37. A entidade deve apresentar um terceiro balanço patrimonial no início do período anterior, além das informações comparativas exigidas nos itens 31 e 32, se:

(a) aplicar uma política contábil retrospectivamente, fizer uma reapresentação retrospectiva de itens nas suas demonstrações contábeis ou reclassificar itens nas suas demonstrações contábeis; e

(b) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou a reclassificação tiver um efeito material sobre as informações do balanço patrimonial no início do período anterior.

38. Nas circunstâncias descritas no item 37, a entidade deve apresentar três balanços patrimoniais, sendo – um balanço patrimonial:

(a) no final do período de reporte atual;

(b) no final do período de anterior; e

(c) no início do período anterior.

39. Quando a entidade é obrigada a apresentar um terceiro balanço patrimonial aplicando o item 37, ela deve divulgar as informações exigidas pelos itens de 33 a 36 e pelo CPC 23. Contudo, não precisa fornecer as respectivas notas explicativas ao balanço patrimonial no início do período anterior.

40. A data desse terceiro balanço patrimonial será a do início do período anterior, independentemente de as demonstrações contábeis da entidade fornecerem informações comparativas de períodos anteriores (conforme permitido pelos itens B14 e B15).

Agregação e desagregação

Princípios de agregação e desagregação

41. Para os fins deste Pronunciamento, um item é um ativo, passivo, instrumento ou reserva patrimonial, receita, despesa ou fluxo de caixa ou qualquer *agregação* ou desagregação desses ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa. A rubrica é um item apresentado separadamente nas demonstrações contábeis primárias. Outras informações materiais sobre os itens são divulgadas nas notas explicativas. A menos que isso sobreponha os requisitos específicos de agregação ou desagregação dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, a entidade deve (ver itens de B16 a B23):

(a) classificar e agregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa em itens com base em características compartilhadas;

(b) desagregar itens com base em características que não são compartilhadas;

(c) agregar ou desagregar itens para apresentar rubricas nas demonstrações contábeis primárias que cumpram a função das demonstrações contábeis primárias no fornecimento de resumos estruturados úteis (ver item 16);

(d) agregar ou desagregar itens para divulgar informações nas notas explicativas que cumpram a função das notas explicativas no fornecimento de informações materiais (ver item 17); e

(e) assegurar que a agregação e a desagregação nas demonstrações contábeis não obscureçam informações materiais (ver item B3).

42. Aplicando os princípios do item 41, a entidade desagregará itens sempre que as informações resultantes forem materiais. Se, ao aplicar o item 41(c), a entidade não apresentar informações materiais nas demonstrações contábeis primárias, ela deve divulgar as informações nas notas explicativas. Os itens B79 e B111 estabelecem exemplos de receitas, despesas, ativos, passivos e itens de patrimônio líquido que poderiam ter características suficientemente diferentes de modo que a sua apresentação na demonstração do resultado ou no balanço patrimonial ou a sua divulgação nas notas explicativas seria necessária para fornecer informações materiais.

43. A entidade deve identificar e descrever os itens apresentados nas demonstrações contábeis primárias (ou seja, totais, subtotais e rubricas) ou itens divulgados nas notas explicativas de uma forma que represente fidedignamente as características do item (ver itens de B24 a B26). Para representar fidedignamente um item, a entidade deve fornecer todas as descrições e explicações necessárias para que um usuário das demonstrações contábeis compreenda o item. Em alguns casos, a entidade pode precisar incluir nas descrições e explicações o significado dos termos que a entidade utiliza e informações sobre como agregou ou desagregou ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa.

Compensação

44. A entidade não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que exigido ou permitido por pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC (ver itens B27 e B28).

45. A entidade reporta separadamente tanto os ativos como os passivos, bem como as receitas e despesas. A compensação na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) ou no balanço patrimonial, exceto quando a compensação reflete a essência da transação ou outro evento, reduz a capacidade dos usuários de compreender as transações e outros eventos e condições que ocorreram e de avaliar os fluxos de caixa futuros da entidade. A mensuração de ativos líquidos de reduções para refletir perdas – por exemplo, perdas por obsolescência em estoques e perdas de crédito esperadas sobre ativos financeiros – não é uma compensação.

Demonstração do resultado

46. A entidade deve incluir todos os itens de receitas e despesas em um período de reporte na demonstração do resultado, a menos que algum pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC exija ou permita de outra forma (ver itens de 88 a 95 e B86).

Categorias na demonstração do resultado

47. A entidade deve classificar as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado em uma de cinco categorias (ver item B29):

(a) a categoria operacional (ver item 52);

(b) a categoria de investimento (ver itens de 53 a 58);

(c) a categoria de financiamento (ver itens de 59 a 66);

(d) a categoria de tributos sobre o lucro (ver item 67); e

(e) a categoria de operações descontinuadas (ver item 68).

48. Os itens de 52 a 68 estabelecem requisitos para a classificação de receitas e despesas nas categorias operacionais, de investimento, de financiamento, de tributos sobre o lucro e de operações descontinuadas. Além disso, os itens de B65 a B76 estabelecem requisitos sobre a forma como as diferenças cambiais, o ganho ou perda na posição monetária líquida e os ganhos e perdas em derivativos e instrumentos de *hedge* designados são classificados nas categorias.

Entidades com atividades de negócio principais especificadas

49. Para classificar receitas e despesas nas categorias operacionais, de investimento e de financiamento, a entidade deve avaliar se tem uma atividade de negócio principal especificada — ou seja, uma atividade de negócio principal de (ver itens de B30 a B41):

(a) investir em determinados tipos de ativos, doravante denominado investimento em ativos (ver item 53); ou

(b) concessão de financiamento a clientes.

50. Aplicando os itens de 55 a 58, 65 e 66, a entidade com uma atividade de negócio principal especificada classifica na categoria operacional algumas receitas e despesas que teriam sido classificadas na categoria de investimento ou financiamento se a atividade não fosse uma atividade de negócio principal.

51. Se a entidade:

(a) investe em ativos como uma atividade de negócio principal, ela deve divulgar esse fato.

(b) concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal, ela deve divulgar esse fato.

(c) identifica um resultado diferente da sua avaliação sobre se investe em ativos ou concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal (ver item B41), ela deve divulgar:

(i) o fato de que o resultado da avaliação foi alterado e a data da alteração.

(ii) o valor e classificação de itens de receitas e despesas antes e depois da data da alteração no resultado da avaliação no período corrente e o valor e classificação no período anterior dos itens em relação aos quais a classificação foi alterada devido à alteração do resultado da avaliação, a menos que seja impraticável fazê-lo. Se a entidade não divulgar as informações porque é impraticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.

A categoria operacional

52. A entidade deve classificar na categoria operacional todas as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado que não estejam classificadas (ver item B42):

(a) na categoria de investimento;

(b) na categoria de financiamento;

(c) na categoria de tributo sobre o lucro; ou

(d) na categoria de operações descontinuadas.

A categoria de investimento

53. Exceto conforme exigido pelos itens de 55 a 58 para a entidade que tenha uma atividade de negócio principal especificada, a entidade deve classificar na categoria de investimento as receitas e despesas especificadas no item 54 provenientes de:

(a) investimentos em coligadas, empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* e controladas não consolidadas (ver itens B43 e B44);

(b) caixa e equivalentes de caixa; e

(c) outros ativos, se gerarem um retorno individualmente e em grande parte independente dos outros recursos da entidade (ver itens de B45 a B49).

54. As receitas e despesas dos ativos identificados no item 53 que a entidade deve classificar na categoria de investimento compreendem os valores incluídos na demonstração do resultado para (ver item B47):

(a) as receitas geradas pelos ativos;

(b) as receitas e despesas que surgem da mensuração inicial e subsequente dos ativos, inclusive no desreconhecimento dos ativos; e

(c) as despesas incrementais diretamente atribuíveis à aquisição e alienação dos ativos – por exemplo, custos de transação e custos para vender os ativos.

Entidades com atividades de negócio principais especificadas

55. Para os ativos especificados no item 53(a) (ou seja, investimentos em coligadas, empreendimentos controlados em conjunto e controladas não consolidadas) em que a entidade investe como uma atividade de negócio principal (ver item B38), a entidade deve classificar as receitas e despesas especificadas no item 54:

(a) na categoria de investimento se os ativos forem contabilizados pela aplicação do método de equivalência patrimonial (ver itens B43(a) e B44(a)); ou

(b) na categoria operacional se os ativos não forem contabilizados pela aplicação do método de equivalência patrimonial (ver itens B43(b), B43(c), B44(b) e B44(c)).

56. Para os ativos especificados no item 53(b) (ou seja, caixa e equivalentes de caixa), a entidade deve classificar as receitas e despesas especificadas no item 54 na categoria de investimento, salvo se:

(a) investe como uma atividade de negócio principal em ativos financeiros dentro do alcance do item 53(c) — sendo que nesse caso deve classificar as receitas e despesas na categoria operacional.

(b) não atende aos requisitos do item (a), mas concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal – sendo que nesse caso deve classificar:

(i) as receitas e despesas de caixa e equivalentes de caixa referentes à concessão de financiamento a clientes, por exemplo, caixa e equivalentes de caixa mantidos para cumprir os respectivos requisitos regulamentares – na categoria operacional.

(ii) as receitas e despesas de caixa e equivalentes de caixa que não estejam relacionadas à concessão de financiamento a clientes – aplicando uma escolha de política contábil para classificar as receitas e despesas especificadas no item 54 na categoria operacional ou na categoria de investimento. A escolha da política contábil será consistente com aquela praticada pela entidade para fins da respectiva política contábil para receitas e despesas de passivos no item 65(a)(ii).

57. Se a entidade que aplique o item 56(b) não conseguir diferenciar entre caixa e equivalentes de caixa descritos nos itens 56(b)(i) e 56(b)(ii), ela deve aplicar a escolha de política contábil do item 56(b)(ii) para classificar receitas e despesas proveniente de todo o caixa e equivalentes de caixa na categoria operacional.

58. Para os ativos especificados no item 53(c) (ou seja, outros ativos se gerarem um retorno individualmente e em grande parte independente dos outros recursos da entidade) que a entidade investe como uma atividade de negócio principal (ver item B40), a entidade deve classificar as receitas e despesas especificadas no item 54 na categoria operacional.

A categoria de financiamento

59. Para determinar quais receitas e despesas classificar na categoria de financiamento, a entidade distinguirá entre:

(a) passivos resultantes de transações que envolvam apenas a obtenção de financiamento (ver itens B50 e B51); e

(b) passivos diferentes dos descritos em (a) – isto é, passivos resultantes de transações que não envolvem apenas a obtenção de financiamento (ver item B53).

60. Para os passivos especificados no item 59(a) (ou seja, passivos que surjam de transações que envolvam apenas a obtenção de financiamento), exceto conforme estabelecido nos itens de 63 a 66, a entidade deve classificar na categoria de financiamento os valores incluídos na demonstração do resultado para:

(a) as receitas e despesas que surgem da mensuração inicial e subsequente dos passivos, inclusive no desreconhecimento dos passivos (ver item B52); e

(b) as despesas incrementais diretamente atribuíveis à emissão e extinção dos passivos – por exemplo, custos de transação.

61. Para os passivos especificados no item 59(b) (ou seja, passivos que surjam de transações que não envolvam apenas a obtenção de financiamento), exceto conforme estabelecido nos itens 63 e 64, a entidade deve classificar na categoria de financiamento:

(a) receitas e despesas de juros, mas apenas se a entidade identificar essas receitas e despesas para fins de aplicação de outros requisitos dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC; e

(b) receitas e despesas de juros resultantes de alterações nas taxas de juros, mas apenas se a entidade identificar essas receitas e despesas para fins de aplicação de outros requisitos dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

62. Os itens B56 e B57 estabelecem a forma como a entidade deve aplicar os requisitos dos itens de 59 a 61 a contratos híbridos que contenham um componente principal que seja um passivo.

63. Os requisitos dos itens 60 e 61 não se aplicam a ganhos e perdas em derivativos e instrumentos de hedge designados. A entidade deve aplicar os itens de B70 a B76 para classificar esses ganhos e perdas.

64. A entidade excluirá da categoria de financiamento e deve classificar na categoria operacional:

(a) receitas e despesas provenientes de contratos de investimento emitidos com características de participação reconhecidas aplicando-se o Pronunciamento Técnico CPC 48 – Instrumentos Financeiros (ver item B58); e

(b) receitas e despesas financeiras de seguros incluídas na demonstração do resultado aplicando o Pronunciamento Técnico CPC 50 – Contratos de Seguro.

Entidades com atividades de negócio principais especificadas

65. Se a entidade fornecer financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal, ela deve classificar as receitas e despesas (ver item B59):

(a) dos passivos especificados no item 59(a) (ou seja, passivos que resultam de transações que envolvem apenas a obtenção de financiamento):

(i) se os passivos se referirem à concessão de financiamento a clientes – na categoria operacional.

(ii) se os passivos não estiverem relacionados à concessão de financiamento a clientes – aplicando uma escolha de política contábil para classificar as receitas e despesas especificadas no item 60 na categoria operacional ou na categoria de financiamento. A escolha da política contábil será consistente com aquela praticada pela entidade para fins da respectiva política contábil para receitas e despesas de caixa e equivalentes de caixa no item 56(b)(ii).

(b) dos passivos especificados no item 59(b) (ou seja, passivos que resultam de transações que não envolvem apenas a obtenção de financiamento):

(i) se as receitas e despesas estiverem especificadas no item 61 – na categoria de financiamento; ou

(ii) se as receitas e despesas não estiverem especificadas no item 61 – na categoria operacional.

66. Se a entidade que aplique o item 65(a) não conseguir diferenciar entre os passivos descritos nos itens 65(a)(i) e 65(a)(ii), ela deve aplicar a escolha de política contábil do item 65(a)(ii) para classificar receitas e despesas proveniente de todos esses passivos na categoria operacional.

A categoria de tributos sobre o lucro

67. A entidade deve classificar na categoria de tributos sobre o lucro a despesa tributária ou a receita tributária que esteja incluída na demonstração do resultado aplicando o Pronunciamento

Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, e quaisquer diferenças cambiais relacionadas (ver itens de B65 a B68).

A categoria de operações descontinuadas

68. A entidade deve classificar na categoria de operações descontinuadas as receitas e despesas de operações descontinuadas, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Totais e subtotais a serem apresentados na demonstração do resultado

69. A entidade deve apresentar os totais e subtotais na demonstração do resultado de:

(a) *lucro ou prejuízo operacional* (ver item 70);

(b) *lucro ou prejuízo antes de financiamento e tributos sobre o lucro* (ver item 71), de acordo com o item 73; e

(c) *lucro ou prejuízo líquido* (ver item 72).

70. O lucro ou prejuízo operacional compreende todas as receitas e despesas classificadas na categoria operacional.

71. O lucro ou prejuízo antes de financiamento e tributos sobre o lucro compreende:

(a) lucro ou prejuízo operacional; e

(b) todas as receitas e despesas classificadas na categoria de investimento.

72. Lucro ou prejuízo líquido é o total das receitas menos despesas incluídas na demonstração do resultado. Dessa forma, compreende todas as receitas e despesas classificadas em todas as categorias na demonstração do resultado (ver item 47).

73. A entidade não deve aplicar o item 69(b) se aplicar a política contábil prevista no item 65(a)(ii) de classificar na categoria operacional as receitas e despesas provenientes de passivos que não estejam relacionados ao fornecimento de financiamento a clientes. Contudo, essa entidade deve aplicar o item 24 para determinar se deve apresentar um subtotal adicional após o lucro operacional e antes da categoria de financiamento. Por exemplo, a entidade apresentaria um subtotal para lucro ou prejuízo operacional e receitas e despesas de investimentos contabilizados usando o método de equivalência patrimonial se a entidade determinar que isso é necessário para fornecer um resumo estruturado útil de suas receitas e despesas.

74. Se a entidade descrita no item 73 apresentar um subtotal adicional que inclua o lucro ou prejuízo operacional e todas as receitas e despesas classificadas na categoria de investimento, não deve identificar o subtotal de uma forma que implique que o subtotal exclui valores de financiamento, tais como “lucro antes de financiamento”. Ao aplicar o item 43, a entidade deve identificar o subtotal de uma forma que represente fidedignamente os valores incluídos no subtotal.

Itens a serem apresentados na demonstração de resultado ou divulgados nas notas explicativas

75. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado os itens de (ver item B77):

(a) valores exigidos por este Pronunciamento, a saber:

(i) receitas, apresentando separadamente as rubricas descritas em (b)(i) e (c)(i);

(ii) despesas operacionais, apresentando rubricas separadas conforme exigido pelos itens 78 e 82(a);

(iii) parcela de lucro ou prejuízo de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial;

(iv) despesa ou receita de tributos sobre o lucro; e

(v) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver CPC 31);

(b) valores exigidos pelo CPC 48, a saber:

(i) receitas de juros calculadas utilizando o método de juros efetivos;

(ii) perda por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na remensuração do valor recuperável) determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48;

(iii) ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

(iv) qualquer ganho ou perda resultante da diferença entre o valor justo de um ativo financeiro e o seu custo amortizado anterior na data da reclassificação da mensuração ao custo amortizado à mensuração ao valor justo por meio do resultado; e

(v) qualquer ganho ou perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes que seja reclassificada para lucro ou prejuízo na data de reclassificação de um ativo financeiro da mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes à mensuração ao valor justo por meio do resultado; e

(c) valores exigidos pelo CPC 50, a saber:

(i) receita de seguro;

(ii) despesas de serviço de seguro de contratos emitidos dentro do alcance do CPC 50;

(iii) receitas ou despesas de contratos de resseguro mantidos;

(iv) receitas ou despesas financeiras de seguro de contratos emitidos dentro do alcance do CPC 50; e

(v) receitas ou despesas financeiras de contratos de resseguro mantidos.

76. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado (fora de todas as categorias descritas no item 47) uma alocação do lucro ou prejuízo líquido para o período de reporte atribuível a:

(a) participações de não controladores; e

(b) *sócios* da controladora.

77. Os itens B78 e B79 estabelecem requisitos sobre a forma como a entidade utiliza o seu julgamento para determinar se deve apresentar rubricas adicionais na demonstração do resultado ou divulgar itens nas notas explicativas.

Apresentação e divulgação de despesas classificadas na categoria operacional

78. Na categoria operacional da demonstração do resultado, a entidade deve classificar e deve apresentar despesas em rubricas de uma forma que forneça o resumo estruturado mais útil das suas despesas, utilizando uma ou ambas dessas características (ver itens de B80 a B85):

(a) a natureza das despesas; ou

(b) a função das despesas dentro da entidade.

79. Qualquer rubrica individual incluirá despesas operacionais agregadas com base apenas em uma dessas características, mas a mesma característica não precisa ser usada como base de agregação para todas as rubricas (ver item B81).

80. Ao classificar as despesas por natureza, a entidade fornece informações sobre despesas operacionais relacionadas à natureza dos recursos econômicos consumidos para realizar as atividades da entidade sem referência às atividades em relação às quais esses recursos econômicos foram consumidos. Essas informações incluem informações sobre despesas com matérias-primas, despesas com benefícios a empregados, depreciação e amortização.

81. Ao classificar as despesas por função dentro da entidade, a entidade aloca e agrega as despesas operacionais de acordo com a atividade à qual corresponde o recurso consumido. Por exemplo, o custo das vendas é uma rubrica funcional que combina despesas relacionadas à produção da entidade ou outras atividades geradoras de receitas, tais como: despesas com matérias-primas, despesas com benefícios a empregados, depreciação e amortização. Portanto, ao classificar despesas por função, a entidade pode:

(a) alocar a várias rubricas de função (tais como custo de vendas e pesquisa e desenvolvimento) despesas relacionadas a recursos econômicos da mesma natureza (tais como despesas com benefícios a empregados); e

(b) incluir em uma única rubrica de função uma alocação de despesas relacionadas a recursos econômicos de diversas naturezas (tais como despesas com matérias-primas, despesas com benefícios a empregados, depreciação e amortização).

82. Se a entidade apresentar uma ou mais rubricas que incluam despesas classificadas por função na categoria operacional da demonstração do resultado, ela deve:

(a) apresentar uma rubrica separada para o seu custo de vendas, se a entidade classificar despesas operacionais em funções que incluam uma função de custo de vendas. Essa rubrica incluirá o total das despesas de estoques descritas no item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques.

(b) divulgar uma descrição qualitativa da natureza das despesas incluídas em cada rubrica de função.

83. A entidade que apresente uma ou mais rubricas compreendendo despesas classificadas por função na categoria operacional da demonstração do resultado também deve divulgar em uma única nota explicativa:

(a) o total de cada um dos seguintes itens:

(i) depreciação, incluindo os valores que devem ser divulgados pelo item 73(e)(vii) do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, item 79(d)(iv) do Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento e item 53(a) do Pronunciamento Técnico CPC 06 – Arrendamentos;

(ii) amortização, incluindo o valor que deve ser divulgado pelo item 118(e)(vi) do Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível;

(iii) benefícios aos empregados, incluindo o valor de benefícios a empregados reconhecido pela entidade que aplica o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados e o valor por serviços recebidos de empregados

reconhecidos pela entidade que aplica a do Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações;

(iv) perdas por redução ao valor recuperável e reversões de perdas por redução ao valor recuperável, compreendendo os valores que devem ser divulgados pelos itens 126(a) e 126(b) do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos; e

(v) reduções e reversões de reduções dos estoques, incluindo os valores que devem ser divulgados pelos itens 36(e) e 36(f) do CPC 16; e

(b) para cada total indicado em (a)(i) a (a)(v):

(i) o valor referente a cada rubrica da categoria operacional (ver item B84); e

(ii) uma lista de quaisquer rubricas fora da categoria operacional que também inclua valores relativos ao total.

84. O item 41 exige que a entidade desagregue itens para fornecer informações materiais. Contudo, a entidade que aplique o item 83 está isenta de divulgar:

(a) em relação às rubricas de função apresentadas na categoria operacional da demonstração do resultado – informações desagregadas sobre os valores de despesas com base na natureza incluídas em cada rubrica, além dos valores especificados no item 83; e

(b) em relação às despesas com base na natureza especificamente exigidas por um pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC a serem divulgadas nas notas explicativas – informações desagregadas sobre os valores das despesas incluídas em cada rubrica de função apresentada na categoria operacional da demonstração do resultado, além dos valores especificados no item 83.

85. A isenção no item 84 refere-se à desagregação das despesas operacionais. Contudo, não isenta a entidade de aplicar requisitos de divulgação específicos relativos a essas despesas, conforme descritos nos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

Demonstração do resultado abrangente

86. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado abrangente os totais de:

(a) lucro ou prejuízo líquido;

(b) outros resultados abrangentes (ver itens B86 e B87); e

(c) resultado abrangente, sendo o total de lucro ou prejuízo líquido e outros resultados abrangentes.

87. A entidade deve apresentar uma alocação do resultado abrangente para o período de reporte atribuível a:

(a) participações de não controladores; e

(b) sócios da controladora.

Outros resultados abrangentes

88. A entidade deve classificar as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado abrangente em uma de duas categorias:

(a) receitas e despesas que serão reclassificadas para o resultado quando condições específicas forem atendidas; e

(b) receitas e despesas que não serão reclassificadas para o resultado.

89. A entidade deve apresentar, em cada uma das categorias da demonstração do resultado abrangente, rubricas:

(a) da participação nos outros resultados abrangentes de investimentos contabilizados utilizando o método de equivalência patrimonial; e

(b) de outros itens de outros resultados abrangentes.

90. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado abrangente ou deve divulgar nas notas explicativas *ajustes de reclassificação* referentes a componentes de outros resultados abrangentes (ver itens B88 e B89).

91. Outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam se e quando os valores previamente incluídos em outros resultados abrangentes são reclassificados para o resultado. Essas reclassificações são referidas neste Pronunciamento como ajustes de reclassificação. A entidade inclui um ajuste de reclassificação com o respectivo componente de outros resultados abrangentes no período que o ajuste for reclassificado para o resultado. A entidade pode ter incluído esses valores em outros resultados abrangentes como ganhos não realizados no período corrente ou em períodos anteriores. A entidade deve deduzi-los de outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados forem reclassificados para o resultado, para evitar incluí-los em duplicidade no resultado abrangente total.

92. A entidade que divulga ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar na demonstração do resultado abrangente os itens de outros resultados abrangentes após quaisquer ajustes de reclassificação relacionados.

93. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado abrangente ou deve divulgar nas notas explicativas o valor dos tributos sobre o lucro referentes a cada item de outros resultados abrangentes, incluindo ajustes de reclassificação (ver itens 61A e 63 do CPC 32).

94. A entidade pode apresentar itens de outros resultados abrangentes:

(a) líquidos dos respectivos efeitos fiscais, ou

(b) antes dos respectivos efeitos fiscais com um valor demonstrado para o valor total do tributo sobre o lucro relacionado a esses itens.

95. Se a entidade selecionar a alternativa do item 94(b), ela deve alocar o tributo entre as categorias estabelecidas no item 88.

Balanço Patrimonial

Classificação de ativo e passivo como circulante ou não circulante

96. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, de acordo

com os itens de 99 a 102, exceto quando uma apresentação baseada em liquidez fornecer um resumo estruturado mais útil. Quando essa exceção for aplicável, a entidade deve apresentar todos os ativos e passivos em ordem de liquidez (ver itens de B90 a B93).

97. Seja qual for o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o valor que se espera recuperar ou liquidar depois de mais de 12 meses para cada rubrica do ativo e passivo que combina os valores que se espera recuperar ou liquidar:

(a) não mais que 12 meses após a data do balanço, e

(b) mais de 12 meses após a data do balanço.

98. 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 os ativos (passivos) fiscais diferidos como ativos (passivos) circulantes.

Ativo circulante

99. A entidade deve classificar um ativo como circulante quando (ver itens B94–B95):

(a) esperar realizar o ativo ou pretender vendê-lo ou consumi-lo em seu ciclo operacional normal;

(b) detiver o ativo essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) esperar realizar o ativo dentro de 12 meses após o a data do balanço; ou

(d) o ativo constituir caixa ou equivalentes de caixa (conforme definido no CPC 03), exceto se o ativo estiver restrito para ser trocado ou usado para liquidar um passivo por, no mínimo, 12 meses após a data do balanço.

100. A entidade deve classificar todos os ativos que não sejam os especificados no item 99 como não circulantes.

Passivo circulante

101. A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

(a) esperar liquidar o passivo em seu ciclo operacional normal (ver itens B96, B107 e B108);

(b) detiver o passivo essencialmente para fins de ser negociado (ver item B97);

(c) o passivo tiver liquidação prevista dentro de 12 meses após a data do balanço (ver itens B97, B98, B107 e B108); ou

(d) não tiver o direito, na data do balanço, de diferir a liquidação do passivo por, no mínimo, 12 meses após a data do balanço (ver itens de B99 a B108).

102. A entidade deve classificar todos os passivos que não sejam os especificados no item 101 como não circulantes.

Itens a serem apresentados no balanço patrimonial ou divulgados nas notas explicativas

103. A entidade deve apresentar no balanço patrimonial rubricas para:

(a) caixa e equivalentes de caixa;

(b) contas a receber de clientes e outras;

(c) estoques;

(d) ativos financeiros [excluindo os valores demonstrados em (a), (b) e (g)];

(e) o total de ativos classificados como mantidos para venda e ativos incluídos em grupos de alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com o CPC 31;

(f) ativos biológicos dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola;

(g) investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial;

(h) carteiras de contratos dentro do alcance do CPC 50 que sejam ativos, desagregados conforme requerido pelo item 78 do CPC 50;

(i) propriedades para investimento;

(j) imobilizado;

(k) intangível;

(l) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);

(m) contas a pagar a fornecedores e outras;

(n) provisões;

(o) passivos financeiros [excluindo os valores demonstrados em (m) e (n)];

(p) carteiras de contratos dentro do alcance do CPC 50 que sejam passivos, desagregados conforme requerido pelo item 78 do CPC 50;

(q) passivos e ativos fiscais correntes, conforme definido no CPC 32;

(r) passivos e ativos fiscais diferidos, conforme definidos no CPC 32; e

(s) passivos incluídos em grupos de alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com o CPC 31.

104. A entidade deve apresentar no balanço patrimonial:

(a) participações de não controladores; e

(b) capital emitido e reservas atribuíveis a sócios da controladora.

105. Os itens de B109 a B111 estabelecem requisitos sobre a forma como a entidade utiliza o seu julgamento para determinar se deve apresentar rubricas adicionais no balanço patrimonial ou divulgar itens nas notas explicativas.

106. De acordo com o item 96, este Pronunciamento não prescreve a ordem ou o formato em que a entidade apresenta os itens no balanço patrimonial. Além disso, as descrições utilizadas e o ordenamento de itens ou agregação de itens similares podem ser alterados, de acordo com a natureza da entidade e suas transações, para fornecer um resumo estruturado útil dos ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode alterar as descrições do item 103 para fornecer um resumo estruturado útil dos ativos, passivos e patrimônio líquido de uma instituição financeira.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Informações a serem apresentadas na demonstração das mutações do patrimônio líquido

107. A entidade deve apresentar uma demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido pelo item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido incluirá:

(a) o resultado abrangente total do período de reporte, apresentando separadamente os valores totais atribuíveis a sócios da controladora e a participações de não controladores;

(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou reapresentação retrospectiva reconhecidos de acordo com o CPC 23; e

(c) para cada componente do patrimônio líquido, uma conciliação entre o valor contábil no início e no final do período, apresentando separadamente (no mínimo) as mudanças resultantes de:

(i) lucro ou prejuízo líquido;

(ii) outros resultados abrangentes; e

(iii) transações com sócios na sua capacidade de sócios, apresentando separadamente as contribuições feitas pelos sócios e distribuições aos sócios e mudanças nas participações societárias em controladas que não resultam em perda de controle.

108. O CPC 23 exige ajustes retrospectivos para mudanças nas políticas contábeis, na medida do praticável, exceto quando os requisitos de transição em outro pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC exigir de outro modo. O CPC 23 também exige que as reapresentações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, na medida do praticável. Os ajustes retrospectivos e as reapresentações retrospectivas não são mutações do patrimônio líquido, mas são ajustes ao saldo de abertura dos lucros acumulados, exceto quando um pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC exigir o ajuste retrospectivo de outro componente do patrimônio líquido. O item 107(b) exige que a entidade apresente na demonstração das mutações do patrimônio líquido o ajuste total a cada componente do patrimônio líquido resultante de mudanças nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. A entidade deve apresentar esses ajustes para cada período de reporte anterior e no início do período.

Informações a serem apresentadas na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou divulgadas nas notas explicativas

109. **Para cada componente de patrimônio líquido a entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou deve divulgar nas notas explicativas, uma análise de outros resultados abrangentes por item (ver item 107(c)(ii)).**

110. A entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou deve divulgar nas notas explicativas, o valor dos dividendos reconhecidos como distribuições aos sócios durante o período de reporte e o correspondente valor de dividendos por ação.

111. No item 107, os componentes do patrimônio líquido incluem, por exemplo, cada classe de patrimônio líquido contribuído, o saldo acumulado de cada classe de outros resultados abrangentes e os lucros acumulados.

111A. O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados, os lucros acumulados (se legalmente admitidos) e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC e pela legislação societária.

112. As mutações do patrimônio líquido da entidade entre o início e o final do período de reporte refletem o aumento ou a redução de seus ativos líquidos durante o período. Exceto por mudanças resultantes de transações com sócios na sua capacidade de sócios (tais como contribuições ao patrimônio líquido, recompra dos instrumentos patrimoniais da entidade e dividendos) e custos de transação diretamente relacionados a essas transações, a mudança geral no patrimônio líquido durante um período representa o valor total das receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, geradas pelas atividades da entidade durante esse período.

Notas Explicativas

Estrutura

113. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) informações sobre a base de preparação das demonstrações contábeis (ver itens de 6A a 6N do CPC 23) e as políticas contábeis específicas utilizadas (ver itens de 27A a 27I do CPC 23);

(b) informações exigidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC que não são apresentadas nas demonstrações contábeis primárias; e

(c) outras informações que não estejam apresentadas nas demonstrações contábeis primárias, mas que sejam necessárias para a compreensão de qualquer uma delas (ver item 20).

114. A entidade, na medida do praticável, deve apresentar as notas explicativas de forma sistemática (ver item B112). Ao determinar um modo sistemático, a entidade deve considerar o efeito sobre a compreensibilidade e a comparabilidade de suas demonstrações contábeis. A entidade deve fazer uma referência cruzada de cada item das demonstrações contábeis primárias com quaisquer informações correspondentes nas notas explicativas. Se os valores divulgados nas notas explicativas estiverem incluídos em uma ou mais rubricas nas demonstrações contábeis primárias, a entidade deve divulgar em nota explicativa as rubricas em que os valores estão incluídos.

115. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser divulgadas como seção separada das demonstrações contábeis.

116. Se não divulgado em nenhuma outra informação publicada em conjunto com as demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o domicílio e a natureza jurídica da entidade, seu país de constituição e o endereço de sua sede registrada (ou sede principal de negócios, se diferente do escritório registrado);

(b) uma descrição da natureza das operações da entidade e suas atividades principais;

(c) o nome da controladora e a controladora final do grupo; e

(d) se se tratar de entidade por prazo determinado, informações sobre o seu prazo de duração.

Medidas de desempenho definidas pela administração

Identificação de medidas de desempenho definidas pela administração

117. Uma *medida de desempenho definida pela administração* é um subtotal de receitas e despesas que (ver itens de B113 a B122):

(a) a entidade utiliza em comunicados públicos fora das demonstrações contábeis;

(b) a entidade utiliza para comunicar aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo; e

(c) não esteja listado no item 118, ou não seja especificamente exigido que seja apresentado ou divulgado pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

118. Os subtotais de receitas e despesas que não são medidas de desempenho definidas pela administração são:

(a) lucro ou prejuízo bruto (receita menos custo das vendas) e subtotais semelhantes (ver item B123);

(b) lucro ou prejuízo operacional antes de depreciação, amortização e reduções ao valor recuperável no alcance do CPC 01;

(c) lucro ou prejuízo operacional e receitas e despesas de todos os investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial;

(d) para a entidade que aplica o item 73, um subtotal que inclua o lucro ou prejuízo operacional e todas as receitas e despesas classificadas na categoria de investimento;

(e) lucro ou prejuízo antes dos tributos sobre o lucro; e

(f) lucro ou prejuízo de operações em continuidade.

119. A entidade deve presumir que um subtotal de receitas e despesas que utiliza em comunicados públicos fora das suas demonstrações contábeis comunica aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo, a menos que, ao aplicar o item 120, a entidade refute a presunção.

120. É permitido à entidade refutar a presunção descrita no item 119 e afirmar que um subtotal não comunica a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo, mas apenas se tiver informações razoáveis e sustentáveis disponíveis que demonstrem a base para a afirmação (ver itens de B124 a B131).

Divulgação de medidas de desempenho definidas pela administração

121. O objetivo das divulgações para medidas de desempenho definidas pela administração é que a entidade forneça informações para ajudar um usuário de demonstrações contábeis a compreender:

(a) o aspecto do desempenho financeiro que, na visão da administração, é comunicado por uma medida de desempenho definida pela administração; e

(b) como a medida de desempenho definida pela administração se compara com as medidas definidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

122. A entidade deve divulgar informações sobre todas as medidas que satisfaçam a definição de medidas de desempenho definidas pela administração no item 117 em uma única nota explicativa (ver itens B132 e B133). Essa nota explicativa deve incluir uma declaração de que as medidas de desempenho definidas pela administração fornecem a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo e não são necessariamente comparáveis com medidas que compartilham identificações ou descrições semelhantes fornecidas por outras entidades.

123. A entidade deve identificar e descrever cada medida de desempenho definida pela administração de uma forma clara e compreensível que não induza os usuários das demonstrações contábeis ao erro (ver itens B134 e B135). Para cada medida de desempenho definida pela administração, a entidade deve divulgar:

(a) descrição do aspecto do desempenho financeiro que, na visão da administração, é comunicada pela medida de desempenho definida pela administração. Esta descrição incluirá explicações sobre a razão pela qual, na visão da administração, a medida de desempenho definida pela administração fornece informações úteis sobre o desempenho financeiro da entidade.

(b) como a medida de desempenho definida pela administração é calculada.

(c) uma conciliação entre a medida de desempenho definida pela administração e o subtotal mais diretamente comparável listado no item 118 ou o total ou subtotal que deve ser especificamente apresentado ou divulgado pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC (ver itens de B136 a B140).

(d) o efeito dos tributos sobre o lucro (determinado pela aplicação do item B141) e o efeito sobre participações de não controladores para cada item divulgado na conciliação exigida pelo item (c).

(e) uma descrição da forma como a entidade aplica o item B141 para determinar o efeito dos tributos sobre o lucro exigido pelo item (d).

124. Se a entidade alterar a forma como calcula uma medida de desempenho definida pela administração, acrescentar uma nova medida de desempenho definida pela administração, deixar de usar uma medida de desempenho definida pela administração anteriormente divulgada ou alterar a forma como determina os efeitos dos tributos sobre o lucro dos itens de conciliação exigidos pelo item 123(d), ela deve divulgar:

(a) explicação que permita aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem a alteração, acréscimo ou interrupção do uso e os seus efeitos.

(b) as razões da alteração, acréscimo ou interrupção do uso.

(c) informações comparativas reapresentadas para refletir a alteração, acréscimo ou interrupção do uso, a menos que seja impraticável fazê-lo. A escolha pela entidade de uma medida de desempenho definida pela administração não é uma escolha de política contábil. No entanto, ao avaliar se a reapresentação das informações comparativas é impraticável, a entidade deve aplicar os requisitos dos itens de 50 a 53 do CPC 23.

125. Se a entidade não divulgar as informações comparativas reapresentadas exigidas pelo item 124(c) porque é impraticável fazê-lo, ela deve divulgar esse fato.

Capital

126. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informações que permitam aos usuários de demonstrações contábeis avaliarem os seus objetivos, políticas e processos de gerenciamento de capital.

127. Para cumprir o item 126, a entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) informações qualitativas sobre seus objetivos, políticas e processos de gerenciamento de capital, incluindo:

(i) uma descrição do que gerencia como capital;

(ii) quando a entidade estiver sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e como esses requisitos são incorporados no gerenciamento do capital; e

(iii) como cumpre seus objetivos de gerenciamento de capital.

(b) dados quantitativos resumidos sobre o que gerencia como capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (por exemplo, algumas formas de dívida subordinada) como parte do capital. Outras entidades consideram o capital como excluindo alguns componentes do patrimônio líquido (por exemplo, componentes que resultam de *hedges* de fluxo de caixa).

(c) quaisquer mudanças em (a) e (b) do período de reporte anterior.

(d) se durante o período de reporte ela cumprir quaisquer requisitos de capital impostos externamente aos quais está sujeita.

(e) quando ela não tiver cumprido tais requisitos de capital impostos externamente, as consequências desse não cumprimento.

128. A entidade deve basear as divulgações da nota explicativa constante do item 127 nas informações fornecidas internamente ao pessoal-chave da administração.

129. A entidade pode gerenciar o capital de diversas maneiras e estar sujeita a diversos requisitos diferentes de capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que empreendem atividades de seguro e atividades bancárias e essas entidades podem operar em diversas jurisdições. Quando uma divulgação total de requisitos de capital e de como o capital é gerenciado não fornecer informações úteis nem distorcer a compreensão, por um usuário de demonstrações contábeis, dos recursos de capital da entidade, a entidade deve divulgar informações separadas para cada requisito de capital ao qual estiver sujeita.

Outras divulgações

130. A entidade deve apresentar no balanço patrimonial ou demonstração das mutações do patrimônio líquido ou deve divulgar nas notas explicativas:

(a) para cada classe de capital acionário:

(i) o número de ações autorizadas;

(ii) o número de ações emitidas e totalmente integralizadas, e emitidas, porém não totalmente integralizadas;

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

(iv) uma conciliação do número de ações em circulação no início e no final da data do balanço;

(v) os direitos, preferências e restrições inerentes a essa classe, incluindo restrições sobre a distribuição de dividendos e a restituição do capital;

(vi) ações na entidade mantidas pela entidade ou por suas controladas ou coligadas; e

(vii) ações reservadas para emissão em opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e valores; e

(b) uma descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

131. A entidade sem capital acionário, como, por exemplo, uma parceria ou sociedade fiduciária, deve divulgar informações equivalentes àquelas exigidas pelo item 130(a), apresentando as mudanças durante o período de reporte em cada categoria de participações patrimoniais e os direitos, preferências e restrições inerentes a cada categoria de participação patrimonial.

132. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o valor de dividendos propostos ou declarados antes que as demonstrações contábeis sejam autorizadas para emissão, porém não reconhecidos como uma distribuição aos sócios durante o período de reporte, e o correspondente valor por ação; e

(b) o valor de quaisquer dividendos preferenciais acumulados não reconhecidos.

Apêndice A – Termos definidos

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico do CPC.

agregação	A soma de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa que compartilham características e são incluídas na mesma classificação.
classificação	A organização de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa com base em características compartilhadas.
desagregação	A separação de um item em partes de componentes que possuem características que não são compartilhadas.
relatórios financeiros para fins gerais	Relatórios que fornecem informações financeiras sobre a entidade que reporta que são úteis para os usuários primários na tomada de decisões referentes ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem decisões sobre: (a) comprar, vender ou manter instrumento patrimonial e de dívida; (b) conceder ou liquidar empréstimos ou outras formas de crédito; ou (c) exercer direitos de votar ou de outro modo influenciar os atos da administração da entidade que afetam o uso dos recursos econômicos da entidade. Os relatórios financeiros para fins gerais incluem, mas não estão limitados a, demonstrações contábeis para fins gerais da entidade e as divulgações financeiras relacionadas com a sustentabilidade.
demonstrações contábeis para fins gerais	Uma forma específica de relatórios financeiros para fins gerais que fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta.
pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC	Padrões contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.
medida de desempenho definida pela administração	Um subtotal de receitas e despesas que: (a) a entidade utiliza em comunicados públicos fora das demonstrações contábeis; (b) a entidade utiliza para comunicar aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo; e (c) não esteja listado no item 118 do CPC 51 ou especificamente exigido que seja apresentado ou divulgado pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.
informações materiais	Informação é material se se espera que sua omissão, divulgação distorcida ou obscurecimento possa razoavelmente influenciar decisões que os principais usuários de demonstrações contábeis para fins gerais tomam com base nessas demonstrações contábeis, que fornecem informações financeiras sobre a entidade específica que reporta.
notas explicativas	Informações nas demonstrações contábeis fornecidas além daquelas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias.
lucro ou prejuízo operacional	O total de todas as receitas e despesas classificadas na categoria operacional.
outros resultados abrangentes	Itens de receitas e despesas (incluindo ajustes de reclassificação) que são reconhecidos fora do resultado, conforme exigido ou permitido por outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

sócios Titulares de direitos classificados como de patrimônio líquido.

demonstrações contábeis primárias A(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro, o balanço patrimonial, a demonstração das mutações do patrimônio líquido e a demonstração dos fluxos de caixa.

lucro ou prejuízo líquido O total das receitas menos despesas incluídas na demonstração do resultado.

lucro ou prejuízo antes de financiamento e tributos sobre o lucro O total do lucro ou prejuízo operacional e todas as receitas e despesas classificadas na categoria de investimento.

ajustes de reclassificação Valores reclassificados para o resultado no período de reporte corrente, que foram incluídos em outros resultados abrangentes no período corrente ou em períodos anteriores.

resultado abrangente total A mutação do patrimônio líquido durante um período de reporte, como resultado de transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações com sócios, em sua capacidade como tal.

resumo estruturado útil Um resumo estruturado fornecido em uma demonstração contábil primária dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade que reporta que é útil para:

(a) obter uma visão geral compreensível dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade;

(b) fazer comparações entre entidades e entre períodos de relatório para a mesma entidade; e

(c) identificar itens ou áreas sobre os quais os usuários das demonstrações contábeis podem desejar obter informações adicionais nas notas explicativas.

Apêndice B – Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico do CPC. Ele descreve a aplicação dos itens de 1 a 132 e tem a mesma importância que as demais partes do Pronunciamento Técnico do CPC.

Requisitos gerais para demonstrações contábeis

Materialidade

B1 Informação é material se possa ser razoavelmente esperado que sua omissão, divulgação distorcida ou obscurecimento influencie decisões que os principais usuários de demonstrações contábeis para fins gerais tomam com base nessas demonstrações contábeis, que fornecem informações financeiras sobre a entidade específica que reporta.

B2 Materialidade depende da natureza ou magnitude das informações, ou ambas. A entidade avalia se as informações, tanto individualmente como em combinação com outras informações, são materiais no contexto de suas demonstrações contábeis como um todo.

B3 Informações são obscurecidas se forem comunicadas de uma forma que teria um efeito similar para os usuários primários das demonstrações contábeis ao de omitir ou divulgar de forma distorcida essas informações. Os exemplos a seguir são circunstâncias que podem resultar em informações materiais sendo obscurecidas:

(a) informações materiais sobre um item, transação ou outro evento material são divulgadas nas demonstrações contábeis, mas a linguagem utilizada é vaga ou não está clara;

(b) informações materiais sobre um item, transação ou outro evento material estão dispersas nas demonstrações contábeis;

(c) itens, transações ou outros eventos diferentes estão agregados de forma inadequada;

(d) itens similares, transações ou outros eventos estão desagregados de forma inadequada; e

(e) a compreensibilidade das demonstrações contábeis é reduzida como resultado de informações materiais terem sido ocultadas por informações imateriais na medida em que um usuário primário é incapaz de determinar quais informações são materiais.

B4 Avaliar se possa ser razoavelmente esperado que a informação influencie decisões tomadas pelos usuários primários das demonstrações contábeis para fins gerais da entidade específica que reporta exige que a entidade considere as características desses usuários, ao mesmo tempo em que também considera as próprias circunstâncias da entidade.

B5 Muitos investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, não podem exigir que as entidades que reportam forneçam informações diretamente a eles, devendo se basear em demonstrações contábeis para fins gerais para obter muitas das informações financeiras de que necessitam. Consequentemente, eles são os usuários primários aos quais se destinam as demonstrações contábeis para fins gerais. Demonstrações contábeis são elaboradas para usuários que têm um conhecimento razoável das atividades comerciais e econômicas e que revisam e analisam as informações de modo diligente. Algumas vezes, mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar o auxílio de um consultor para compreender informações sobre fenômenos econômicos complexos.

As funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas

B6 Ao aplicar o item 17(a), a entidade fornece nas notas explicativas as informações necessárias para que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias. Exemplos dessas informações incluem:

(a) desagregação das rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias;

(b) descrições das características das rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias; e

(c) informações sobre os métodos, premissas e julgamentos utilizados no reconhecimento, mensuração e apresentação dos itens incluídos nas demonstrações contábeis primárias.

B7 Ao aplicar o item 17(b), a entidade complementa as demonstrações contábeis primárias com informações adicionais necessárias para atingir o objetivo das demonstrações contábeis, qual seja:

(a) informações especificamente exigidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC (ver item 19), por exemplo:

(i) informações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes sobre os ativos contingentes e passivos contingentes não reconhecidos da entidade; e

(ii) informações exigidas pelo CPC 39 sobre a exposição da entidade a vários tipos de riscos, tais como risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado; e

(b) informações adicionais às especificamente exigidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC (ver item 20).

Informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias

B8 O item 23 explica que a entidade não precisa apresentar separadamente uma rubrica em uma demonstração contábil primária se isso não for necessário para que a demonstração forneça um resumo estruturado útil, mesmo que a rubrica seja exigida pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC. Por exemplo, a entidade não precisa apresentar uma rubrica listada no item 75 se isso não for necessário para que a demonstração do resultado forneça um resumo estruturado útil de receitas e despesas, ou uma rubrica listada no item 103 se isso não for necessário para que o balanço patrimonial forneça um resumo estruturado útil de ativos, passivos e patrimônio líquido. Se a entidade não apresentar as rubricas listadas nos itens 75 e 103, ela deve divulgar os itens nas notas explicativas se as informações resultantes forem materiais (ver item 42).

B9 Por outro lado, ao aplicar o item 24, a entidade deve apresentar rubricas adicionais às indicadas nos itens 75 e 103 se essas apresentações forem necessárias para que a demonstração do resultado forneça um resumo estruturado útil de receitas e despesas ou para que o balanço patrimonial forneça um resumo estruturado útil dos ativos, passivos e patrimônio líquido (ver itens B78–B79 e B109–B111).

Identificação das demonstrações contábeis

B10 O item 25 exige que a entidade identifique claramente as demonstrações contábeis e as diferencie de outras informações no mesmo documento publicado. A entidade cumpre esses requisitos apresentando títulos apropriados para as páginas, demonstrações, notas explicativas, colunas e outros. É exigido julgamento na determinação da melhor forma de fornecer essas informações. Por exemplo, se a entidade fornecer as demonstrações contábeis eletronicamente, a entidade considera outras formas de cumprir os requisitos – por exemplo, por meio da identificação digital apropriada das informações fornecidas nas demonstrações contábeis.

B11 A entidade frequentemente torna as demonstrações contábeis mais compreensíveis apresentando as informações em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Essa prática é aceitável contanto que a entidade divulgue o nível de arredondamento e não omita informações materiais.

Consistência de apresentação, divulgação e classificação

B12 O item 30(a) exige que a entidade altere a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas demonstrações contábeis se for evidente que outra apresentação, divulgação ou classificação seria mais apropriada. Por exemplo, uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão das demonstrações contábeis, pode sugerir que as demonstrações contábeis precisam ser alteradas. A entidade está autorizada a alterar a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas suas demonstrações contábeis apenas se a alteração fornecer informações que sejam mais úteis aos usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a entidade continue a usar a apresentação, divulgação ou classificação revisada, de modo que a comparabilidade entre períodos não seja prejudicada. Ao fazer essas mudanças, a entidade reclassifica suas informações comparativas de acordo com os itens 33 e 34.

Informações comparativas

Informações comparativas requeridas

B13 Em alguns casos, as informações narrativas fornecidas nas demonstrações contábeis dos períodos de relatório precedentes continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente detalhes de uma disputa judicial cujo desfecho era incerto no final do período precedente e que ainda será resolvida. Os usuários de demonstrações contábeis poderiam se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período precedente e da divulgação de informações sobre os passos que foram tomados durante o período para resolver a incerteza.

Informações comparativas adicionais

B14 A entidade pode fornecer informações comparativas além das informações comparativas requeridas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, desde que essas informações sejam elaboradas de acordo com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC. Essas informações comparativas adicionais podem consistir em uma ou mais das demonstrações contábeis primárias referidas no item 10, mas não precisam compreender um conjunto completo de demonstrações contábeis. Se esse for o caso, a entidade deve divulgar nas notas explicativas as informações relativas a essas demonstrações contábeis primárias adicionais.

B15 Por exemplo, a entidade pode apresentar uma terceira demonstração (ou demonstrações) de desempenho financeiro (apresentando, assim, o período corrente, o período precedente e um período comparativo adicional). Contudo, a entidade não está obrigada a apresentar um terceiro balanço patrimonial, uma terceira demonstração dos fluxos de caixa ou uma terceira demonstração das mutações do patrimônio líquido (ou seja, uma demonstração contábil primária comparativa adicional). A entidade deve divulgar nas notas explicativas as informações comparativas referentes a essa(s) demonstração(ões) adicional(ais) de desempenho financeiro.

Agregação e desagregação

Princípios de agregação e desagregação

Processo de agregação e desagregação

B16 As demonstrações contábeis resultam de entidades que processam um grande número de transações e outros eventos. Estas transações e outros eventos dão origem a ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa.

B17 Para aplicar os requisitos do item 41, a entidade deve agregar itens com base em características compartilhadas (ou seja, agregará itens que tenham características semelhantes) e deve desagregar itens com base em características que não sejam compartilhadas (ou seja, deve desagregar itens que tenham características diferentes). Ao fazer isso, a entidade:

(a) deve identificar os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa que surgem de transações individuais ou de outros eventos;

(b) deve classificar e deve agregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa em itens com base nas suas características (por exemplo, a sua natureza, função, base de mensuração ou outra característica) de modo que resulte na apresentação nas demonstrações contábeis primárias de rubricas e divulgação nas notas explicativas de itens que possuem pelo menos uma característica semelhante; e

(c) desagregará itens com base em características diferentes:

(i) nas demonstrações contábeis primárias, conforme necessário para fornecer resumos estruturados úteis (conforme descrito no item 16); e

(ii) nas notas explicativas, conforme necessário para fornecer informações materiais (conforme descrito no item 17).

B18 A entidade pode aplicar os passos dos itens B17(a) a B17(c) em ordem variável para aplicar os princípios de agregação e desagregação do item 41.

Base de agregação e desagregação

B19 Os itens B16 a B18 explicam que a entidade utiliza o seu julgamento para agregar e desagregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa de transações individuais e outros eventos com base em características semelhantes e diferentes. Os itens B78 e B110 estabelecem exemplos de características que a entidade considera ao fazer os seus julgamentos.

B20 Quanto mais semelhantes forem as características dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa, mais provável será que a sua agregação cumpra a função das demonstrações contábeis primárias (ou seja, fornecer resumos estruturados úteis, conforme descrito em item 16) ou das notas explicativas (ou seja, fornecer informações materiais conforme descrito no item 17). Quanto mais diferentes forem as características dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa, mais provável será que a desagregação dos itens cumpra as funções das demonstrações contábeis primárias ou das notas explicativas.

B21 Os itens agregados e apresentados como rubricas nas demonstrações contábeis primárias devem ter pelo menos uma característica semelhante que não seja a de atender à definição de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa. Contudo, considerando que a função das demonstrações contábeis primárias é de fornecer resumos estruturados úteis, é provável que as rubricas nas demonstrações contábeis primárias agreguem também itens que tenham características suficientemente diferentes de modo que as informações sobre os itens desagregados sejam materiais.

B22 Ao aplicar o item 41, a entidade desagregará itens que tenham características diferentes quando as informações resultantes forem materiais. Uma única característica diferente poderia resultar em informações materiais sobre itens desagregados.

B23 Por exemplo, a entidade pode apresentar no balanço patrimonial ativos financeiros que incluam investimentos patrimoniais e investimentos em dívida separadamente de ativos não financeiros. Os ativos financeiros possuem características diferentes porque possuem bases de mensuração diferentes – alguns são mensurados ao valor justo por meio do resultado e outros ao custo amortizado. A entidade pode, portanto, determinar que, para fornecer um resumo estruturado útil, é necessário apresentar rubricas que desagreguem os ativos financeiros com base nessas bases de mensuração. Essa desagregação resulta em uma rubrica que compreende investimentos patrimoniais e investimentos em dívida mensurados ao valor justo por meio do resultado e uma rubrica que compreende investimentos em dívida mensurados ao custo amortizado. Considerando que os investimentos patrimoniais são diferentes dos investimentos em dívida na medida em que cada um expõe a entidade a riscos diferentes, a entidade avaliaria se é necessária uma desagregação adicional no balanço patrimonial dos ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado em investimentos patrimoniais e investimentos em dívida. para fornecer um resumo estruturado útil. Caso contrário, e se as informações resultantes fossem materiais, a entidade precisaria divulgar nas notas explicativas os investimentos patrimoniais separadamente dos investimentos em dívida. Além disso, se, por exemplo, os investimentos patrimoniais tivessem outras características diferentes, a entidade seria obrigada a desagregar ainda mais esses investimentos patrimoniais nas notas explicativas se as informações resultantes fossem materiais.

Descrição dos itens

B24 O item 43 exige que a entidade identifique e descreva os itens apresentados ou divulgados de uma forma que represente fidedignamente as características do item. Esses itens serão frequentemente agregados de itens resultantes de transações individuais ou de outros eventos e poderão variar se forem agregados de itens para os quais as informações são materiais e itens para os quais as informações são imateriais. Especificamente, nas demonstrações contábeis primárias ou nas notas explicativas:

(a) um item sobre o qual as informações são materiais pode ser agregado a outros itens sobre os quais as informações também são materiais – a entidade pode realizar essa agregação para resumir as informações, mas também seria obrigada a divulgar informações sobre cada item;

(b) um item sobre o qual as informações são materiais pode ser agregado com itens sobre os quais as informações não são materiais – a entidade seria obrigada a fornecer informações sobre itens desagregados apenas se as informações imateriais obscurecessem as informações materiais; ou

(c) um item sobre o qual as informações não são materiais pode ser agregado a outros itens para os quais as informações não são materiais – a entidade pode fornecer tal agregação

para completar uma lista de itens e não seria obrigada a divulgar informações sobre itens desagregados, sujeitos ao item B26(b).

B25 A entidade deve identificar os itens apresentados ou divulgados como “outros” apenas se não conseguir encontrar uma identificação mais informativa. Exemplos de como a entidade pode encontrar uma identificação mais informativa incluem:

(a) se um item sobre o qual as informações são materiais for agregado com itens sobre os quais as informações não são materiais, encontrar uma identificação que descreva o item sobre o qual as informações são materiais; e

(b) se forem agregados itens sobre os quais as informações não são materiais:

(i) agregar itens que compartilhem características semelhantes e descrevê-los de forma que represente fidedignamente as características semelhantes; ou

(ii) agregar itens com outros itens que não compartilhem características semelhantes e descrevê-los de uma forma que represente fidedignamente as características diferentes dos itens.

B26 Se a entidade não conseguir encontrar uma identificação mais informativa do que “outro”:

(a) para qualquer agregação – a entidade deve utilizar uma identificação que descreva o item agregado tão precisamente quanto possível, por exemplo, “outras despesas operacionais” ou “outras despesas financeiras”.

(b) para uma agregação que inclua apenas itens para os quais as informações não são materiais – a entidade deve considerar se o valor agregado é suficientemente grande para que os usuários das demonstrações contábeis possam razoavelmente questionar se inclui itens sobre os quais as informações possam ser materiais. Nesse caso, as informações para resolver essa questão são informações materiais. Consequentemente, nesses casos, a entidade deve divulgar informações adicionais sobre o valor, por exemplo:

(i) uma explicação de que nenhum item sobre o qual as informações seriam materiais está incluído no valor; ou

(ii) uma explicação de que o valor compreende vários itens sobre os quais as informações não seriam materiais, com indicação da natureza e do valor do item maior.

Compensação

B27 O item 44 proíbe a entidade de compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que seja exigido ou permitido por pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente requer que a entidade mensure receita de contratos com clientes ao valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de produtos ou serviços prometidos. O valor da receita reconhecida reflete quaisquer descontos comerciais e descontos por volume que a entidade permitir. Por outro lado, a entidade pode realizar, no curso de suas atividades normais, outras transações que não geram receita, porém são incidentais às atividades principais geradoras de receita. A entidade apresentaria nas demonstrações contábeis primárias ou divulgaria nas notas explicativas os resultados dessas transações, quando esta apresentação ou divulgação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando qualquer receita com a respectiva despesa decorrentes da mesma transação. Por exemplo:

(a) a entidade apresenta nas demonstrações contábeis primárias ou divulga nas notas explicativas os ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes deduzindo do valor da contraprestação na alienação o valor contábil do ativo e as respectivas despesas de venda; e

(b) a entidade pode compensar o gasto relacionado a uma provisão que seja reconhecida de acordo com o CPC 25 e reembolsada de acordo com um acordo contratual com um terceiro (por exemplo, um contrato de garantia do fornecedor) contra o respectivo reembolso.

B28 Além disso, a entidade apresenta em uma base líquida os ganhos e perdas resultantes de um grupo de transações semelhantes, por exemplo, ganhos e perdas cambiais ou ganhos e perdas resultantes de instrumentos financeiros mantidos para negociação que estejam incluídos na mesma categoria da(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro aplicando os itens de 47 a

68. Contudo, a entidade deve divulgar esses ganhos e perdas separadamente nas notas explicativas se isso fornecer informações materiais.

Demonstração do resultado

Categorias na demonstração do resultado

B29 O item 47 requer que a entidade classifique as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado em uma de cinco categorias. A categoria operacional compreende todas as receitas e despesas incluídas na demonstração do resultado que não são classificadas nas outras categorias (ver item 52). As receitas e despesas classificadas na categoria de operações descontinuadas, aplicando o item 68, não estão sujeitas aos requisitos de classificação de itens de receitas e despesas nas categorias listadas nos itens 47(a)–(d). As receitas e despesas classificadas na categoria de tributos sobre o lucro, aplicando o item 67, não estão sujeitas aos requisitos de classificação de itens de receitas e despesas nas categorias listadas nos itens 47(a)–(c).

Avaliação das atividades de negócio principais especificadas

B30 O item 49 exige que a entidade avalie se investe em ativos ou fornece financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal. A entidade pode ter mais de uma atividade de negócio principal. Por exemplo, a entidade que fabrica um produto e também fornece financiamento a clientes pode determinar que tanto a sua atividade de produção como a sua atividade de financiamento ao cliente são as atividades de negócio principais. Para classificar receitas e despesas nas categorias operacional, de investimento e de financiamento conforme exigido por este Pronunciamento Técnico, a entidade precisa apenas determinar se uma das atividades dentre investimento em ativos e concessão de financiamento a clientes, ou ambas, são atividades de negócio principais.

B31 Exemplos de entidades que podem investir em ativos como uma atividade de negócio principal incluem:

(a) entidades de investimento conforme definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas;

(b) sociedades de propriedade para investimento; e

(c) seguradoras.

B32 Exemplos de entidades que podem conceder financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal incluem:

(a) bancos e outras instituições de empréstimo;

(b) entidades que concedem financiamento a clientes para permitir que esses clientes comprem os produtos da entidade; e

(c) arrendadores que concedem financiamento a clientes em arrendamentos financeiros.

B33 Determinar se o investimento em ativos ou a concessão de financiamento a clientes é uma atividade de negócio principal da entidade é uma questão de avaliação dos fatos e circunstâncias que suportam tal afirmação, e não apenas uma escolha discricionária. A entidade deve usar o seu julgamento para avaliar se investir em ativos ou conceder financiamento a clientes é uma atividade de negócio principal e essa avaliação deve ser baseada em evidências.

B34 Em geral, investir em ativos ou conceder financiamento a clientes será provavelmente uma atividade de negócio principal da entidade se a entidade utilizar um tipo específico de subtotal como um indicador importante do desempenho operacional. O tipo específico de subtotal é um subtotal semelhante ao lucro bruto (ver item B123) que inclui receitas e despesas que seriam classificadas nas categorias de investimento ou financiamento se o investimento em ativos ou a concessão de financiamento a clientes não fossem atividades de negócio principais.

B35 A evidência de que os subtotais semelhantes ao lucro bruto descritos no item B123 são indicadores importantes do desempenho operacional inclui a utilização desses subtotais para:

(a) explicar externamente o desempenho operacional; ou

(b) avaliar ou monitorar internamente o desempenho operacional.

B36 As informações sobre segmentos podem fornecer evidência de que investir em ativos ou conceder financiamento a clientes é uma atividade de negócio principal se a entidade aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento. Especificamente:

(a) se um segmento reportável compreender uma única atividade de negócio, isso indica que o desempenho do segmento reportável é um indicador importante do desempenho operacional da entidade e que a atividade de negócio do segmento reportável é uma atividade de negócio principal da entidade; e

(b) se um segmento operacional compreender uma única atividade de negócio, isso indica que a atividade de negócio pode ser uma atividade de negócio principal da entidade se o desempenho do segmento operacional for um indicador importante do desempenho operacional da entidade, conforme descrito no item B34.

B37 A entidade deve avaliar se o investimento em ativos ou a concessão de financiamento a clientes constitui uma atividade de negócio principal para a entidade que reporta como um todo. Consequentemente, a avaliação sobre se investimento em ativos ou concessão de financiamento a clientes é uma atividade de negócio principal por parte da entidade que reporta que é um grupo consolidado e a entidade que reporta que é uma das controladas do grupo consolidado poderia ter resultados diferentes.

B38 A entidade deve avaliar se investe como uma atividade de negócio principal em coligadas, empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* e controladas não consolidadas não contabilizadas usando o método de equivalência patrimonial (ver itens B43(b), B43(c), B44(b) e B44(c)) por ativo individual ou usando grupos de ativos com características compartilhadas. Se a entidade elabora demonstrações contábeis separadas conforme especificado no Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas e realiza a avaliação para grupos de ativos, a entidade deve utilizar grupos de ativos que sejam consistentes com as categorias utilizadas para determinar a sua base de mensuração aplicando o item 10 do CPC 35. A entidade não precisa avaliar se investe como uma atividade de negócio principal em coligadas, empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* e controladas não consolidadas contabilizadas utilizando o método da equivalência patrimonial (ver itens B43(a) e B44(a)) porque é obrigada a classificar as receitas e despesas desses investimentos na categoria de investimento (ver item 55(a)).

B39 A entidade não precisa avaliar se investe como uma atividade de negócio principal em caixa e equivalentes de caixa (ver item 53(b)). A entidade é obrigada a classificar as receitas e despesas de caixa e equivalentes de caixa na categoria de investimento, a menos que se apliquem os itens 56(a) ou 56(b).

B40 A entidade deve avaliar se investe como uma atividade de negócio principal em outros ativos que geram um retorno individualmente e em grande parte independentemente dos outros recursos da entidade (ver item 53(c)) avaliando um ativo individual ou grupos de ativos com características compartilhadas. Ao realizar a avaliação de grupos de ativos financeiros, a entidade deve utilizar grupos de ativos financeiros que sejam consistentes com as classes de ativos financeiros identificadas pela entidade na aplicação do item 6 do Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

B41 A entidade deve avaliar se o investimento em ativos ou a concessão de financiamento a clientes é uma atividade de negócio principal com base nos fatos da época, de modo que uma alteração no resultado da avaliação não altera o resultado das avaliações anteriores. Consequentemente, a entidade classifica e apresenta receitas e despesas aplicando a alteração no resultado da avaliação prospectivamente a partir da data da alteração e não reclassifica os valores apresentados antes da data da alteração. A menos que seja impraticável, o item 51(c)(ii) exige que a entidade divulgue o valor e a classificação de itens de receitas e despesas antes e depois da data da alteração no resultado da avaliação no período corrente e o valor e classificação no período anterior de itens cuja classificação foi alterada devido à alteração no resultado da avaliação.

Operacional

B42 Os requisitos dos itens de 47 a 66 fazem com que a entidade classifique as receitas e despesas provenientes das suas atividades de negócio principais na categoria operacional da demonstração do resultado, com exceção de quaisquer receitas e despesas provenientes de investimentos contabilizados utilizando o método de equivalência patrimonial. Além disso, a categoria operacional não se limita às receitas e despesas provenientes das atividades de negócio principais da entidade. Inclui todas as receitas e despesas que não são classificadas pela entidade nas outras categorias que aplicam os itens de 53 a 68, incluindo as receitas ou despesas que são voláteis ou não recorrentes.

Investimento

Investimentos em coligadas, empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e controladas não consolidadas

B43 Os itens 53 e 55 estabelecem requisitos para a classificação de receitas e despesas de investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)*. Esses investimentos compreendem:

(a) investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* contabilizados usando o método de equivalência patrimonial de acordo com o item 16 no Pronunciamento Técnico CPC 18 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto e o item 10(c) do CPC 35;

(b) investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* (ou em uma parte destes) que a entidade opta por mensurar ao valor justo por meio do resultado de acordo com o CPC 48 aplicando os itens 18 e 19 do CPC 18 e o item 11 do CPC 35; e

(c) investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto *(joint ventures)* nas demonstrações contábeis separadas que são contabilizados ao custo aplicando o item 10(a) do CPC 35 ou de acordo com o CPC 48 aplicando o item 10(b) do CPC 35.

B44 Os itens 53 e 55 também estabelecem requisitos para a classificação de receitas e despesas de controladas não consolidadas. Os investimentos em controladas não consolidadas compreendem:

(a) investimentos em controladas nas demonstrações contábeis separadas ou individuais contabilizadas usando o método de equivalência patrimonial de acordo com o item 10(c) do CPC 35;

(b) investimentos em controladas mantidas pela entidade de investimento que sejam mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item 31 do e o item 11A do CPC 35; e

(c) investimentos em controladas nas demonstrações contábeis separadas que são contabilizados ao custo aplicando o item 10(a) do CPC 35 ou de acordo com o CPC 48 aplicando o item 10(b) do CPC 35.

Ativos que geram retorno individualmente e em grande parte independente de outros recursos da entidade

B45 O item 53(c) exige que a entidade identifique ativos que geram um retorno individualmente e em grande parte independente de outros recursos da entidade. O retorno pode ser positivo ou negativo.

B46 Os ativos que geram retorno individualmente e em grande parte independente de outros recursos da entidade no item 53(c) incluem normalmente:

(a) investimentos em dívida ou patrimônio; e

(b) propriedades para investimento e valores a receber de aluguéis gerados por essas propriedades.

B47 As receitas e despesas especificadas no item 54 provenientes desses ativos normalmente incluem:

(a) juros;

(b) dividendos;

(c) receitas de aluguel;

(d) depreciação;

(e) perdas por redução ao valor recuperável e reversões de perdas por redução ao valor recuperável;

(f) ganhos e perdas ao valor justo; e

(g) receitas e despesas provenientes do desreconhecimento do ativo, ou da sua classificação e remensuração como mantido para venda (ver itens de B60 a B64).

Ativos que não geram retorno individualmente e em grande parte independente de outros recursos da entidade

B48 Os ativos que a entidade utiliza em combinação para produzir ou fornecer bens ou serviços não geram retorno individualmente e em grande parte independente dos outros recursos da entidade. Esses ativos normalmente incluem:

(a) imobilizado;

(b) ativos que resultem da produção ou fornecimento de bens e serviços para os quais as receitas e despesas são classificadas na categoria operacional (por exemplo, contas a receber por esses bens e serviços); e

(c) se a entidade concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal, quaisquer empréstimos a um cliente.

B49 As receitas e despesas dos ativos descritos no item B48 são classificadas na categoria operacional — por exemplo:

(a) receita de bens ou serviços produzidos ou fornecidos pela entidade utilizando uma combinação de ativos;

(b) receita de juros;

(c) depreciação e amortização;

(d) perdas por redução ao valor recuperável e reversões de perdas por redução ao valor recuperável;

(e) receitas e despesas provenientes do desreconhecimento do ativo, ou da sua classificação e remensuração como mantido para venda (ver itens de B60 a B64); e

(f) receitas e despesas decorrentes de uma combinação de negócio que inclua ativos que darão origem a receitas e despesas que serão classificadas na categoria operacional, tais como ganho em uma compra vantajosa e remensurações de contraprestação contingente.

Financiamento

Passivos que resultam de transações que envolvem apenas a obtenção de financiamento

B50 O item 59(a) exige que a entidade identifique passivos que resultam de transações que envolvam apenas a obtenção de financiamento. Nessas transações, a entidade:

(a) recebe financiamento na forma de dinheiro, ou extinção de um passivo financeiro, ou recebimento dos próprios instrumentos patrimoniais da entidade; e

(b) em uma data posterior, devolverá em troca dinheiro ou os seus próprios instrumentos patrimoniais.

B51 Os passivos que resultam de transações que envolvem apenas a obtenção de financiamento incluem:

(a) um instrumento de dívida que será liquidado à vista, tal como debêntures, empréstimos, títulos, obrigações e hipotecas – a entidade recebe em dinheiro e entregará dinheiro;

(b) um passivo segundo um acordo de financiamento de fornecedor quando o valor a pagar por bens ou serviços é desreconhecido – o passivo financeiro pelos bens ou serviços é extinto em contrapartida ao pagamento em dinheiro;

(c) um título que será liquidado através da entrega de ações da entidade – a entidade recebe dinheiro e dará em troca os seus próprios instrumentos patrimoniais; e

(d) uma obrigação de a entidade comprar os seus próprios instrumentos patrimoniais – a entidade recebe os seus próprios instrumentos patrimoniais e entregará dinheiro.

B52 Exemplos de receitas e despesas provenientes desses passivos que o item 60 exige que a entidade classifique na categoria de financiamento incluem:

(a) despesas com juros (por exemplo, sobre instrumentos de dívida emitidos);

(b) ganhos e perdas ao valor justo (por exemplo, sobre um passivo designado ao valor justo por meio do resultado);

(c) dividendos sobre ações emitidas classificadas como passivo; e

(d) receitas e despesas provenientes do desreconhecimento do passivo (ver item B61).

Passivos que resultam de transações que não envolvem apenas a obtenção de financiamento

B53 O item 59(b) exige que a entidade identifique passivos que resultam de transações que não envolvam apenas a obtenção de financiamento. Esses passivos incluem:

(a) contas a pagar por bens ou serviços que serão liquidadas em dinheiro – a entidade recebe bens ou serviços, e não financiamento na forma descrita no item B50(a);

(b) passivos contratuais – a entidade devolverá bens e serviços, e não dinheiro ou seus próprios instrumentos patrimoniais, conforme descrito no item B50(b);

(c) passivos de arrendamento – a entidade recebe um ativo de direito de uso, e não financiamento na forma descrita no item B50(a);

(d) passivos de pensão de benefício definido – a entidade recebe serviços dos empregados, e não financiamento na forma descrita no item B50(a);

(e) provisões para restauração de ativos ou desativação – a entidade recebe um ativo que não é financeiro na forma descrita no item B50(a); e

(f) uma provisão para litígios – a entidade não recebe financiamento conforme descrito no item B50(a).

B54 Exemplos de receitas e despesas provenientes desses passivos que o item 61 exige que a entidade classifique na categoria de financiamento incluem:

(a) despesas com juros sobre contas a pagar decorrentes da compra de bens ou serviços, aplicando o CPC 48;

(b) despesas com juros sobre um passivo de contrato com um componente de financiamento significativo, conforme especificado pelo CPC 47;

(c) despesas com juros sobre um passivo de arrendamento, aplicando o CPC 06;

(d) despesa (receita) de juros líquida sobre um passivo (ativo) líquido de benefício definido, aplicando o CPC 33; e

(e) o aumento no valor descontado de uma provisão decorrente da passagem de tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto nas provisões, aplicando o CPC 25.

B55 Exemplos de receitas e despesas que resultam de transações que não envolvem apenas a obtenção de financiamento, mas que não estão no alcance do item 61 e, consequentemente, são classificados na categoria operacional, incluem:

(a) despesas reconhecidas pelo consumo dos bens ou serviços adquiridos descritos no item B54(a);

(b) custo de serviços correntes e passados decorrentes de um plano de benefícios definidos, aplicando o CPC 33; e

(c) remensurações do valor justo de um passivo de contraprestação contingente em uma combinação de negócios reconhecida aplicando o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinações de Negócios.

Classificação de receitas e despesas de contratos híbridos contendo um componente principal que seja um passivo

B56 A forma como a entidade classifica as receitas e despesas de um contrato híbrido contendo um componente principal que seja um passivo depende do fato de o derivativo embutido ser separado do contrato principal. Se o derivativo embutido:

(a) está separado do passivo principal:

(i) para o passivo principal separado – a entidade aplica os requisitos para receitas e despesas provenientes de passivos, conforme especificado nos itens 52, de 59 a 61, 64(b), 65 e 66; e

(ii) para o derivativo embutido separado – a entidade aplica os requisitos para receitas e despesas provenientes de derivativos, conforme especificado nos itens B70–B76;

(b) não estiver separado do passivo principal e se o contrato híbrido resultar de uma transação que envolva apenas a obtenção de financiamento – a entidade aplica os requisitos para passivos que resultem dessas transações, conforme especificado nos itens 52, 60, 65 e 66;

(c) não estiver separado do passivo principal e se o contrato híbrido não resultar de uma transação que envolva apenas a obtenção de financiamento:

(i) se o passivo principal for um passivo financeiro dentro do alcance do CPC 48 que seja mensurado ao custo amortizado – a entidade classifica na categoria de financiamento as receitas e despesas especificadas no item 60 do contrato após o reconhecimento inicial (em vez das receitas e despesas especificadas no item 61) (ver item B59);

(ii) se o contrato híbrido for um contrato de seguro dentro do alcance do CPC 50 – a entidade aplica os requisitos dos itens 52 e 64(b); e

(iii) caso contrário – a entidade aplica os requisitos relativos a receitas e despesas de passivos que resultem dessas transações, conforme especificado nos itens 52 e 61.

B57 A entidade deve aplicar os itens B56(b) e B56(c) a todos os contratos híbridos que contenham um passivo principal para o qual o derivativo embutido não esteja separado, independentemente de o derivativo embutido não estar separado pela entidade que aplica o item 4.3.3 do CPC 48 ou que aplica o item 4.3.5 do CPC 48.

Passivos resultantes de contratos de investimento emitidos com características de participação

B58 O item 64(a) estabelece requisitos para receitas e despesas de passivos resultantes de contratos de investimento emitidos com características de participação reconhecidas pela aplicação do CPC 48. Exemplos desses contratos de investimento são:

(a) um contrato de investimento com características de participação emitido por uma seguradora que não cumpre a definição do CPC 50 de um contrato de investimento com características de participação discricionária; e

(b) um contrato de investimento com características de participação emitido pela entidade de investimento.

Receitas e despesas classificadas na categoria operacional pela entidade que fornece financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal

B59 O item 65 exige que a entidade que fornece financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal classifique na categoria operacional as receitas e despesas de parte ou da totalidade dos passivos que resultam de transações que envolvem apenas a obtenção de financiamento. A entidade também deve aplicar os requisitos desse item às receitas e despesas de um derivativo relativo a uma transação que envolva apenas a obtenção de financiamento especificada no item B73(a), mas não às receitas e despesas de um contrato híbrido especificado no item B56(c)(i).

Desreconhecimento e mudanças na classificação

Desreconhecimento de um ativo ou passivo, ou classificação e remensuração de um ativo como mantido para venda

B60 Os itens B47(g) e B49(e) referem-se a receitas e despesas provenientes do desreconhecimento de um ativo ou da sua classificação como mantido para venda. A entidade deve classificar as

receitas e despesas do desreconhecimento de um ativo ou a sua classificação como mantido para venda e qualquer mensuração subsequente enquanto mantido para venda na mesma categoria em que classificou as receitas e despesas do ativo imediatamente antes do seu desreconhecimento. Por exemplo, a entidade deve classificar ganhos e perdas:

(a) na alienação do imobilizado – na categoria operacional;

(b) na alienação de uma propriedade para investimento na qual a entidade não investe como uma atividade de negócio principal – na categoria de investimento; e

(c) da remensuração de um investimento em uma coligada anteriormente contabilizado utilizando o método de equivalência patrimonial na aquisição em etapas de uma subsidiária – na categoria de investimento.

B61 A entidade deve classificar as receitas e despesas provenientes do desreconhecimento de um passivo aplicando os requisitos dos itens 52, 59 e 60. Por exemplo, a entidade classifica receitas e despesas provenientes do desreconhecimento de um passivo:

(a) na categoria de financiamento – se o passivo resultar de uma transação que envolve apenas a obtenção de financiamento pela entidade que não concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal; e

(b) na categoria operacional – se, como parte de um acordo de financiamento de fornecedor, a entidade desreconhece um valor a pagar a um fornecedor e reconhece um passivo segundo esse acordo.

Mudança no uso de um ativo

B62 Uma transação ou outro evento pode alterar a categoria na demonstração do resultado em que a entidade classifica as receitas e despesas de um ativo, sem que o ativo seja desreconhecido. Nesses casos, a entidade deve classificar as receitas e despesas provenientes da transação ou outro evento na categoria em que classificou as receitas e despesas provenientes do ativo imediatamente antes da transação ou evento. Por exemplo, a entidade deve classificar na categoria operacional quaisquer receitas ou despesas reconhecidas na demonstração do resultado na transferência de propriedade do alcance do CPC 27 para propriedade para investimento no alcance do CPC 28.

Grupos de ativos e passivos

B63 Os itens de B60 a B62 estabelecem requisitos para receitas e despesas de um ativo ou passivo provenientes do seu desreconhecimento, classificação e mensuração subsequente enquanto mantido para venda, ou da sua mudança no uso. Uma transação ou outro evento pode produzir esses resultados para um grupo de ativos (ou um grupo de ativos e passivos) que gerou receitas e despesas que a entidade classificou em diferentes categorias imediatamente antes da transação ou outro evento. A entidade deve classificar as receitas ou despesas provenientes dessa transação ou outro evento:

(a) na categoria de investimento se, com exceção de qualquer tributo sobre o lucro ativo, todos os ativos do grupo geraram receitas e despesas que a entidade classificou na categoria de investimento imediatamente antes da transação ou outro evento; e

(b) na categoria operacional, caso contrário.

B64 Por exemplo, a entidade classifica:

(a) na categoria operacional – ganhos e perdas na alienação de uma subsidiária consolidada, se a subsidiária incluiu ativos que geraram receitas e despesas que a entidade classificou na categoria operacional imediatamente antes da alienação. Os ganhos e perdas incluem a reclassificação de patrimônio líquido para lucro ou prejuízo líquido das diferenças cambiais exigida pelo item 48 do CPC 02.

(b) na categoria operacional – uma perda por redução ao valor recuperável resultante da classificação de um grupo de alienação como mantido para venda pela entidade que aplica o CPC 31, se o grupo de alienação incluiu ativos que geraram receitas e despesas que a entidade classificou na categoria operacional imediatamente antes da sua classificação como mantido para venda.

(c) na categoria de investimento – ganhos e perdas na alienação de uma subsidiária consolidada, se os únicos ativos da subsidiária forem: i) propriedades para investimento,

nas quais a entidade que reporta o consolidado não investiu como uma atividade de negócio principal; e ii) o tributo sobre o lucro ativo correspondente. Os ganhos e perdas incluem a reclassificação de patrimônio líquido para o resultado das diferenças cambiais exigida pelo item 48 do CPC 02.

Classificação das diferenças cambiais e do ganho ou perda na posição monetária líquida

B65 Para aplicar o item 47, a entidade deve classificar as diferenças cambiais incluídas na demonstração do resultado aplicando o CPC 02 na mesma categoria que as receitas e despesas provenientes dos itens que resultam nas diferenças cambiais, a menos que isso implique em custo ou esforço indevido (ver item B68).

B66 Por exemplo, a entidade classifica as diferenças cambiais de:

(a) uma conta a receber descrita no item B48(b) denominada em uma moeda estrangeira, na mesma categoria que as receitas e despesas desse ativo – isto é, na categoria operacional; e

(b) um instrumento de dívida que seja um passivo descrito no item B51(a) denominado em uma moeda estrangeira, na mesma categoria que as receitas e despesas desse passivo – isto é, na categoria de financiamento (a menos que a entidade forneça financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal e classifique as receitas e despesas do passivo na categoria operacional aplicando o item 65).

B67 A entidade pode classificar em mais de uma categoria as receitas e despesas de uma transação que não envolva apenas a obtenção de financiamento. Por exemplo, a compra de serviços em uma transação denominada em uma moeda estrangeira e negociada com prazos de crédito alongados poderia dar origem a uma despesa para a compra dos serviços classificados na categoria operacional (ver item B55(a)) e despesas de juros classificadas na categoria de financiamento (ver item B54(a)). Nesses casos, observado o item B68, a entidade deve usar o seu julgamento para determinar se a diferença cambial se relaciona com o valor classificado na categoria de financiamento — e classificá-lo nessa categoria — ou se se relaciona com o valor classificado em outra categoria – e classificá-lo nessa categoria. A entidade não deve alocar entre categorias uma diferença cambial resultante de um passivo de uma transação que não envolva apenas a obtenção de financiamento. Ao fazer os seus julgamentos sobre como classificar as diferenças cambiais, a entidade não precisa classificar na mesma categoria as diferenças cambiais relativas a todos esses passivos. Contudo, a entidade deve classificar na mesma categoria as diferenças cambiais sobre passivos semelhantes.

B68 Se a aplicação dos requisitos dos itens B65 e B67 envolver custos ou esforços indevidos, a entidade deve classificar, então, as diferenças cambiais afetadas na categoria operacional. A entidade deve avaliar se a classificação das diferenças cambiais conforme descrito nos itens B65 e B67 envolve custos ou esforços indevidos para cada item que dá origem a diferenças cambiais. A avaliação é específica para os fatos e circunstâncias relacionados a cada item. Se os mesmos fatos e circunstâncias se referirem a vários itens, a entidade poderá aplicar a mesma avaliação a cada um dos itens.

B69 Ao aplicar o item 28 do Pronunciamento Técnico CPC 42 – Contabilidade em Economia Hiperinflacionária, a entidade pode apresentar o ganho ou perda na posição monetária líquida com outros itens de receitas e despesas associados à posição monetária líquida, tais como receitas e despesas de juros e diferenças cambiais. Caso a entidade não apresente o ganho ou perda na posição monetária líquida com as receitas e despesas correspondentes, ela deve classificar o ganho ou perda na categoria operacional.

Classificação de ganhos e perdas em derivativos e instrumentos de *hedge* designados

B70 O item 47 exige que a entidade classifique as receitas e despesas em categorias na demonstração do resultado. Para aplicar o item 47, a entidade deve classificar os ganhos e perdas incluídos na demonstração do resultado em um instrumento financeiro designado como instrumento de *hedge* aplicando o CPC 48 na mesma categoria que as receitas e despesas afetadas pelos riscos que o instrumento financeiro é utilizado para gerenciar. Contudo, se isso exigir o acréscimo de ganhos e perdas, a entidade deve classificar todos esses ganhos e perdas na categoria operacional (ver itens B74–B75).

B71 A entidade deve classificar os ganhos e perdas de um componente não designado de um instrumento de *hedge* designado na mesma categoria que os ganhos e perdas do componente designado. A entidade deve classificar as parcelas inefetivas de um ganho ou perda na mesma categoria que as parcelas efetivas.

B72 A entidade também deve aplicar os requisitos do item B70 a ganhos e perdas em um derivativo que não seja designado como instrumento de *hedge* pela aplicação do CPC 48, mas que seja utilizado para gerenciar riscos identificados. Contudo, se isso exigir o acréscimo de ganhos ou perdas (ver itens B74–B75) ou envolver custos ou esforços indevidos, a entidade deve classificar, então, todos os ganhos e perdas do derivativo na categoria operacional.

B73 A entidade deve classificar os ganhos e perdas de um derivativo que não seja utilizado para gerenciar riscos identificados:

(a) na categoria de financiamento, se o derivativo estiver relacionado com uma transação que envolva apenas a obtenção de financiamento (por exemplo, uma opção de compra comprada que permite à entidade emitente trocar um valor fixo de uma moeda estrangeira por um número fixo de instrumentos patrimoniais da entidade), a menos que a entidade que concede financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal classifique os ganhos e perdas na categoria operacional aplicando o item B59; e

(b) na categoria operacional, se as condições do item (a) não forem atendidas.

B74 Os itens B70 e B72 proíbem o acréscimo de ganhos e perdas em instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge* e derivativos não designados como instrumentos de *hedge*. O acréscimo de ganhos e perdas pode decorrer a partir de situações em que:

(a) a entidade utiliza esses instrumentos financeiros para gerenciar os riscos de um grupo de itens com posições de risco que se compensam (ver item 6.6.1 do CPC 48 para os critérios para um grupo de itens ser um item protegido elegível); e

(b) os riscos gerenciados afetam rubricas em mais de uma categoria da demonstração do resultado.

B75 Por exemplo, a entidade pode utilizar um derivativo para gerenciar tanto o risco cambial líquido sobre as receitas (classificadas na categoria operacional) como sobre as despesas com juros (classificadas na categoria de financiamento). Nesses casos, as diferenças cambiais sobre as receitas são compensadas pelas diferenças cambiais sobre as despesas com juros e os ganhos ou perdas sobre o derivativo. Contudo, a entidade classifica as diferenças cambiais sobre as receitas em uma categoria diferente das diferenças cambiais sobre as despesas com juros. Para apresentar o ganho ou perda no derivativo em cada categoria, a entidade precisaria apresentar em cada categoria um ganho ou perda maior do que o ocorrido no derivativo. Aplicando os requisitos dos itens de B70 a B73, a entidade não ajustará os ganhos ou perdas desta forma e, em vez disso, deve classificar qualquer ganho ou perda no derivativo na categoria operacional.

B76 Os requisitos dos itens de B70 a B75 especificam apenas como classificar as receitas e despesas em categorias da demonstração do resultado. Eles não prescrevem a rubrica (ou rubricas) na qual incluir essas receitas e despesas, nem se sobrepõem aos requisitos dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

Itens a serem apresentados na demonstração do resultado ou divulgados nas notas explicativas

B77 A entidade pode ser obrigada a apresentar uma rubrica listada no item 75, ou especificada em outro pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC, em mais do que uma das categorias listadas no item 47. Por exemplo, a entidade que não invista em ativos ou conceda financiamento a clientes como uma atividade de negócio principal pode ser obrigada a apresentar a rubrica especificada no item 75(b)(ii) de perdas por redução ao valor recuperável determinadas de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48:

(a) na categoria operacional — se estiver relacionada com as contas a receber por bens e serviços, conforme descrito no item B48(b); e

(b) na categoria de investimento — se estiver relacionada com ativos financeiros que geram retorno individualmente e em grande parte independente dos outros recursos da entidade, conforme descrito no item B46.

B78 Os itens 24 e 41(c) exigem que a entidade apresente rubricas adicionais na demonstração do resultado se isso for necessário para fornecer um resumo estruturado útil das receitas e despesas

da entidade. A entidade utiliza o seu julgamento para tomar essa decisão (incluindo se é necessário desagregar as rubricas listadas no item 75). Os itens 20 e 41(d) exigem que a entidade desagregue itens para divulgar informações materiais nas notas explicativas. A entidade também utiliza o seu julgamento para tomar essa decisão. O item 41 exige que a entidade baseie os seus julgamentos em uma avaliação sobre se os itens têm características que são compartilhadas (características semelhantes) ou características que não são compartilhadas (características diferentes). Essas características incluem:

(a) natureza (ver item 80);

(b) função nas atividades de negócio da entidade (ver item 81);

(c) persistência (incluindo a frequência do item de receita ou despesa ou se é recorrente ou não recorrente);

(d) base de mensuração;

(e) incerteza de mensuração ou incerteza de resultado (ou outros riscos associados a um item);

(f) tamanho;

(g) localização geográfica ou ambiente regulatório;

(h) efeitos fiscais (por exemplo, se diferentes alíquotas se aplicam a itens de receitas ou despesas); e

(i) se as receitas ou despesas surgem no reconhecimento inicial de uma transação ou evento ou de uma alteração subsequente na estimativa relativa à transação ou evento.

B79 As receitas e despesas que possam ter características suficientemente diferentes para que a apresentação na demonstração do resultado seja necessária para fornecer um resumo estruturado útil ou a divulgação nas notas explicativas seja necessária para fornecer informações materiais incluem:

(a) reduções dos estoques, bem como reversões dessas reduções;

(b) perdas por redução ao valor recuperável do imobilizado, bem como reversões dessas perdas por redução ao valor recuperável;

(c) receitas e despesas provenientes de reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para reestruturação;

(d) receitas e despesas provenientes de alienações de imobilizado;

(e) receitas e despesas provenientes de alienações de investimentos;

(f) receitas e despesas provenientes de acordos judiciais;

(g) reversões de provisões; e

(h) receitas e despesas não recorrentes não incluídas em (a)–(g).

Apresentação e divulgação de despesas classificadas na categoria operacional

Uso de características de natureza e função

B80 Ao determinar como utilizar as características da natureza e da função para fornecer o resumo estruturado mais útil, conforme exigido pelo item 78, a entidade deve considerar:

(a) quais rubricas fornecem as informações mais úteis sobre os principais componentes ou fatores da lucratividade da entidade. Por exemplo, para a entidade varejista, um importante componente ou fator de lucratividade pode ser o custo das vendas. A apresentação de uma rubrica de custo das vendas pode fornecer informações relevantes sobre se a receita gerada pela venda de mercadorias cobre o que, para os varejistas, são principalmente custos diretos e qual a margem. No entanto, é improvável que o custo das vendas forneça informações relevantes sobre os componentes ou fatores importantes de lucratividade se a relação entre receitas e custos for menos direta. Por exemplo, para algumas entidades de serviços, as informações sobre despesas operacionais classificadas por natureza, tais como benefícios a empregados, podem ser mais relevantes para os usuários das demonstrações contábeis porque essas despesas são os principais fatores de lucratividade.

(b) quais rubricas representam mais de perto a forma como o negócio é administrado e como a administração reporta internamente. Por exemplo, a entidade manufatureira administrada com base nas funções principais pode classificar as despesas por função para fins de relatório interno. Por outro lado, a entidade que tenha uma única função predominante, tal como conceder financiamento a clientes, pode determinar que as rubricas que compreendem despesas classificadas por natureza fornecem as informações mais úteis para fins de relatório interno.

(c) o que implica a prática padrão do setor. Se as despesas forem classificadas da mesma forma pelas entidades de um setor, os usuários das demonstrações contábeis poderão comparar mais facilmente as despesas entre entidades do mesmo setor.

(d) se a alocação de despesas específicas às funções seria arbitrária na medida em que as rubricas apresentadas não forneceriam uma representação fidedigna das funções. Nesses casos, a entidade deve classificar essas despesas por natureza.

B81 Em alguns casos, a entidade, considerando os fatores definidos no item B80, poderia determinar que a classificação e apresentação de algumas despesas por natureza e de outras despesas por função proporciona o resumo estruturado mais útil. Por exemplo:

(a) os fatores nos itens B80(a) e B80(b) poderiam indicar que a classificação e apresentação de despesas por função fornece o resumo estruturado mais útil, exceto para despesas específicas para as quais a alocação a funções seria arbitrária (ver item B80(d)); e

(b) a entidade com dois tipos diferentes de atividades de negócio principais poderia classificar e apresentar algumas despesas por função e outras despesas por natureza para fornecer informações sobre os principais fatores da sua lucratividade.

B82 Se a entidade classificar e apresentar algumas despesas por natureza e outras despesas por função na demonstração do resultado, ela deve identificar as rubricas resultantes de uma forma que identifique claramente quais despesas estão incluídas em cada rubrica. Por exemplo, se a entidade incluir alguns benefícios a empregados em uma rubrica de função e outros benefícios a empregados em uma rubrica de natureza, a identificação para a rubrica de natureza identificaria claramente que não inclui todos os benefícios a empregados (por exemplo, “benefícios a empregados além dos incluídos no custo das vendas”).

B83 Ao aplicar o item 30, a entidade deve classificar e deve apresentar despesas consistentemente de um período de reporte para o seguinte, a menos que se apliquem os itens 30(a) ou 30(b). Por exemplo, se a entidade apresentar redução no valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura como uma rubrica de natureza em um período de reporte, ela também deve apresentar qualquer redução no valor recuperável semelhante do ágio por expectativa de rentabilidade futura como uma rubrica de natureza em períodos de relatório subsequentes, a menos que se apliquem os itens 30(a) ou 30(b). Se não houver redução no valor recuperável semelhante do ágio por expectativa de rentabilidade futura em um período subsequente, o fato de haver uma despesa nula nesse período subsequente não constitui uma alteração na classificação e apresentação.

B84 A entidade deve apresentar despesas por natureza ou, aplicando o item 83, deve divulgar algumas despesas por natureza. Os valores apresentados ou divulgados não precisam ser os valores reconhecidos como despesa do período. Podem incluir valores que tenham sido reconhecidos como parte do valor contábil de um ativo. Se a entidade:

(a) apresenta valores que não são os valores reconhecidos como despesa no período, ela deve apresentar também uma rubrica adicional para a alteração no valor contábil dos ativos afetados. Por exemplo, aplicando o item 39 do CPC 16, a entidade pode apresentar uma rubrica para alterações nos estoques de produtos acabados e produtos em elaboração.

(b) divulga, aplicando o item 83(b), valores que não são os valores reconhecidos como uma despesa no período, a entidade dará uma explicação qualitativa desse fato, identificando os ativos envolvidos.

Agregação de despesas operacionais

B85 Para aplicar o item 78, a entidade deve considerar qual o nível de agregação das despesas operacionais que fornece o resumo estruturado mais útil. Por exemplo, a entidade pode ter diversas atividades administrativas (tais como recursos humanos, tecnologia da informação, jurídicas e contábeis). Para fornecer um resumo estruturado útil, a entidade pode agregar despesas

operacionais relacionadas com essas atividades com base nas suas características compartilhadas – todas são despesas com recursos consumidos em atividades administrativas. Consequentemente, a entidade pode apresentá-las em uma rubrica denominada “despesas administrativas”. A entidade também pode ter despesas com recursos consumidos em atividades de venda. Essas despesas têm uma característica diferente das despesas administrativas – as despesas com vendas decorrem dos recursos consumidos nas atividades de vendas e as despesas administrativas decorrem dos recursos consumidos nas atividades administrativas. Estas características são suficientemente diferentes para que a desagregação – apresentação em rubricas separadas para despesas de vendas e despesas administrativas – possa ser necessária para fornecer um resumo estruturado útil das despesas da entidade.

Demonstração do resultado abrangente

Outros resultados abrangentes

B86 Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam circunstâncias em que a entidade inclui itens específicos fora da demonstração do resultado no período de reporte corrente. O CPC 23 especifica duas dessas circunstâncias: a correção de erros e o efeito de mudanças nas políticas contábeis. Outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC exigem ou permitem que a entidade exclua dos lucros ou prejuízos componentes de outros resultados abrangentes que satisfaçam a definição de receitas ou despesas da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (ver item B87).

B87 O Apêndice A define “outros resultados abrangentes”. Os componentes de outros resultados abrangentes incluem:

(a) mudanças na reserva de reavaliação, quando permitidas legalmente (ver CPC 27 e CPC 04);

(b) remensurações de planos de benefício definido (ver CPC 33).

(c) ganhos e perdas decorrentes da conversão das demonstrações contábeis de uma operação no exterior (ver CPC 02);

(d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48;

(e) ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48;

(f) a parcela efetiva de ganhos e perdas de instrumentos de *hedge* em um *hedge* de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos de *hedge* que protegem investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 (ver Capítulo 6 do CPC 48);

(g) para passivos específicos designados como ao valor justo por meio do resultado, o valor da mudança no valor justo que é atribuível a mudanças no risco de crédito do passivo (ver item 5.7.7 do CPC 48).

(h) mudanças no valor temporal de opções quando separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como o instrumento de *hedge* somente as mudanças no valor intrínseco (ver Capítulo 6 do CPC 48);

(i) mudanças no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de um contrato a termo e designar como o instrumento de *hedge* somente as mudanças no elemento à vista, e mudanças no valor do *spread* com base na moeda estrangeira de um instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como o instrumento de *hedge* (ver Capítulo 6 do CPC 48);

(j) receitas ou despesas financeiras de seguro de contratos emitidos dentro do alcance do CPC 50 excluídas de lucro ou prejuízo líquido quando as receitas ou despesas financeiras de seguro totais são desagregadas para incluir em lucro ou prejuízo líquido um valor determinado por uma alocação sistemática aplicando o item 88(b) do CPC 50, ou por um valor que elimina descasamentos contábeis com as receitas ou despesas financeiras decorrentes dos itens subjacentes, aplicando o item 89(b) do CPC 50; e

(k) receitas ou despesas financeiras de contratos de resseguro mantidos excluídas de lucro ou prejuízo líquido quando as receitas ou despesas financeiras de resseguro totais são

desagregadas para incluir em lucro ou prejuízo líquido um valor determinado por uma alocação sistemática aplicando o item 88(b) do CPC 48.

B88 Os ajustes de reclassificação surgem, por exemplo, na alienação de uma operação no exterior (ver CPC 02) e quando alguns fluxos de caixa previstos protegidos afetam o lucro ou prejuízo líquido (ver *it*em 6.5.11(d) do CPC 48 em relação aos *hedges* de fluxo de caixa).

B89 O item 90 exige que a entidade apresente na demonstração do resultado abrangente ou divulgue nas notas explicativas ajustes de reclassificação relacionados a componentes de outros resultados abrangentes. Os ajustes de reclassificação não são provenientes de mudanças na reserva de reavaliação reconhecida de acordo com o CPC 27 ou o CPC 04 ou em remensurações de planos de benefício definido reconhecidos de acordo com o CPC 33. A entidade reconhece esses componentes em outros resultados abrangentes e não os reclassifica para lucro ou prejuízo líquido em períodos de relatório subsequentes. A entidade pode transferir mudanças na reserva de reavaliação para lucros acumulados em períodos subsequentes à medida que o ativo é usado ou quando for desreconhecido (ver CPC 27 e CPC 04). De acordo com o CPC 48, não ocorrem ajustes de reclassificação se um *hedge* de fluxo de caixa ou a contabilização do valor no tempo de uma opção (ou o elemento a termo de um contrato a termo ou o *spread* com base em moeda estrangeira de um instrumento financeiro) resultar em valores que a entidade retira da reserva de *hedge* de fluxo de caixa ou de um componente separado de patrimônio líquido, respectivamente, e inclui diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de um ativo ou de um passivo. A entidade transfere esses valores diretamente para ativos ou passivos.

Balanço Patrimonial

Classificação de ativo e passivo como circulante ou não circulante

B90 Ao aplicar o item 96, quando a entidade fornece produtos ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial fornece informações úteis, distinguindo os ativos líquidos que estão continuamente circulando como capital circulante daqueles usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação separada também destaca os ativos que a entidade espera realizar dentro do ciclo operacional corrente e os passivos que se espera liquidar dentro do mesmo período.

B91 Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, uma apresentação de ativos e passivos em ordem crescente ou decrescente de liquidez fornece um resumo estruturado mais útil do que a apresentação circulante/não circulante, pois a entidade não fornece produtos ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.

B92 Ao aplicar o item 96, permite-se que a entidade apresente alguns de seus ativos e passivos usando uma classificação circulante/não circulante e outros em ordem de liquidez, quando isso fornecer um resumo estruturado mais útil. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando a entidade tiver diversas operações.

B93 As informações sobre datas esperadas de realização de ativos e passivos são úteis ao avaliar a liquidez e a solvência da entidade. O CPC 40 exige a divulgação da análise de vencimento de ativos e passivos financeiros. Ativos financeiros incluem contas a receber de clientes e outras e passivos financeiros incluem contas a pagar a fornecedores e outras. As informações sobre a data esperada de recuperação de ativos não monetários, tais como estoques, e a data esperada de liquidação de passivos, tais como provisões, também são úteis, independente de os ativos e passivos serem classificados como circulantes ou não circulantes. Por exemplo, a entidade divulga nas notas explicativas o valor dos estoques que espera recuperar após os doze meses posteriores ao período de reporte.

Ativo circulante

B94 O item 100 exige que a entidade classifique como não circulantes todos os ativos não classificados como circulantes. Este Pronunciamento utiliza o termo “não circulante” para incluir ativos tangíveis, intangíveis e financeiros de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas, contanto que o significado fique claro.

B95 O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, ele é presumido como sendo de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoques e contas a receber de clientes) que são vendidos, consumidos

ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados dentro de doze meses após o período de reporte. Ativos circulantes também incluem ativos mantidos principalmente para fins de negociação (exemplos incluem alguns ativos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48) e a parcela corrente de ativos financeiros não circulantes.

Passivo circulante

Ciclo operacional normal (ver item 101(a))

B96 Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar a fornecedores e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais, fazem parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade. A entidade classifica esses itens como passivos circulantes mesmo se tiverem previsão de liquidação em mais de doze meses após o período de reporte. O mesmo ciclo operacional normal se aplica à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, ele é presumido como sendo de doze meses.

Mantidos principalmente para fins de negociação (ver item 101(b)) ou com previsão de liquidação dentro de doze meses (ver item 101(c))

B97 Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, porém estão previstos para liquidação dentro de doze meses após o período de reporte ou são mantidos principalmente para fins de negociação. São exemplos alguns passivos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48, saldos bancários a descoberto e a parcela de curto prazo de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, tributos sobre o lucro e outras contas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que fornecem financiamento de longo prazo (ou seja, não fazem parte do capital de giro utilizado no ciclo operacional normal da entidade) e não têm liquidação prevista dentro de doze meses após o período de reporte são passivos não circulantes, sujeitos aos itens de B99 a B103.

B98 A entidade classifica seus passivos financeiros como circulantes quando têm liquidação prevista dentro de doze meses após o período de reporte, mesmo se:

(a) o prazo original era por um período maior do que doze meses; e

(b) for celebrado um contrato para refinanciar ou prorrogar os pagamentos de longo prazo após a data do balanço e antes que as demonstrações contábeis sejam autorizadas para emissão.

Direito de diferir liquidação por pelo menos doze meses (item 101(d))

B99 O direito da entidade de diferir a liquidação de um passivo por pelo menos doze meses após o período de reporte deve ter substância e, conforme ilustrado nos itens de B100 a B103, deve existir na data do balanço.

B100 O direito da entidade de diferir a liquidação de um passivo decorrente de um acordo de empréstimo durante pelo menos 12 meses após o período de reporte pode estar sujeito ao cumprimento, pela entidade, das condições especificadas nesse acordo de empréstimo (doravante denominado “acordos”). Para fins de aplicação do item 101(d), esses acordos:

(a) afetam a existência desse direito na data do balanço — conforme ilustrado nos itens B102 e B103 — se a entidade for obrigada a cumprir o acordo até a data do balanço. Esse acordo afeta a existência ou não do direito na data do balanço, mesmo que o cumprimento do acordo seja avaliado apenas após a data do balanço (por exemplo, um acordo baseado na posição financeira da entidade na data do balanço, mas avaliado quanto à conformidade somente após a data do balanço).

(b) não afetam a existência desse direito na data do balanço se a entidade for obrigada a cumprir o acordo apenas após a data do balanço (por exemplo, um acordo baseado na posição financeira da entidade seis meses após a data do balanço).

B101 Se a entidade tem o direito, na data do balanço, de postergar a liquidação de uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço utilizando uma linha de crédito existente, ela classifica a obrigação como não circulante, mesmo se a obrigação for devida em um período

menor. Se a entidade não tiver esse direito, a entidade não considera o potencial de refinanciar a obrigação e a classifica como circulante.

B102 Quando a entidade viola um *"covenant"* de um acordo de empréstimo de longo prazo antes da data do balanço tornando o passivo pagável à vista, ela classifica o passivo como circulante, mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir o pagamento como consequência da violação. A entidade classifica o passivo como circulante, pois, na data do balanço, ela não tem o direito de postergar sua liquidação por pelo menos doze meses após essa data.

B103 Contudo, a entidade classifica o passivo como não circulante se o credor tiver concordado, na data do balanço, em fornecer um período de carência a ser encerrado pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade possa retificar a violação e o credor não possa exigir a restituição imediata.

B104 A classificação de um passivo não é afetada pela probabilidade de a entidade exercer seu direito de postergar a liquidação do passivo por pelo menos doze meses após a data do balanço. Se um passivo atende aos critérios dos itens 101 e 102 para classificação como não circulante, ele é classificado como não circulante mesmo se a administração pretende ou espera que a entidade liquide o passivo dentro dos doze meses após a data do balanço, ou mesmo se a entidade liquidar o passivo entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis são autorizadas para divulgação. No entanto, em qualquer dessas circunstâncias, a entidade pode precisar divulgar informações sobre a época da liquidação para permitir que os usuários de demonstrações contábeis compreendam o impacto do passivo na posição financeira da entidade (ver itens 6C(c) do CPC 23 e B105(d)).

B105 Se os seguintes eventos ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para emissão, esses eventos são divulgados como eventos que não originam ajuste, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:

(a) refinanciamento para uma base de longo prazo de um passivo classificado como circulante (ver *it*em B98);

(b) retificação de quebra de covenant de empréstimo de longo prazo classificado como circulante (ver *it*em B102);

(c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo classificado como circulante (ver item B103); e

(d) liquidação de um passivo classificado como não circulante (ver item B104).

B106 Ao aplicar os itens 101, 102 e de B96 a B103, a entidade pode classificar passivos decorrentes de empréstimos como não circulantes quando o seu direito de diferir a liquidação desses passivos estiver sujeito ao cumprimento pela entidade dos covenants em até 12 meses após a data do balanço (ver item B100(b)). Nessas situações, a entidade deve divulgar informações nas notas explicativas que permitam aos usuários das demonstrações contábeis compreender o risco de que os passivos possam tornar-se exigíveis em até 12 meses após a data do balanço, incluindo:

(a) informações sobre os covenants (incluindo a sua natureza e quando a entidade é obrigada a cumpri-los) e o valor contábil dos passivos relacionados

(b) fatos e circunstâncias, se houver, que indiquem que a entidade possa ter dificuldade em cumprir os covenants – por exemplo, se a entidade agiu durante ou após o período de reporte para evitar ou mitigar um possível descumprimento de covenant. Esses fatos e circunstâncias também podem incluir o fato de que a entidade não teria cumprido os covenants se eles fossem avaliados quanto ao cumprimento com base nas circunstâncias da entidade na data do balanço. (

Liquidação (itens 101(a), 101(c) e 101(d))

B107 Para fins de classificação de um passivo como circulante ou não circulante, a liquidação refere-se a uma transferência para a contraparte que resulta na extinção do passivo. A transferência pode ser de:

(a) dinheiro ou outros recursos econômicos - por exemplo, bens ou serviços; ou

(b) instrumentos patrimoniais próprios da entidade, a menos que o item B108 se aplique.

B108 Os termos de um passivo que, por opção da contraparte, possam resultar em sua liquidação pela transferência dos próprios instrumentos patrimoniais da entidade não afetam sua classificação

como circulante ou não circulante se, ao aplicar o CPC 39, a entidade classificar a opção como um instrumento patrimonial, reconhecendo-o separadamente do passivo como um componente do patrimônio líquido de um instrumento financeiro composto.

Itens a serem apresentados no balanço patrimonial ou divulgados nas notas explicativas

B109 Os itens 24 e 41(c) exigem que a entidade apresente rubricas adicionais no balanço patrimonial se isso for necessário para fornecer um resumo estruturado útil dos ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade. A entidade utiliza o seu julgamento para tomar essa decisão (incluindo se é necessário desagregar as rubricas listadas no item 103). O item 41 exige que a entidade baseie os seus julgamentos em uma avaliação sobre se os itens têm características que são compartilhadas (características semelhantes) ou características que não são compartilhadas (características diferentes). Para rubricas adicionais de ativos e passivos, a entidade baseia os seus julgamentos em uma avaliação da natureza ou função dos ativos ou passivos. As características indicadas nos itens de B110(c) a B110(k) podem ajudar a entidade a identificar a natureza ou função dos ativos e passivos.

B110 Os itens 20 e 41(d) exigem que a entidade desagregue itens para divulgar informações materiais nas notas explicativas. A entidade utiliza o seu julgamento para fazer isso com base em uma avaliação sobre se os itens têm características que são compartilhadas (características semelhantes) ou características que não são compartilhadas (características diferentes). Essas características incluem:

(a) natureza;

(b) função nas atividades de negócio da entidade;

(c) duração e época da recuperação ou liquidação (incluindo se um ativo ou passivo é classificado como circulante ou não circulante ou se a sua recuperação ou liquidação faz parte do ciclo operacional da entidade);

(d) liquidez;

(e) base de mensuração;

(f) incerteza de mensuração ou incerteza de resultado (ou outros riscos associados a um item);

(g) tamanho;

(h) localização geográfica ou ambiente regulatório;

(i) tipo, por exemplo, o tipo de produto, serviço ou cliente;

(j) efeitos fiscais – por exemplo, se ativos ou passivos tiverem bases fiscais diferentes; e

(k) restrições ao uso de um ativo ou à transferibilidade de um passivo.

B111 Os ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido que possam ter características suficientemente diferentes para que a apresentação no balanço patrimonial seja necessária para fornecer um resumo estruturado útil ou a divulgação nas notas explicativas seja necessária para fornecer informações materiais incluem:

(a) imobilizado desagregado em classes, de acordo com o CPC 27;

(b) contas a receber desagregadas em valores a receber de clientes, valores a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros valores;

(c) estoques desagregados, aplicando o CPC 16, em itens como mercadorias, suprimentos de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

(d) contas a pagar a fornecedores desagregadas, aplicando o CPC 03, para fornecer separadamente os valores dessas contas a pagar que fazem parte de acordos financeiros com fornecedores;

(e) provisões desagregadas de acordo com a sua natureza, tais como provisões para benefícios a empregados, passivos por desativação ou outros itens; e

(f) capital social e reservas desagregados em diversas classes, tais como capital integralizado, prêmios de ações e reservas.

Notas Explicativas

Estrutura

B112 O item 114 exige que a entidade apresente notas explicativas de forma sistemática, na medida do possível. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:

(a) dar destaque às áreas de suas atividades que a entidade considera como sendo mais importantes para uma compreensão de seu desempenho financeiro e posição financeira, tal como agrupar informações sobre atividades de negócio especificadas;

(b) agrupar informações sobre itens mensurados de modo similar, tais como ativos mensurados ao valor justo; ou

(c) seguir a ordem das rubricas na(s) demonstração(ções) de desempenho financeiro e no balanço patrimonial, como por exemplo:

(i) declaração de conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC (ver item 6B do CPC 23);

(ii) informações materiais de política contábil (ver item 27A do CPC 23);

(iii) informações de suporte para itens apresentados no balanço patrimonial, na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, na ordem em que cada demonstração é fornecida e cada rubrica é apresentada; e

(iv) outras divulgações, incluindo:

(1) passivos contingentes (ver CPC 25) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(2) divulgações não financeiras – por exemplo, os objetivos e políticas de administração de risco financeiro da entidade (ver CPC 40).

Medidas de desempenho definidas pela administração

Identificação de medidas de desempenho definidas pela administração

B113 O item 117 define medidas de desempenho definidas pela administração. A entidade pode não ter medidas de desempenho definidas pela administração, ter uma medida de desempenho definida pela administração ou mais de uma. Por exemplo, a entidade que comunica publicamente o seu desempenho financeiro aos usuários das demonstrações contábeis utilizando apenas totais e subtotais que devem ser apresentados ou divulgados pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC não tem uma medida de desempenho definida pela administração.

B114 Para atender à definição de uma medida de desempenho definida pela administração, a medida deve comunicar aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Por exemplo, se um subtotal de receitas e despesas que se relaciona com um segmento reportável divulgado de acordo com o CPC 22 não fornecer informações sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo, esse subtotal não pode atender à definição de uma medida de desempenho definida pela administração.

B115 Contudo, às vezes um subtotal de receitas e despesas que se relaciona com um segmento reportável pode fornecer informações sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Por exemplo, se um segmento reportável contém uma única atividade de negócio principal da entidade e um subtotal de receitas e despesas relativos a esse segmento for apresentado na demonstração do resultado, isso indicaria que o subtotal fornece informações sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Nesses casos, um subtotal de receitas e despesas referentes a esse segmento reportável iria atender à definição de uma medida de desempenho definida pela administração se atendesse às outras partes da definição de uma medida de desempenho definida pela administração.

Subtotais de receitas e despesas

B116 Uma medida de desempenho definida pela administração é um subtotal de receitas e despesas**.** Exemplos de medidas que não são medidas de desempenho definidas pela administração porque não são subtotais de receitas e despesas incluem:

(a) subtotais apenas de receitas ou apenas de despesas (por exemplo, uma medida individual de receitas ajustadas que não faz parte de um subtotal que também inclui despesas);

(b) ativos, passivos, patrimônio líquido ou combinações desses elementos;

(c) índices financeiros (por exemplo, retorno sobre os ativos) (ver item B117);

(d) medidas de liquidez ou fluxos de caixa (por exemplo, fluxo de caixa livre); ou

(e) medidas de desempenho não financeiro.

B117 Um índice financeiro não é uma medida de desempenho definida pela administração porque não é um subtotal de receitas e despesas. No entanto, um subtotal que é o numerador ou denominador em um índice financeiro é uma medida de desempenho definida pela administração se o subtotal atendesse à definição de uma medida de desempenho definida pela administração se não fizesse parte de um índice. Consequentemente, a entidade deve aplicar os requisitos de divulgação dos itens de 121 a 125 a esse numerador ou denominador.

B118 Um subtotal de receitas e despesas que atenda à definição de uma medida de desempenho definida pela administração no item 117 é uma medida de desempenho definida pela administração, quer seja apresentada ou não na demonstração do resultado.

Comunicados públicos

B119 O subtotal atende à definição de medida de desempenho definida pela administração apenas se a entidade utilizá-lo em comunicados públicos fora de suas demonstrações contábeis. Os comunicados públicos incluem comentários da administração, notas à imprensa e apresentações aos investidores. Para fins de definição de medidas de desempenho definidas pela administração, os comunicados públicos excluem comunicações verbais, transcrições de comunicações verbais e publicações em redes sociais.

B120 As medidas de desempenho definidas pela administração referem-se ao mesmo período de reporte que as demonstrações contábeis. Especificamente, um subtotal:

(a) referente às demonstrações contábeis intermediárias, mas não às demonstrações contábeis anuais, só pode ser uma medida de desempenho definida pela administração nas demonstrações contábeis intermediárias; e

(b) referente às demonstrações contábeis anuais, mas não às demonstrações contábeis intermediárias, só pode ser uma medida de desempenho definida pela administração nas demonstrações contábeis anuais.

B121 A entidade deve considerar apenas os comunicados públicos relacionados ao período de reporte para identificar medidas de desempenho definidas pela administração para o período de reporte, a menos que, como parte do seu processo de relatório financeiro, emita rotineiramente esses comunicados públicos após a data de emissão das suas demonstrações contábeis. Se for esse o caso, a entidade deve considerar os comunicados públicos relacionados ao período de reporte anterior para identificar medidas de desempenho definidas pela administração para o período de reporte atual.

B122 No entanto, uma medida utilizada nos comunicados públicos relacionados ao período de reporte anterior não precisa ser identificada como uma medida de desempenho definida pela administração para o período de reporte atual se houver evidências que indiquem que não será incluída nos comunicados públicos a serem emitidos em relação ao período de reporte atual. Se essa medida tivesse sido divulgada como uma medida de desempenho definida pela administração no período de reporte anterior e não fosse identificada dessa forma para o período de reporte atual, isso seria uma alteração, ou uma interrupção, de uma medida de desempenho definida pela administração para a qual se aplicam os requisitos de divulgação do item 124.

Subtotais semelhantes ao lucro bruto

B123 De acordo com o item 118(a), os subtotais semelhantes ao lucro bruto não são medidas de desempenho definidas pela administração. Um subtotal é semelhante ao lucro bruto quando representa a diferença entre um tipo de receita e as despesas diretamente correspondentes incorridas na geração dessa receita. Exemplos incluem:

(a) receita líquida de juros;

(b) receita líquida de taxas e comissões;

(c) resultado de serviços de seguros;

(d) resultado financeiro líquido (receita de investimentos menos receitas e despesas financeiras de seguros); e

(e) receita líquida de aluguel.

Presunção sobre comunicar a visão da administração

B124 O item 119 estabelece que se presume que um subtotal de receitas e despesas utilizado em comunicados públicos fora das suas demonstrações contábeis comunica aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Aplicando o item 120, a entidade está autorizada a refutar essa presunção se tiver informações razoáveis e sustentáveis disponíveis que demonstrem que:

(a) o subtotal não informa aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo (ver itens de B125 a B128); e

(b) a entidade tem um motivo para utilizar o subtotal nos seus comunicados públicos que não seja comunicar a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo (ver item B129).

B125 São exemplos de informações razoáveis e sustentáveis que demonstram que um subtotal não comunica aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo:

(a) a entidade que comunica o subtotal sem destaque (ver item B126); e

(b) a administração não utiliza o subtotal internamente para avaliar ou monitorar o desempenho financeiro da entidade (ver itens B127 e B128).

B126 A decisão de uma entidade comunicar um subtotal sem destaque é uma questão de julgamento com base em vários fatores, por exemplo:

(a) a extensão das referências ao subtotal – poucas referências indicam falta de destaque, referências numerosas indicam destaque; e

(b) o conteúdo dos comentários ou análises sobre o subtotal ou que se baseiem nele, por exemplo:

  (i) uma descrição do subtotal como informação que não comunica a visão da administração e que é fornecida apenas em resposta a pedidos frequentes de alguns usuários das demonstrações contábeis indica falta de destaque;

  (ii) o uso do subtotal para dar suporte à análise e comentários da administração sobre o desempenho financeiro da entidade e para fornecer explicações sobre as razões das alterações no subtotal de período para período indica destaque; e

  (iii) uma comparação do subtotal com os subtotais dos concorrentes ou com as referências (*benchmarks*) do setor indica destaque.

B127 O uso de um subtotal pela administração para avaliar ou monitorar um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo demonstra que o subtotal comunica a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Contudo, se a gestão utilizar um subtotal internamente, mas não nos comunicados públicos da entidade, o subtotal não atende à definição de uma medida de desempenho definida pela administração.

B128 A entidade pode ajustar um subtotal informado nos seus comunicados públicos para uso interno pela administração para avaliar ou monitorar o desempenho financeiro da entidade. Nesses casos, a entidade deve usar o seu julgamento para avaliar se o subtotal que utiliza internamente é

suficientemente semelhante ao subtotal que utiliza nos seus comunicados públicos para que o item B127 se aplique. Quanto mais semelhantes forem os subtotais, mais provável será que o subtotal utilizado nos comunicados públicos da entidade informe aos usuários das demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo.

B129 Exemplos de informações razoáveis e sustentáveis que demonstram que a entidade tem motivo para utilizar um subtotal nos seus comunicados públicos que não seja para comunicar aos usuários das suas demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo incluem o fato de que o subtotal:

(a) seja exigido em um comunicado público por lei ou regulamento;

(b) comunique o desempenho referente a demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura contábil diferente dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC;

(c) seja utilizado em um comunicado público para atender a um pedido de uma parte externa; ou

(d) seja utilizado em um comunicado público com a finalidade de prestar informações que não sejam o desempenho financeiro.

B130 O item 120 aplica-se a um subtotal e não a itens individuais de receitas e despesas que compõem o subtotal. Consequentemente, a entidade não pode afirmar que um subtotal não comunica a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo com base em informações que demonstram que um item (ou itens) individual(is) de receitas ou despesas dentro do subtotal não representa(m) essa visão.

B131 A entidade pode alterar o uso de um subtotal para comunicar aos usuários das suas demonstrações contábeis a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Como resultado, um subtotal pode tornar-se, ou deixar de ser, uma medida de desempenho definida pela administração. É necessário julgamento para identificar se uma medida não originalmente identificada como uma medida de desempenho definida pela administração tornou-se uma medida de desempenho definida pela administração, ou se uma medida anteriormente identificada como uma medida de desempenho definida pela administração deixou de sê-la. Por exemplo, um regulador pode exigir que a entidade reporte um subtotal específico que, quando utilizado pela primeira vez, não comunica a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo. Com o tempo, o processo de produzir o subtotal pode levar a administração a utilizar a medida internamente para avaliar e monitorar o desempenho financeiro da entidade ou a estender os comentários e explicações nos comunicados públicos para além dos requisitos regulamentares, com o resultado de que a medida atende à definição de uma medida de desempenho definida pela administração.

Divulgação de medidas de desempenho definidas pela administração

Nota única para informações sobre medidas de desempenho definidas pela administração

B132 O item 122 exige que a entidade inclua em uma nota única todas as informações sobre medidas de desempenho definidas pela administração exigidas pelos itens de 121 a 125. Se a entidade também divulga outras informações nessa nota, as informações constantes da nota devem ser identificadas de uma forma que diferencie claramente as informações exigidas pelos itens de 121 a 125 das outras informações.

B133 Por exemplo, se a entidade aplica o CPC 22 e as informações por segmentos reportáveis incluírem uma medida de desempenho definida pela administração, a entidade pode divulgar as informações exigidas sobre a medida de desempenho definida pela administração na mesma nota que outras informações por segmentos reportáveis, desde que a entidade:

(a) inclua nessa nota as informações exigidas pelos itens de 121 a 125 para todas as suas medidas de desempenho definidas pela administração e, para atender aos requisitos do item B132, identifique as informações na nota de uma forma que diferencie claramente as informações exigidas pelos itens de 121 a 125 das informações exigidas pelo CPC 22; ou

(b) forneça uma nota separada que inclua as informações exigidas para todas as suas medidas de desempenho definidas pela administração, incluindo aquelas para as quais a entidade inclui informações nas informações por segmento reportáveis.

Uma forma clara e compreensível

B134 O item 123 exige que a entidade identifique e descreva as suas medidas de desempenho definidas pela administração de uma forma clara e compreensível que não engane os usuários das demonstrações contábeis. Para fornecer essa descrição, a entidade deve divulgar informações que permitam ao usuário das demonstrações contábeis compreender os itens de receitas ou despesas incluídos e excluídos do subtotal. Portanto, a entidade:

(a) deve identificar e descrever a medida de uma forma que represente fidedignamente as suas características de acordo com o item 43 (ver item B135); e

(b) deve fornecer informações específicas para medidas de desempenho definidas pela administração – isto é:

(i) se a entidade tiver calculado a medida que não seja utilizando as políticas contábeis que utilizou para itens da(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro, a entidade declarará esse fato e os cálculos que utilizou para a medida; e

(ii) se, além disso, o cálculo da mensuração diferir das políticas contábeis exigidas ou permitidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, a entidade declarará esse fato adicional e, se necessário, uma explicação do significado dos termos que utiliza (ver item B135(b)).

B135 Para identificar e descrever a medida de uma forma que represente fidedignamente as suas características, a entidade:

(a) deve identificar a medida de uma forma que represente as características do subtotal (por exemplo, usando a identificação “lucro operacional antes de despesas não recorrentes” apenas para um subtotal que exclui do lucro operacional todas as despesas identificadas pela entidade como não-recorrentes); e

(b) deve explicar o significado dos termos que utiliza nas suas descrições que são necessários para compreender o aspecto do desempenho financeiro que está sendo comunicado (por exemplo, explicando como a entidade define “despesas não recorrentes”).

Conciliação com o total ou subtotal mais diretamente comparável

B136 O item 123(c) exige que a entidade concilie cada medida de desempenho definida pela administração com o subtotal mais diretamente comparável indicado no item 118 ou o total ou subtotal que deve ser especificamente apresentado ou divulgado pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC. Por exemplo, a entidade que divulgue nas notas explicativas uma medida de desempenho definida pela administração de lucro ou prejuízo operacional ajustado conciliará essa medida com o lucro ou prejuízo operacional. Ao agregar ou desagregar os itens de conciliação divulgados, a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 41 a 43.

B137 Para cada item de conciliação, a entidade deve divulgar:

(a) o(s) valor(es) relacionado(s) a cada rubrica da(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro; e

(b) uma descrição de como o item é calculado e contribui para a medida de desempenho definida pela administração fornecendo informações úteis (ver itens de B138 a B140), se necessário, para fornecer as informações exigidas pelos itens 123(a) e 123(b).

B138 A descrição exigida no item B137(b) é exigida se existir mais do que um item de conciliação e cada item for calculado utilizando um método diferente ou contribuir para fornecer informações úteis de uma forma diferente. Por exemplo, a entidade pode excluir de uma medida de desempenho definida pela administração vários itens de despesas, alguns porque foram identificados como fora do controle da administração e outros porque foram identificados como não recorrentes. Nesses casos, a divulgação de quais itens contribuíram para qual tipo de ajuste seria necessária para explicar como a medida de desempenho definida pela administração fornece informações úteis.

B139 Uma única explicação pode aplicar-se a mais de um item ou pode aplicar-se a todos os itens conciliados coletivamente. Por exemplo, a entidade pode excluir vários itens de receitas ou despesas no cálculo de uma medida de desempenho definida pela administração com base em uma aplicação específica da entidade de "não recorrente". Nesse caso, uma única explicação que inclua a definição de "não recorrente" da entidade que se aplica a todos os itens de conciliação poderá atender ao requisito do item B137(b).

B140 Ao aplicar o item 123(c), a entidade está autorizada a conciliar uma medida de desempenho definida pela administração com um total ou subtotal que não seja apresentado na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro. Nesses casos, a entidade:

(a) conciliará esse total ou subtotal com o total ou subtotal mais diretamente comparável apresentado na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro; e

(b) não é obrigada a divulgar as informações exigidas pelos itens 123(d) e 123(e) para a conciliação no item (a).

Efeito de tributos sobre o lucro para cada item divulgado na conciliação

B141 O item 123(d) exige que a entidade divulgue o efeito de tributos sobre o lucro para cada item divulgado na conciliação entre uma medida de desempenho definida pela administração e o subtotal mais diretamente comparável indicado no item 118 ou o total ou subtotal que deve ser especificamente apresentado ou divulgado pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC. A entidade determinará o efeito de tributos sobre o lucro exigido pelo item 123(d) calculando os efeitos dos tributos sobre o lucro das transações subjacentes:

(a) às alíquotas legais aplicáveis às transações nas jurisdições fiscais em questão;

(b) com base em uma alocação *pro rata* razoável do tributo corrente e diferido da entidade nas jurisdições fiscais em questão; ou

(c) utilizando outro método que obtenha uma alocação mais adequada às circunstâncias.

B142 Se, ao aplicar o item B141, a entidade utilizar mais do que um método para calcular os efeitos de tributos sobre o lucro de itens conciliados, ela deve divulgar como determinou os efeitos fiscais para cada item de conciliação.

Apêndice C – Data de vigência e transição

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico.

Data de vigência

C1 A vigência deste Pronunciamento será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar este Pronunciamento para períodos anuais com início em ou após 1º de janeiro de 2027.

Transição

C2 A entidade deve aplicar Este Pronunciamento retrospectivamente aplicando o CPC 23. Contudo, a entidade não é obrigada a apresentar as informações quantitativas especificadas no item 28(f) do CPC 23.

C3 Em suas demonstrações contábeis anuais, a entidade deve divulgar, para o período comparativo imediatamente anterior ao período em que este Pronunciamento técnico é aplicado pela primeira vez, uma conciliação para cada rubrica na demonstração do resultado entre:

(a) os valores atualizados apresentados aplicando este Pronunciamento; e

(b) os valores anteriormente apresentados aplicando o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

C4 Se a entidade aplicar o CPC 21 na elaboração de demonstrações contábeis intermediárias condensadas no primeiro ano de aplicação deste Pronunciamento técnico, a entidade deve apresentar nas demonstrações contábeis intermediárias condensadas cada título que espera utilizar na aplicação do Pronunciamento técnico e os subtotais exigidos pelos itens de 69 a 74 deste Pronunciamento técnico, apesar dos requisitos do item 10 do CPC 21. A entidade não deve aplicar os requisitos do item 10 do CPC 21 para títulos e subtotais nas demonstrações contábeis intermediárias condensadas até que tenha emitido o seu primeiro conjunto de demonstrações contábeis anuais elaboradas de acordo com este Pronunciamento técnico.

C5 Se a entidade aplicar o CPC 21na elaboração de demonstrações contábeis intermediárias no primeiro ano de aplicação deste Pronunciamento técnico, a entidade deve divulgar, como parte das informações exigida pelo item 16A(a) do CPC 21, conciliações para cada rubrica apresentada na demonstração do resultado dos períodos comparativos imediatamente anteriores aos períodos corrente e acumulado. As conciliações são necessárias entre:

(a) os valores atualizados apresentados aplicando as políticas contábeis para o período comparativo e o período comparativo acumulado quando a entidade aplica este Pronunciamento técnico; e

(b) os valores anteriormente apresentados aplicando as políticas contábeis para o período comparativo e período comparativo acumulado quando a entidade aplicou o CPC 26.

C6 A entidade está autorizada, mas não obrigada, a divulgar as conciliações descritas nos itens C3 e C5 para o período corrente ou períodos comparativos anteriores.

C7 Na data de aplicação inicial deste Pronunciamento técnico, a entidade elegível para aplicar o item 18 do CPC 18 está autorizada a alterar a sua opção de mensuração de um investimento em uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto *(joint venture)* do método da equivalência patrimonial para o valor justo por meio do resultado de acordo com o CPC 48. Se a entidade fizer essa alteração, a entidade deve aplicar a alteração retrospectivamente aplicando o CPC 23. A entidade que aplique o item 11 do CPC 35 fará a mesma alteração nas suas demonstrações contábeis separadas.

Revogação do CPC 26 (R1)

C8 Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 10 de outubro de 2025.

[i] Este Pronunciamento Técnico adota a nomenclatura "balanço patrimonial" e "demonstração do resultado" para se referir às demonstrações contábeis primárias definidas no item 10, considerando o uso destes termos na legislação societária brasileira, bem como o amplo uso destes pelos usuários das demonstrações contábeis na jurisdição brasileira. Atente-se também que o termo usado na legislação societária equivalente às demonstrações contábeis é o de demonstrações financeiras. Conforme descrito no item 11 deste Pronunciamento Técnico, a utilização de termos alternativos é permitida, desde que represente fidedignamente a natureza das respectivas demonstrações primárias da entidade.