

# International Financial Reporting Standards - IFRS

(Padrões Internacionais de Relatório Financeiro)

Guia de bolso 2009



# Normas Internacionais de Relatório Financeiro

## Guia de bolso - 2009

Este guia de bolso apresenta um resumo dos requisitos de reconhecimento e mensuração do Padrão Internacional de Relatórios Financeiros (IFRS) emitidos até março de 2008 e aplicáveis para exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2008. Este guia não tem o objetivo de abordar grande parte dos requisitos de publicação. Orientações detalhadas sobre as exigências de divulgação podem ser encontradas na publicação da PwC "IFRS Disclosure checklist" (Lista de verificação de divulgação dos IFRSs).

As informações deste guia estão organizadas em seis partes:

- Regras e princípios contábeis
- Demonstração do resultado e correspondentes notas explicativas
- Balanço patrimonial e correspondentes notas explicativas
- Demonstrações financeiras consolidadas e individuais
- Outros assuntos
- Temas específicos a setores

Orientações e informações mais detalhadas sobre esses tópicos podem ser encontradas no "IFRS Manual of Accounting" (em inglês) e em outras publicações da PricewaterhouseCoopers.

# Sumário

## Regras e princípios contábeis

1. Introdução	4
2. Princípios contábeis e aplicabilidade dos IFRSs	5
3. Adoção do IFRS pela primeira vez - IFRS 1	6
4. Apresentação das demonstrações financeiras - IAS 1	8
5. Políticas contábeis, estimativas contábeis e erros - IAS 8	13
6. Instrumentos financeiros - IAS 32, IFRS 7 e IAS39	15
7. Moedas estrangeiras - IAS 21 e IAS 29	25
8. Contratos de seguro - IFRS 4	26

## Demonstração do resultado e correspondentes notas explicativas

9. Receitas - IAS 18, IAS 20 e IAS 11	28
10. Relatório por segmentos - IAS 14 e IFRS 8	31
10A. Relatório por segmentos - IFRS 8	32
11. Benefícios a empregados - IAS 19	33
12. Pagamento baseado em ações - IFRS 2	36
13. Imposto de renda - IAS 12	38
14. Lucro por ação - IAS 13	40

## Balanço patrimonial e correspondentes notas explicativas

15. Ativos intangíveis - IAS 38	42
16. Imobilizado - IAS 16	44
17. Propriedades para investimento - IAS 40	46
18. <i>Impairment</i> de ativos - IAS 36	47
19. Arrendamento mercantil - IAS 17	48
20. Estoques e contratos de construção - IAS 2	50
21. Provisões e contingências - IAS 37	51
22. Eventos subsequentes - IAS 10	54
23. Capital social e reservas	55

## Demonstrações financeiras consolidadas e individuais

24. Demonstrações financeiras consolidadas e individuais - IAS 27	58
25. Combinações de empresas - IFRS 3	60
26. Alienação de controladas, negócios e ativos não circulantes - IFRS 5	62
27. Coligadas - IAS 28	64
28. <i>Joint ventures</i> - IAS 31	65

## Outros assuntos

29. Divulgações sobre partes relacionadas - IAS 24	66
30. Demonstração dos fluxos de caixa - IAS 7	67
31. Demonstrações financeiras intermediárias - IAS 34	69
32. Contratos de concessão de serviços - SIC 29 e IFRIC 12	70

## Temas específicos a setores

33. Agricultura - IAS 41	72
34. Planos de benefícios de aposentadoria - IAS 26	73
35. Indústrias extrativistas - IFRS 6	74

# Regras e princípios contábeis

## 1. Introdução

Nos últimos anos, ocorreram grandes mudanças nos relatórios financeiros. Foram várias as tendências surgidas (tais como os relatórios expositivos, entre eles o “relatório da administração”). A mudança mais importante foi a tendência de convergência com o Padrão Internacional de Relatórios Financeiros (IFRS). No Brasil isto também aconteceu.

Os princípios contábeis locais, ou “GAAPs nacionais”, estão se tornando raros. Em muitos países, eles estão sendo complementados ou substituídos pelos IFRSs. A extensão e a forma dessa modificação variam de país para país. Em algumas regiões do mundo, como partes da África e do Caribe, os IFRSs passaram a ser os GAAP nacionais. Em alguns casos (Austrália e Hong Kong, por exemplo), os IFRSs foram adaptados, resultando em um sistema que não é puramente de IFRSs. Em outros casos, como na União Europeia (UE), os GAAP nacionais subsistem, mas os IFRSs endossados pela UE se tornaram obrigatórios para as empresas de capital aberto e permitidas para as outras, que é o sistema que estamos aplicando no Brasil a partir de 2010. No Brasil, assim como no Reino Unido e na Irlanda, os GAAP nacionais estão convergindo para os IFRSs e, portanto, com o passar do tempo podem tornar-se iguais aos IFRSs. A maioria dos demais estados membros da UE adotou os IFRSs para as empresas de capital aberto, mas tem poucos ou nenhum plano de efetuar a convergência entre os GAAP nacionais e os IFRSs. Os EUA iniciaram um importante programa de trabalho com o órgão responsável pela emissão do IFRSs, o IASB, para promover a convergência entre os IFRSs e o US GAAP. Esse programa está influenciando na maneira como os IFRSs são desenvolvidos para o restante do mundo. É provável que os IFRSs sejam permitidos nos próprios EUA no devido tempo.

## 2. Princípios contábeis e aplicabilidade dos IFRSs

O IASB tem autoridade para emitir IFRSs e aprovar as interpretações dessas normas.

Os IFRSs são concebidos para serem aplicados por entidades com fins lucrativos. As demonstrações financeiras dessas entidades fornecem informações sobre desempenho, posição financeira e fluxos de caixa que são úteis para a tomada de decisões econômicas por parte de diversos usuários. Tais usuários abrangem acionistas, credores, empregados e o público em geral. Um jogo completo de demonstrações financeiras é composto por:

- Balanço patrimonial.
- Demonstração do resultado.
- Demonstração de todas as mutações do patrimônio líquido ou das mutações do patrimônio que não aquelas decorrentes de operações de capital com proprietários e distribuições a proprietários.
- Demonstração dos fluxos de caixa.
- Resumo de políticas contábeis.
- Notas explicativas às demonstrações financeiras.

Os conceitos que embasam as práticas contábeis de acordo com os IFRSs são expostos no IASB “Framework for the preparation and presentation of financial statements”, a chamada estrutura conceitual básica.

### 3. Adoção do IFRS pela primeira vez - IFRS 1

A entidade que passa pela primeira vez de GAAP nacionais para IFRS deve respeitar os requisitos a seguir. O requisito básico é a total aplicação retroativa de todos os IFRSs em vigor na data-base das primeiras demonstrações financeiras da entidade em IFRS. Existe, contudo, diversas isenções e algumas exceções à exigência de aplicação retroativa.

As isenções abrangem as normas cuja aplicação retroativa, no entender do IASB, seria muito difícil ou poderia resultar em um custo provavelmente superior aos eventuais benefícios aos usuários. As isenções são opcionais. É possível optar por qualquer uma das isenções, todas elas ou nenhuma delas.

As isenções referem-se a:

- Combinações de empresas.
- Valor justo ou reavaliação como custo presumido do imobilizado e outros ativos.
- Benefícios a empregados.
- Diferenças acumuladas de conversão.
- Instrumentos financeiros compostos.
- Ativos e passivos de controladas.
- Coligadas e *joint ventures*.
- Designação de instrumentos financeiros reconhecidos anteriormente.
- Operações de pagamento baseado em ações.
- Contratos de seguro.
- Passivos por desativação/remoção de ativos.
- Acordos contendo arrendamentos.
- Mensuração do valor justo de instrumentos financeiros sem mercado ativo no reconhecimento inicial.
- Contratos de concessão de serviços.
- Custos de captação.

O IFRS também permite isenções do requisito de apresentar informações financeiras comparativas de instrumentos financeiros e contratos de seguro, bem como da exploração e avaliação de recursos minerais. Algumas dessas isenções, como essas últimas citadas, aplicam-se apenas a entidades que adotaram os IFRSs antes de 1º de janeiro de 2006.

As exceções se referem a áreas em que a aplicação retroativa dos requisitos dos IFRSs é considerada inadequada. As exceções são obrigatórias e não opcionais.

As exceções se relacionam a:

- Baixa de ativos financeiros e passivos financeiros.
- Contabilização de *hedge*.
- Estimativas.
- Ativos não circulantes classificados como mantidos para venda e operações descontinuadas.

As informações comparativas são preparadas e apresentadas com base nos IFRSs. Quase todos os ajustes decorrentes da aplicação dos IFRSs pela primeira vez são lançados contra os lucros acumulados iniciais do período mais antigo apresentado de acordo com os IFRSs.

Algumas conciliações de valores pela GAAP anterior e o IFRS também são requeridas.

## 4. Apresentação das demonstrações financeiras - IAS 1

Esta exposição se baseia na versão de 2005 do IAS 1, *Apresentação de demonstrações financeiras*, que ainda se aplica a demonstrações financeiras de 2007 e 2008. Os requisitos revistos sobre apresentação do IAS 1 (revisada) se aplicam a partir de 2009.

O objetivo das demonstrações financeiras é fornecer informações úteis para a tomada de decisões econômicas. O objetivo do IAS 1 é assegurar a comparabilidade da apresentação dessas informações com as demonstrações financeiras da entidade de períodos anteriores e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

As demonstrações financeiras são elaboradas com base no conceito de continuidade da empresa (*going concern*), a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou deixar de fazer negócios, e não tenha alternativa realista além destas. A entidade elabora as demonstrações financeiras, com exceção das informações sobre fluxos de caixa, pelo regime da competência.

Um conjunto completo de demonstrações financeiras compreende o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas (incluindo políticas contábeis).

Não há formato padrão estabelecido para as demonstrações financeiras. No entanto, existem divulgações mínimas a serem feitas nas demonstrações financeiras e nas notas explicativas. A orientação sobre implementação do IAS 1 contém exemplos ilustrativos de formatos aceitáveis.

As demonstrações financeiras devem divulgar informações correspondentes referentes ao período anterior (comparativo), a menos que uma norma ou interpretação faculte ou exija outro tipo de apresentação.

## Balanço patrimonial

O balanço patrimonial apresenta a situação financeira e patrimonial da entidade em um determinado momento. A administração pode usar seu julgamento com relação à forma de apresentação em muitas áreas, como a utilização de um formato vertical ou horizontal, o grau de detalhamento das subclassificações a serem apresentadas e que informações serão divulgadas no balanço ou nas notas explicativas, além dos requisitos mínimos.

### Itens a serem apresentados no balanço patrimonial:

Os seguintes itens, no mínimo, são apresentados no balanço patrimonial:

- Ativo - imobilizado; propriedade para investimento; ativo intangível; ativos financeiros; investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial; ativos biológicos; impostos diferidos ativos; impostos correntes ativos; estoques; contas a receber de clientes e outros; disponibilidades.
- Patrimônio líquido - capital emitido e reservas atribuídas aos acionistas da controladora; participação de minoritários.
- Passivo - impostos diferidos passivos; impostos correntes passivos; passivos financeiros; provisões; contas a pagar a fornecedores e a outros.
- Ativos e passivos mantidos para venda - o total dos ativos classificados como mantidos para venda e os ativos incluídos em grupos para alienação classificados como mantidos para venda; e passivos incluídos em grupos para alienação classificados como mantidos para venda de acordo com o IFRS 5, *Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas*.

## Distinção entre circulante/não circulante

Os ativos circulantes e não circulantes e os passivos circulantes e não circulantes são apresentados em classificações separadas no balanço, a menos que a apresentação baseada na liquidez forneça informações confiáveis e mais pertinentes.

## Demonstração do resultado

A demonstração do resultado apresenta o desempenho financeiro da entidade. Ela demonstra todos os itens de receitas e despesas referentes a um determinado intervalo de tempo, com exceção dos itens que podem ou devem ser apresentados no patrimônio líquido.

## Itens a serem apresentados na demonstração do resultado

Os seguintes itens, no mínimo, são apresentados na demonstração do resultado:

- Receitas.
- Custos financeiros.
- Participação no lucro ou perda de coligadas e *joint ventures* contabilizada pela equivalência patrimonial.
- Despesas com impostos.
- Lucro ou prejuízo, após a tributação, de operações descontinuadas somados com ganhos ou perdas, após a tributação, reconhecidos ao valor justo menos custos de venda (ou alienação) dos ativos ou grupo(s) para alienação que compõem a operação descontinuada.
- Lucro ou prejuízo do período.

O lucro ou prejuízo do período é alocado na demonstração do resultado entre o valor atribuído à participação dos minoritários e acionistas da controladora.

Outras rubricas ou subdivisões são apresentadas na demonstração do resultado quando tal apresentação é relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.

### Itens relevantes

Quando os itens de receitas e despesas são relevantes, sua natureza e valor são divulgados separadamente. A divulgação pode ser feita na demonstração do resultado ou nas notas explicativas. Essas receitas/despesas podem incluir itens tais como custos de reestruturação; baixa de estoques ou bens do imobilizado; acordos em processos judiciais; e ganhos ou perdas na baixa de ativos não circulantes.

### Itens extraordinários

Considera-se que todos os itens de receitas e despesas são decorrentes das atividades normais da entidade. Essa classificação, portanto, é vetada.

### Dividendos

A entidade divulga o valor dos dividendos reconhecidos como distribuições aos acionistas durante o período e o correspondente valor por ação. Essa divulgação pode ser feita na demonstração do resultado ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido, ou ainda nas notas explicativas às demonstrações financeiras.

## Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Os seguintes itens são apresentados na demonstração das mutações do patrimônio líquido:

- Lucro ou prejuízo do período; cada um dos itens de receitas ou despesas reconhecidos diretamente no patrimônio e seu total; total de receitas/despesas do período (a soma dos dois primeiros itens); os efeitos de mudanças em políticas contábeis e correções de erros relevantes de períodos anteriores.
- O valor das transações com acionistas; o saldo de cada uma das reservas; os lucros acumulados no início do período e no fim do período e as mutações durante o período.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido que compreende apenas os itens relacionados no primeiro ponto acima é intitulada demonstração das receitas e despesas reconhecidas (do inglês *statement of recognized income and expense* - SORIE). Se uma SORIE for apresentada como demonstração primária, os itens do segundo ponto acima são divulgados nas notas explicativas às demonstrações financeiras. A demonstração primária que apresenta os itens mencionados nos dois pontos acima é denominada demonstração das mutações do patrimônio líquido (do inglês *statement of changes in equity* - SOCE).

A entidade não pode apresentar simultaneamente uma Demonstração das receitas e despesas reconhecidas (SORIE) e uma SOCE como demonstrações primárias. Quando a entidade usar a opção do IAS 19, *Benefícios a empregados*, para reconhecer todos os ganhos e perdas atuariais diretamente no patrimônio líquido, a SORIE é apresentada como demonstração primária.

## Demonstração dos fluxos de caixa

A demonstração dos fluxos de caixa é tratada na seção 30, *Demonstração dos fluxos de caixa*.

## Notas explicativas às demonstrações financeiras

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras. As notas explicativas fornecem informações adicionais aos valores divulgados nas demonstrações “primárias” e incluem políticas contábeis e as principais estimativas e julgamentos contábeis.

## 5. Políticas contábeis, estimativas contábeis e erros - IAS 8

### Políticas contábeis

As políticas contábeis que a entidade segue são muitas vezes aquelas requeridas pelos IFRSs e que são pertinentes às peculiaridades de uma determinada empresa. No entanto, em algumas situações, as normas silenciam ou oferecem uma escolha. A administração deve selecionar as políticas contábeis adequadas.

A administração deve exercer seu julgamento para formular e aplicar uma política contábil que resulte nas informações que atendem as características qualitativas de relevância e confiabilidade, incluindo representação adequada, essência sobre forma, neutralidade, prudência e integridade. Se não houver norma ou orientação IFRS, a administração deve considerar a aplicabilidade do seguinte: exigências e orientação nos IFRSs sobre questões semelhantes ou correlatas e, em seguida, as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas constantes na estrutura conceitual (*Framework*). A administração também pode levar em conta os últimos pronunciamentos de outros órgãos normatizadores, outros materiais da literatura contábil e práticas aceitas no setor, desde que não entrem em conflito com os IFRSs.

As políticas contábeis devem ser uniformemente aplicadas a transações e fatos semelhantes.

### Mudanças de políticas contábeis

As mudanças de políticas contábeis efetuadas por ocasião da adoção de uma nova norma são contabilizadas de acordo com as disposições transitórias (se houver) constantes daquela norma. Se não existirem disposições transitórias específicas, uma mudança de política (requerida ou voluntária) é contabilizada retroativamente (ou seja, modificando os números comparativos), a menos que isso seja impraticável.

### Emissão de normas novas/revisadas

Normalmente, as normas são publicadas com bastante antecedência em relação à data de implementação exigida. No período interveniente, a administração deve divulgar o fato de que foi emitida uma nova norma, que ainda não entrou em vigor. A administração também deve fornecer informações conhecidas ou passíveis de estimativa razoável pertinentes à avaliação do impacto que a aplicação da norma poderá ter sobre as demonstrações financeiras da entidade no período do reconhecimento inicial.

### Mudanças em estimativas contábeis

A administração deve reconhecer prospectivamente as mudanças em estimativas contábeis, incluindo os efeitos no lucro ou prejuízo do período em questão (o período da mudança e períodos futuros), exceto se a mudança na estimativa der origem a variações dos ativos, passivos ou patrimônio líquido. Nesse caso, ela é reconhecida ajustando-se o valor contábil do correspondente ativo, passivo ou patrimônio líquido no período da mudança.

## Erros

Os erros podem ser decorrentes de enganos, descuidos ou má interpretação das informações disponíveis. Erros relevantes de períodos anteriores são ajustados retroativamente (ou seja, corrigindo os números comparativos), a menos que isso seja impraticável.

O erro e o efeito de sua correção sobre as demonstrações financeiras são divulgados.

## 6. Instrumentos financeiros - IAS 32, IFRS 7 e IAS 39

### Objetivos e escopo

Os instrumentos financeiros são abordados em três normas: IAS 32, que trata da distinção entre títulos de dívida e ações, bem como de encontro de contas; IAS 39, que contém as exigências de reconhecimento e mensuração; e IFRS 7, que aborda as divulgações.

O objetivo dos três pronunciamentos é estabelecer os requisitos para todos os aspectos de contabilização de instrumentos financeiros, incluindo a distinção entre dívida e instrumentos patrimoniais, compensação, reconhecimento, baixa, mensuração, contabilidade de operação de proteção (*hedge accounting*) e divulgação.

Essas normas têm um escopo amplo. Elas tratam de todos os tipos de instrumentos financeiros, incluindo contas a receber, contas a pagar, investimentos em títulos e ações, empréstimos e derivativos. Também se aplicam a alguns contratos de compra ou venda de ativos não financeiros (*commodities*, por exemplo) que podem ser liquidados em dinheiro ou com outro instrumento financeiro.

## Natureza e características dos instrumentos financeiros

Os instrumentos financeiros constituem um amplo leque de ativos e passivos. A maioria pode ser trocada por numerário. São reconhecidos e mensurados de acordo com os requisitos do IAS 39 e divulgados em conformidade com o IFRS 7.

Os instrumentos financeiros representam direitos ou obrigações contratuais de receber ou pagar numerário ou outro ativo financeiro.

Um ativo financeiro é caixa; um direito contratual de receber numerário ou outro ativo financeiro; um direito contratual de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente favoráveis; ou um instrumento de patrimônio de outra entidade.

Um passivo financeiro é uma obrigação contratual de entregar numerário ou outro ativo financeiro ou de trocar instrumentos financeiros com outra entidade em condições potencialmente desfavoráveis.

Um instrumento de patrimônio é qualquer contrato que comprove uma participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.

Um derivativo é um instrumento financeiro cujo valor deriva de um preço ou índice, requer pouco ou nenhum investimento inicial e é liquidado em data futura. Em alguns casos, contratos para receber ou entregar ações da própria empresa também podem ser derivativos.

## Derivativos embutidos em outros contratos principais

Alguns instrumentos financeiros e outros contratos combinam, em um único contrato, um elemento derivativo e um elemento não derivativo. A parte derivativa do contrato é designada “derivativo embutido” e seu efeito é que parte dos fluxos de caixa do contrato variam de maneira semelhante ao de um derivativo isolado. O valor do principal de um título, por exemplo, pode variar de acordo com as mudanças de um índice de mercado de ações. Nesse caso, o derivativo embutido é um derivativo relacionado com o índice pertinente do mercado de ações.

Os derivativos embutidos que não são “estritamente relacionados” com o restante do contrato são separados e contabilizados como se fossem derivativos isolados (i.e. medidos ao valor justo, sendo em geral as mudanças do valor justo reconhecidas no resultado). Um derivativo embutido não é estritamente relacionado quando suas características econômicas e riscos são diferentes daquelas do restante do contrato. O IAS 39 apresenta exemplos para ajudar a concluir quando essa condição é (ou não) satisfeita.

A análise dos contratos para verificar a existência de derivativos embutidos e sua contabilização é um dos aspectos mais desafiadores do IAS 39.

### Classificação de instrumentos financeiros

A maneira como os instrumentos financeiros são classificados de acordo com o IAS 39 determina sua subsequente mensuração e quando as variações da mensuração são contabilizadas.

De acordo com o IAS 39, existem quatro categorias de ativos financeiros: disponíveis para venda, mantidos até o vencimento, empréstimos e recebíveis, e valor justo contra o resultado. A seguir, estão alguns fatores levados em conta para classificar ativos financeiros:

- Fluxos de caixa provenientes do instrumento - são fixos ou determináveis? O instrumento tem uma data de vencimento?
- Os ativos são mantidos para negociação; a administração pretende manter os instrumentos até o vencimento?
- O instrumento é um derivativo ou contém um derivativo embutido?
- O instrumento é cotado em um mercado ativo?
- A administração designou o instrumento para uma determinada classificação em seu início?

Os passivos financeiros são classificados ao valor justo contra o resultado quando são assim designados (sujeito a várias condições) ou quando são mantidos para negociação. Caso contrário, são classificados como “outros passivos”.

Os ativos e passivos financeiros são mensurados ao valor justo ou ao custo amortizado. As variações são levadas à demonstração do resultado ou diretamente ao patrimônio líquido, dependendo da classificação.

### Passivos financeiros e instrumentos de patrimônio

A classificação, pelo emissor, de um instrumento financeiro como um passivo (dívida) ou instrumento de patrimônio pode ter um efeito significativo sobre os lucros informados pela entidade, sua capacidade de tomar empréstimo e o coeficiente de endividamento, bem como outros coeficientes capazes de afetar, por exemplo, as cláusulas restritivas de dívida da entidade.

A essência das cláusulas contratuais de um instrumento financeiro, e não sua forma legal, determina sua classificação. Isto quer dizer, por exemplo, que como um ação preferencial resgatável (*puttable* - que pode ser revendida ao emissor por um preço predeterminado) pelo detentor é economicamente o mesmo que um título de dívida, ela é contabilizada da mesma maneira que uma dívida. Assim, a ação preferencial resgatável é tratada como um passivo e não como capital, embora legalmente seja uma ação do emissor.

O aspecto crítico da dívida é que, pelos termos do instrumento, o emissor é ou pode ser obrigado a entregar numerário ou outro ativo financeiro ao detentor e não pode evitar essa obrigação. A título de exemplo, uma debênture mediante a qual o emissor é obrigado a efetuar pagamentos de juros e resgatá-la em dinheiro é um passivo financeiro.

Um instrumento é classificado como de patrimônio quando representa uma participação residual nos ativos do emissor, após dedução de todos os seus passivos. Ações ordinárias, quando todos os pagamentos ficam a critério do emissor, são exemplos de instrumento de patrimônio de seu emissor.

Existe uma exceção especial ao princípio geral de classificação de alguns instrumentos subordinados resgatáveis (*puttable*) que participam do rateio de ativos líquidos da entidade. Quando são atendidos critérios específicos, esses instrumentos devem ser classificados como instrumento de patrimônio do emissor. A alteração do IAS 32 relativa a instrumentos resgatáveis (*puttable*) tem vigência para os períodos anuais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo facultada a aplicação antecipada.

Alguns instrumentos contêm aspectos de dívida e de patrimônio. Para tais instrumentos, será necessária uma análise de seus termos em vista dos requisitos detalhados de classificação. Esses instrumentos, como títulos conversíveis em uma quantidade fixa de ações, seja obrigatoriamente ou à opção do detentor, devem ser divididos em componentes de dívida e de patrimônio (que é a opção de conversão).

Um instrumento financeiro, incluindo um derivativo, não é um instrumento de patrimônio unicamente porque pode resultar no recebimento ou na entrega de instrumentos de patrimônio da própria entidade. A classificação de contratos que serão ou poderão ser quitados com instrumentos de patrimônio da própria entidade depende do fato de existir ou não uma variabilidade na quantidade de ações próprias entregues e/ou do valor de numerário ou outros ativos financeiros recebidos, ou de ambos serem fixos.

O tratamento de juros, dividendos, perdas e ganhos na demonstração do resultado acompanha a classificação do instrumento correspondente. Assim, se uma ação, por ser resgatável, for classificada como dívida, o dividendo proposto é apresentado como juros. No entanto, os pagamentos de dividendo de um instrumento que é tratado como de patrimônio são mostrados como uma distribuição de lucros.

## Reconhecimento e baixa

### Reconhecimento

As questões de reconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros costumam ser simples. A entidade reconhece um ativo financeiro ou um passivo financeiro na ocasião em que ela passa a ser parte de um contrato.

### Baixa

Baixar é o termo usado para deixar de reconhecer um ativo financeiro ou passivo financeiro no balanço patrimonial da entidade. As regras a esse respeito são mais complexas e estão sumariadas a seguir:

### Ativos

A entidade que detém um ativo financeiro pode captar financiamento usando o ativo como garantia, ou como a principal fonte de fluxos de caixa com os quais o financiamento será pago. Os requisitos de baixa do IAS 39 determinam se a operação é uma venda de ativos financeiros (e, portanto, a entidade deixa de reconhecer os ativos) ou se foi captado um financiamento garantido pelos ativos (e a entidade reconhece um passivo pelos recursos recebidos). Essa avaliação pode ser simples. Fica claro com pouca ou nenhuma análise, por exemplo, que um ativo financeiro é baixado quando de sua transferência incondicional a um terceiro não consolidado, sem que os riscos e benefícios do ativo sejam conservados. Inversamente, fica evidente que a baixa não é permitida quando um ativo é transferido, mas está claro que substancialmente todos os riscos e benefícios do ativo foram conservados de acordo com os termos do contrato. No entanto, em muitos outros casos, a análise é mais complexa. A securitização e o *factoring* de dívida são exemplos de operações mais complexas em que a baixa requer cuidadosa consideração.

## Passivos

A entidade somente pode deixar de reconhecer (baixar) um passivo financeiro quando este é extinto - ou seja, quando a obrigação é quitada, cancelada ou encerrada, ou quando o devedor é legalmente liberado do passivo por lei ou pela concordância do credor com tal liberação.

## Mensuração de ativos e passivos financeiros

De acordo com o IAS 39, todos os instrumentos financeiros são inicialmente mensurados ao valor justo. O valor justo de um instrumento financeiro é normalmente o preço da operação - ou seja, o valor da remuneração paga ou recebida. Em algumas circunstâncias, porém, o preço da operação pode não ser indicativo do valor justo. Nesses casos, um valor justo adequado é apurado usando-se dados de operações observáveis atuais com o mesmo instrumento ou com base em uma técnica de avaliação cujas variáveis incluam apenas dados de mercados observáveis.

A mensuração de instrumentos financeiros após o reconhecimento inicial depende de sua classificação inicial. Todos os ativos financeiros são medidos ao valor justo, com exceção de empréstimos e contas a receber, ativos mantidos até o vencimento e, em raros casos, instrumentos de patrimônio não cotados cujo valor justo não pode ser medido com confiança ou derivativos atrelados a esses instrumentos que não podem ser medidos com confiança e que devem ser liquidados mediante sua entrega.

Os empréstimos e contas a receber e os ativos financeiros mantidos até o vencimento são medidos ao custo amortizado. O custo amortizado de um ativo ou passivo financeiro é medido pelo “método dos juros efetivos”.

Os ativos financeiros disponíveis para venda são medidos ao valor justo, sendo as variações do valor justo reconhecidas no patrimônio líquido. No caso de títulos de dívida disponíveis para venda, os juros são reconhecidos no resultado de acordo com o “método dos juros efetivos”. Os dividendos de ações classificadas como disponíveis para venda são reconhecidos no resultado quando o detentor passa a ter direito a eles.

Os derivativos (incluindo derivativos embutidos separados) são medidos ao valor justo. Todos os ganhos e perdas de valor justo são reconhecidos no resultado, exceto quando se qualificam como instrumentos de *hedging* em *hedges* de fluxo de caixa.

Os passivos financeiros são medidos ao custo amortizado usando-se o “método dos juros efetivos”, a menos que sejam medidos ao valor justo no resultado.

Os ativos e passivos financeiros designados como itens de *hedge* podem exigir outros ajustes de acordo com os requisitos de contabilização de *hedge*.

Todos os ativos financeiros, exceto aqueles medidos ao valor justo contra o resultado, estão sujeitos a revisão de *impairment*. Assim, se houver evidências objetivas de que um ativo financeiro pode ter sofrido *impairment*, é calculada e reconhecida uma perda por *impairment* no resultado.

### Contabilização de *hedge*

“*Hedging*”, ou “proteção”, é o processo pelo qual um instrumento financeiro (normalmente um derivativo) é usado para atenuar a totalidade ou parte do risco do item que é objeto de *hedge*. A “contabilização de *hedge*” modifica a época de reconhecimento dos ganhos e perdas no item objeto de *hedge* ou no instrumento de *hedging*, de modo que ambos são reconhecidos no resultado no mesmo período contábil.

Para qualificar-se para a contabilidade de *hedge*, a entidade (a) no início do *hedge*, designa formalmente e documenta um relacionamento de *hedge* entre um instrumento que se qualifica para *hedging* e um item que se qualifica para *hedge* e, (b) tanto no início como subsequentemente, demonstra que o *hedge* é altamente eficaz.

Há três tipos de relacionamentos de *hedge*:

- *Hedge* de valor justo: *hedge* da exposição a variações no valor justo de um ativo ou passivo reconhecido contabilmente, ou ainda de um compromisso firme.
- *Hedge* de fluxo de caixa: *hedge* da exposição à variabilidade dos fluxos de caixa de um ativo ou passivo reconhecido contabilmente, de um compromisso firme ou de uma transação prevista com alta probabilidade de ocorrer.
- *Hedge* de investimento líquido: *hedge* do risco de moeda estrangeira sobre um investimento líquido em uma entidade no exterior.

No caso de um *hedge* de valor justo, o item objeto de *hedge* é ajustado pelo ganho ou perda atribuído ao risco protegido. Esse elemento é incluído na demonstração do resultado, onde irá compensar o ganho ou perda no instrumento de *hedging*.

No caso de um *hedge* de fluxo de caixa, os ganhos e perdas no instrumento de *hedging*, na medida em que o *hedge* for eficaz, são inicialmente incluídos no patrimônio líquido. São reclassificados para o resultado quando o item objeto de *hedge* afeta a demonstração do resultado. Se o item protegido for a aquisição prevista de um ativo ou passivo não financeiros, a entidade pode optar pela política contábil de ajustar o valor contábil do ativo ou passivo não financeiros pelo ganho ou perda de *hedging* na aquisição.

Os *hedges* de um investimento líquido em uma entidade no exterior são contabilizados como os *hedges* de fluxo de caixa.

## Apresentação e divulgação

Houve avanços consideráveis nos conceitos e práticas de gestão de risco ao longo dos últimos anos. Surgiram novas técnicas para mensurar e gerenciar a exposição a riscos decorrentes de instrumentos financeiros. Houve um aumento da necessidade de informações e de maior transparência em relação à exposição da entidade em decorrência de instrumentos financeiros e como esses riscos são gerenciados. Os usuários de demonstrações financeiras e outros investidores precisam dessas informações para formar juízo mais fundamentado sobre os riscos que as entidades enfrentam em virtude da utilização de instrumentos financeiros e correspondentes retornos. No entanto, as divulgações conforme o IAS 30 (requisitos de divulgação para bancos e instituições financeiras semelhantes) e o IAS 32 já não estavam à altura desses desdobramentos, e foi preciso rever e aprimorar a divulgação dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros. O IFRS 7, *Divulgação de instrumentos financeiros* foi emitido em agosto de 2005 para atender a essa necessidade substituindo o IAS 30 e trazendo para si aspectos de divulgação que estavam no IAS 32.

O IFRS 7 expõe os requisitos de divulgação destinados a possibilitar que os usuários avaliem a importância dos instrumentos financeiros para a situação financeira e patrimonial da entidade e seu desempenho, bem como para entender a natureza e a extensão dos riscos provenientes dos instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta.

O IFRS 7 não se aplica apenas a bancos e instituições financeiras. São afetadas todas as entidades que têm instrumentos financeiros, mesmo instrumentos financeiros simples como empréstimos, contas a pagar e a receber, disponibilidades e aplicações.

## 7. Moedas estrangeiras - IAS 21 e IAS 29

Muitas entidades negociam com fornecedores ou clientes no exterior ou possuem operações no exterior. Isso dá origem a duas importantes questões contábeis:

- Algumas transações (por exemplo, com fornecedores ou clientes no exterior) podem ocorrer em moedas estrangeiras. Tais transações são expressas na moeda da entidade (“moeda funcional”) para fins de relatório financeiro.
- A entidade pode ter operações no exterior - tais como controladas, sucursais ou coligadas estrangeiras - que mantêm registros contábeis na moeda local. Como não é possível combinar transações medidas em diferentes moedas, os resultados e a situação financeira da operação no exterior são convertidos em uma única moeda, a saber, aquela em que são apresentadas as demonstrações financeiras consolidadas do grupo (“moeda de apresentação”).

Os métodos exigidos para cada uma das circunstâncias acima são resumidos a seguir.

### Apresentação de transações em moeda estrangeira na moeda funcional da entidade.

Uma operação em moeda estrangeira é expressa na moeda funcional usando-se a taxa de câmbio da data da transação. Na data de encerramento do exercício, os saldos em moeda estrangeira que representam caixa ou valores a serem recebidos ou pagos em numerário (“itens monetários”) são demonstrados usando-se a taxa de câmbio daquela data. As diferenças cambiais sobre esses itens monetários são reconhecidas como receita ou despesa do período. Os saldos não monetários que não são redimensionados para o valor justo e estão em moeda estrangeira são expressos na moeda funcional usando-se a taxa de câmbio da data da transação. Se um item não monetário for redimensionado para o valor justo nas demonstrações financeiras, é usada a taxa de câmbio da data em que o valor justo foi apurado.

## Apresentação de operações estrangeiras para a moeda do grupo

As demonstrações financeiras de uma operação no exterior são convertidas na moeda de apresentação do grupo como segue: os ativos e passivos são convertidos à taxa de fechamento na data do balanço patrimonial. A demonstração do resultado é convertida às taxas de câmbio das datas das transações ou à taxa média, se ela for semelhante às taxas reais. Todas as diferenças cambiais resultantes são reconhecidas como um componente separado do patrimônio líquido.

As demonstrações financeiras de uma operação no exterior que tiver a moeda de uma economia hiperinflacionária como moeda funcional são primeiramente reexpressas de acordo com o IAS 29, *Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias*. Em seguida, todos os componentes são convertidos para a moeda de apresentação à taxa de fechamento na data do balanço patrimonial.

## 8. Contratos de seguro - IFRS 4

Contratos de seguro são contratos em que o segurador assume o risco substancial de seguro de uma outra parte (o titular da apólice), concordando em compensar esse titular se ele for negativamente afetado pelo evento segurado. O risco do contrato deve ser necessariamente o risco do seguro, que é qualquer risco exceto o risco financeiro.

O IFRS 4 se aplica a todos os emissores de contratos de seguro, quer ou não a entidade seja legalmente uma companhia de seguro. Ele não se aplica à contabilização de contratos de seguro por titulares de apólices. A contabilização de contratos de seguro emitidos por empresas de seguros ou de serviços financeiros pode ser complexa e difere de país para país.

## Políticas contábeis existentes

O IFRS 4 é uma norma interina, no aguardo da finalização da Fase 2 do projeto do IASB sobre contratos de seguro. Ele permite que as entidades continuem a adotar suas atuais políticas contábeis para contratos de seguros, desde que tais políticas satisfaçam alguns critérios mínimos. As políticas contábeis pautadas pelo IAS 37, *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes* são adequadas nos casos em que o segurador não é uma companhia de seguros e quando não há GAAP locais específicos para contratos de seguros (ou quando os GAAP locais são voltados para companhias de seguros).

Os seguradores podem continuar a mensurar seus contratos de seguro usando as políticas contábeis dos GAAP locais. No entanto, o valor do passivo de seguro fica sujeito a um teste de adequação de passivo. O teste de adequação de passivo considera as estimativas atuais de todos os fluxos de caixa contratuais e relacionados. Se o teste de adequação de passivo identificar que o passivo de seguro é inadequado, toda a insuficiência é reconhecida na demonstração do resultado.

## Divulgação

A divulgação é particularmente importante com respeito a informações relativas a contratos de seguro, pois as seguradoras podem continuar a usar políticas contábeis conforme os GAAP locais. O IFRS 4 expõe dois princípios principais de divulgação; as seguradoras devem divulgar:

- Informações que identifiquem e expliquem os valores nas demonstrações financeiras decorrentes de contratos de seguro.
- Informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de contratos de seguro.

## Demonstração do resultado e correspondentes notas explicativas

### 9. Receitas - IAS 18, IAS 20 e IAS 11

A receita é mensurada ao valor justo da remuneração recebida ou a receber. Quando a essência de uma única transação indica que ela inclui componentes separadamente identificáveis, a receita deve ser alocada a esses componentes por referência a seu valor justo e reconhecida para cada componente separadamente, aplicando-se os critérios de reconhecimento a seguir. Se, por exemplo, um produto é vendido com um serviço subsequente, a receita é alocada inicialmente ao componente de produto e ao componente de serviço, e depois disso reconhecida separadamente quando são atendidos os critérios de reconhecimento da receita para cada componente.

A receita proveniente da venda de bens é reconhecida quando a entidade transfere os riscos e benefícios significativos da propriedade e renuncia ao envolvimento gerencial usualmente associado à propriedade e ao controle, se for provável que os benefícios econômicos serão canalizados para a entidade e o valor da receita e dos custos puder ser medido com confiança.

A receita proveniente da prestação de serviços é reconhecida quando o resultado da transação pode ser estimado com confiança, por referência à etapa de finalização da transação na data do balanço, usando requisitos semelhantes aos dos contratos de construção. O resultado de uma transação pode ser estimado com confiança quando o valor da receita pode ser mensurado com confiança, é provável que os benefícios econômicos revertam para a entidade, a etapa de finalização pode ser medida com confiança e os custos incorridos e os custos até a finalização podem ser mensurados com confiança.

Estes são exemplos de transações em que a entidade conserva riscos e benefícios significativos de propriedade e a receita não é reconhecida:

- A entidade retém a obrigação por desempenho insatisfatório não coberta pelas cláusulas normais de garantia.
- O recebimento da receita de uma determinada venda depende do fato de o comprador, por sua vez, auferir uma receita da venda dos bens.
- O comprador tem o poder de rescindir a compra por um motivo especificado no contrato de venda.
- A entidade está incerta quanto à probabilidade de devolução.

A receita de juros é reconhecida usando-se o método da taxa de juros efetiva. Os *royalties* são reconhecidos pelo regime de competência, de acordo com a essência do contrato em questão. Os dividendos são reconhecidos quando o direito do acionista de receber pagamento é estabelecido.

### Subvenções do governo - IAS 20

As subvenções do governo são reconhecidas quando existe certeza razoável de que a entidade cumprirá as condições relacionadas para obtenção da subvenção, e de que elas serão recebidas.

As subvenções relacionadas à receita são reconhecidas na demonstração do resultado ao longo dos períodos necessários para que elas se contraponham aos correspondentes custos que destinam a compensar. A época desse reconhecimento na demonstração do resultado depende do preenchimento de todas as condições ou obrigações referentes à subvenção.

As subvenções relacionadas a ativos são deduzidas do valor contábil do ativo em questão ou apresentadas no balanço patrimonial como receita diferida. A demonstração do resultado é afetada pela diminuição da despesa de depreciação ou pelo reconhecimento sistemático da receita futura como lucro ao longo da vida útil do ativo em questão.

### Contratos de construção - IAS 11

Contrato de construção é aquele especificamente negociado para a construção de um ativo ou combinação de ativo, incluindo contratos para a prestação de serviços diretamente relacionados à construção do ativo (como serviços de gerentes de projeto e arquitetos). Normalmente, são contratos da modalidade preço fixo ou contrato por Administração (*cost plus contracts*).

As receitas e despesas de contratos de construção são reconhecidas pelo método da porcentagem de conclusão. Isto significa que as receitas, as despesas e, portanto, o lucro são reconhecidos gradualmente à medida que ocorre a atividade do contrato. Esse método é semelhante ao do reconhecimento da receita relativa a serviços.

Quando o resultado do contrato não pode ser estimado com confiança, a receita é reconhecida somente na extensão dos custos incorridos que provavelmente serão recuperados; os custos do contrato são reconhecidos como despesa quando incorridos. Quando é provável que o total dos custos do contrato ultrapassará o total da receita do contrato, a perda esperada é reconhecida imediatamente como despesa.

## 10. Relatório por segmentos - IAS 14 e IFRS 8

Todas as entidades com ações ou títulos de dívida listados em bolsas ou que estejam em fase de obtenção de listagem devem divulgar informações sobre segmentos, de acordo com o IAS 14, *Relatórios por segmentos*. Esta norma continua a se aplicar até 31 de dezembro de 2008, quando a entidade deverá passar a adotar a norma revista para relatórios por segmentos - IFRS 8 (ver 10A adiante). É requerida uma abordagem de dois níveis (primário e secundário) ao relatório de segmentos e a entidade deve determinar se a segmentação primária é por atividade ou geografia, isso com base na fonte principal dos riscos e retornos da entidade. O segmento secundário é determinado automaticamente, depois de definido o segmento primário.

Os segmentos a serem reportados são determinados identificando-se os perfis específicos de riscos e retornos e, em seguida, usando-se um teste de limite. O segmento a ser reportado precisa auferir a maior parte de sua receita de clientes externos e representar 10% ou mais da receita total (externa ou interna) ou do lucro ou prejuízo totais, ou do total de ativos. Segmentos adicionais são reportados (mesmo se não se enquadrarem no teste de limite) até que pelo menos 75% da receita consolidada seja incluída nos segmentos a serem reportados.

As divulgações se concentram nos segmentos do formato de relatório primário (por atividade ou geografia); são apresentadas apenas informações limitadas no formato de relatório secundário (por atividade ou geografia). As divulgações de segmentos a serem reportados no formato primário incluem, por segmento: receita (mostrando a receita externa separadamente da interna), resultado, ativos, passivos, gastos de capital, depreciação e amortização, o valor total de despesas não monetárias significativas e perdas por *impairment*. As divulgações dos segmentos a serem reportados no formato secundário incluem receita do segmento, seus ativos e gastos de capital. O resultado dos segmentos secundários não precisa ser demonstrado.

É fornecida a conciliação entre as informações divulgadas sobre os segmentos reportáveis e os totais apresentados nas demonstrações financeiras.

## 10A. Relatório por segmentos - IFRS 8

O IASB emitiu o IFRS 8, *Segmentos operacionais*, em novembro de 2006, como parte da convergência com os US GAAP. O IFRS 8 é semelhante à norma dos EUA SFAS 131. Ela substitui o IAS 14 e entra em vigor para períodos iniciados a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo permitida a aplicação antecipada.

Todas as entidades com ações ou instrumentos de dívida listados ou cotados ou que estiverem em fase de obter a listagem ou cotação de instrumentos de dívida ou ações em um mercado público devem divulgar informações sobre segmentos.

Segmentos operacionais são componentes de uma entidade, identificados com base em relatórios internos sobre cada segmento que são usados normalmente pelo principal tomador de decisões operacionais da entidade (Chief operation decision-maker - CODM) para destinar recursos ao segmento e avaliar seu desempenho.

Os segmentos operacionais são reportados separadamente quando se enquadram na definição de segmento a ser reportado. Um segmento a ser reportado é um segmento operacional ou grupo de segmentos operacionais que ultrapassam os limites quantitativos expostos na norma. No entanto, a entidade pode divulgar segmentos operacionais adicionais, se optar por fazê-lo.

Todos os segmentos a serem reportados devem fornecer uma medida de lucro e ativos no formato utilizado pelo CODM, bem como divulgação da receita proveniente de clientes de cada grupo de produtos e serviços semelhantes, receita por geografia e dependência dos principais clientes. Outras divulgações detalhadas do desempenho e recursos são exigidas quando o CODM revisa esses valores. É requerida também uma conciliação dos totais de receita, lucro e prejuízo, ativos e outros itens relevantes analisados pelo CODM com as demonstrações financeiras primárias.

## 11. Benefícios a empregados - IAS 19

A contabilidade de benefícios a empregados - em especial pensões - é um tema complexo. Os passivos de planos de pensão de benefícios definidos são frequentemente relevantes. São de longo prazo e difíceis de medir, o que dá origem a dificuldades na mensuração do custo atribuído a cada exercício.

Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração paga ou prometida por uma entidade em troca de serviços prestados por seus empregados. Tais benefícios incluem benefícios relacionados a salários (salários, ordenados, participação nos lucros, bonificações e ausências remuneradas, como férias pagas e licença por tempo de serviço), benefícios de demissão (como indenização e pagamento por desligamento e benefícios de pós-emprego (como planos de benefícios de aposentadoria). Os pagamentos com opções de compra de ações ou ações por si só são tratados no IFRS 2.

Os benefícios pós-emprego incluem pensões, seguro de vida e assistência médica pós-emprego. As pensões são proporcionadas a empregados por meio de planos de contribuição definida ou de benefícios definidos.

O reconhecimento e a mensuração de benefícios de curto prazo é simples, pois não são necessárias premissas atuariais e as obrigações não são descontadas. Os benefícios de longo prazo, no entanto, principalmente aqueles pós-emprego, dão origem a questões de mensuração mais complicadas.

### Planos de contribuição definida

A contabilização de planos de contribuição definida é simples: o custo dos planos de contribuição definida é a contribuição a pagar pelo empregador naquele período contábil.

## Planos de benefícios definidos

A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa, uma vez que são necessárias premissas atuariais e métodos de avaliação para apurar a obrigação no balanço patrimonial e a despesa na demonstração do resultado. A despesa reconhecida não corresponde necessariamente às contribuições feitas no período.

O valor reconhecido no balanço patrimonial é a obrigação do benefício definido menos os ativos do plano ajustados pelos ganhos e perdas atuariais (ver adiante abordagem do “corredor”).

Para calcular a obrigação de benefícios definidos, são inseridas estimativas (premissas atuariais) sobre variáveis demográficas (como rotatividade e mortalidade de empregados) e variáveis financeiras (como aumentos futuros de salários e custos médicos) em um modelo de avaliação. Em seguida, o benefício é descontado a valor presente pelo método da unidade de crédito projetada. Para isso, normalmente é necessário o conhecimento especializado de um atuário.

Quando os planos de benefícios definidos contam com ativos, os ativos do plano são medidos ao valor justo usando-se estimativas de fluxo de caixa descontado se não houver disponibilidade de preços de mercado. Os ativos do plano são compensados com os passivos - ou seja, o superávit ou déficit líquido é mostrado no balanço patrimonial do empregador. Os ativos do plano são definidos com precisão e apenas aqueles que se enquadram na definição de ativos do plano podem ser compensados com as obrigações de benefícios definidos do plano.

A remensuração, em cada data do balanço, dos ativos do plano e da obrigação de benefícios definidos dá origem a ganhos e perdas atuariais. O IAS 19 prevê três métodos para reconhecer ganhos e perdas atuariais:

- De acordo com o conceito SORIE (statement of recognised income and expense), os ganhos e perdas atuariais são reconhecidos imediatamente na demonstração de receitas e despesas reconhecidas.
- De acordo com a abordagem do corredor, apenas os ganhos e perdas atuariais maior que 10% do valor presente da obrigação de benefícios definidos ou 10% do valor justo dos ativos do plano (se houver), são amortizados por um período não superior ao da vida de trabalho remanescente dos empregados.
- Também é permitido um reconhecimento mais rápido, incluindo o reconhecimento imediato total na demonstração do resultado.

O IAS 19 analisa as variações dos ativos e passivos do plano em vários componentes, cujo total líquido é reconhecido como uma despesa ou receita na demonstração do resultado. Esses componentes são:

- Custo do serviço corrente (valor presente dos benefícios auferidos por empregados na ativa no período em curso).
- Custo de juros (reversão proporcional do desconto da obrigação de benefícios definidos).
- Retorno esperado dos ativos do plano (juros, dividendos e ganhos de capital esperados dos ativos do plano).
- Ganhos e perdas atuariais, na medida em que são reconhecidos na demonstração do resultado (ver acima).
- Custos dos serviços passados (a variação do valor presente dos passivos do plano relativos a serviços de empregados prestados em períodos anteriores, decorrentes de variações dos benefícios pós-emprego).

Os custos dos serviços passados decorrentes de alterações do plano de pensão são reconhecidos como despesa pelo método linear ao longo do prazo médio até o fim do período aquisitivo dos benefícios. Se o período aquisitivo dos benefícios já tiver terminado, o custo de serviços passados é reconhecido imediatamente como despesa. Os ganhos e perdas na redução ou liquidação de um plano de benefícios definidos são reconhecidos na demonstração do resultado quando ocorre a redução ou liquidação.

O IFRIC 14, *IAS 19 - Limite para um ativo de benefício definido, exigências mínimas de financiamento e suas interações* fornece orientação para avaliar o limite do valor de um superávit que pode ser reconhecido como ativo. Ela também explica como o ativo ou passivo de pensão pode ser afetado por um requisito legal ou contratual de custeio mínimo.

## 12. Pagamento baseado em ações - IFRS 2

As transações de pagamento baseado em ações são aquelas em que as entidades recebem bens ou serviços em troca de instrumentos patrimoniais da entidade (ou da controladora da entidade ou de outra entidade do mesmo grupo) (“pagamento baseado em ações quitado com ações”), ou por caixa (ou outros ativos), quando o valor é baseado no preço ou valor das ações da entidade (“pagamento baseado em ações quitado em dinheiro”). A transação mais comum é a de planos de ações para empregados, como os planos de opção de compra de ações. No entanto, às vezes as entidades também pagam outras despesas, como honorários profissionais, bem como a compra de ativos, por meio de pagamento baseado em ações.

Em consonância com o IFRS 2, *Pagamento baseado em ações*, o tratamento contábil tem por base o valor justo dos instrumentos. A contabilidade nessa área pode ser difícil, em razão dos complexos modelos que precisam ser usados para calcular o valor justo de opções, e também devido à variedade e à complexidade dos planos. Além disso, a norma requer extensas divulgações. O resultado é em geral reduzir os lucros reportados, sobretudo nas entidades que utilizam amplamente o pagamento baseado em ações como parte de sua estratégia de remuneração.

Todas as transações que envolvem pagamento baseado em ações são registradas como despesas ou ativos, conforme cabível, ao longo do período aquisitivo.

As transações de pagamento baseado em ações quitadas com ações são mensuradas ao valor justo na data de concessão por serviços de empregados; no caso de transações não com empregados, ao valor justo dos bens ou serviços recebidos na data em que a entidade reconhece os bens ou serviços. Se o valor justo dos bens ou serviços não puder ser estimado com confiança - por exemplo, serviços de empregados ou situações em que os bens ou serviços não podem ser especificamente identificados - a entidade usa o valor justo dos instrumentos acionários concedidos. Desde a publicação do IFRIC *Escopo do IFRS 2*, em janeiro de 2006, a administração precisa avaliar se existem bens ou serviços não identificáveis recebidos ou a serem recebidos pela entidade, pois eles também precisarão ser medidos de acordo com o IFRS 2.

Depois de apurado o valor justo na data da concessão, as transações de pagamento baseado em ações quitadas com ações não são remensuradas.

O tratamento é diferente no caso de transações de pagamento baseado em ações liquidadas em dinheiro: as remunerações ou serviços liquidados em dinheiro são mensurados ao valor justo do passivo. O passivo é remensurado em cada data de balanço e na data da liquidação, sendo as variações do valor justo reconhecidas na demonstração do resultado.

## 13. Imposto de renda - IAS 12

Nas demonstrações financeiras, os impostos abrangem o imposto corrente e o imposto diferido.

A despesa de impostos correntes de um período baseia-se nos valores tributáveis e dedutíveis que serão apresentados na declaração de rendimento do exercício. A entidade reconhece um passivo no balanço patrimonial com respeito à despesa de imposto corrente do período em curso e anteriores, na medida em que não tiverem sido recolhidos. A entidade reconhece um ativo quando o imposto corrente foi recolhido a maior.

O imposto a recolher baseado no lucro tributável raramente corresponde à despesa de impostos que se pode esperar com base no lucro contábil antes da tributação. Esse descasamento pode ocorrer porque os critérios de reconhecimento do IFRS para itens de receitas e despesas são diferentes do tratamento desses itens conforme a legislação tributária.

O imposto diferido busca solucionar esse descasamento. Ele se baseia nas diferenças temporárias entre a base de impostos de um ativo ou passivo e seu valor contábil nas demonstrações financeiras. Se, por exemplo, um imóvel para investimento é reavaliado para cima mas não vendido, a reavaliação gera uma diferença temporária (o valor contábil do ativo nas demonstrações financeiras é maior que a base tributária do ativo) e a consequência tributária é um imposto diferido passivo.

O imposto diferido é provisionado por completo para todas as diferenças temporárias surgidas entre a base tributária dos ativos e passivos e seu valor contábil nas demonstrações financeiras, exceto quando a diferença temporária decorre de:

- Reconhecimento inicial de ágio (apenas com relação a impostos diferidos passivos).
- Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em uma transação que não é uma combinação de empresas e que não afeta o lucro contábil nem o lucro tributável.
- Investimentos em controladas, sucursais, coligadas e *joint ventures*, desde que sejam satisfeitos determinados critérios.

O imposto corrente e o diferido são reconhecidos na demonstração do resultado, a não ser que o imposto seja decorrente de uma combinação de empresas ou de uma transação ou fato reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, no mesmo período ou em outro. As consequências tributárias, por exemplo, de uma mudança nas alíquotas ou na legislação de impostos, uma reavaliação da possibilidade de recuperação de ativos de imposto diferido, ou uma mudança na forma esperada de recuperação de um ativo são reconhecidas na demonstração do resultado, exceto na medida em que se relacionaram com itens anteriormente debitados ou creditados ao patrimônio líquido.

Os impostos diferidos ativos e passivos são mensurados às alíquotas de imposto que devem se aplicar ao período em que o ativo for realizado ou o passivo for quitado, com base nas alíquotas de imposto (e leis de impostos) promulgadas ou substancialmente promulgadas até a data do balanço. Não é permitido o desconto a valor presente de impostos diferidos ativos e passivos.

A mensuração de impostos diferidos passivos e impostos diferidos ativos reflete as consequências tributárias que adviriam da maneira como a entidade, na data do balanço, espera recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos. A maneira esperada de recuperação de terrenos, dada a sua natureza, é sempre por meio da venda. No caso de outros ativos, a maneira como a administração espera recuperar o ativo (ou seja, mediante uso ou venda ou uma combinação de ambos) deve ser considerada em cada data de balanço.

A administração reconhece um imposto diferido ativo referente a diferenças temporárias dedutíveis, à medida que for provável que vá existir lucro tributável, com o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada. Isso também se aplica a impostos diferidos ativos referentes a prejuízos fiscais não utilizados a compensar.

## 14. Lucro por ação - IAS 33

Lucro por ação (LPA) é uma relação amplamente utilizada por analistas financeiros, investidores e outros para aferir a rentabilidade de uma empresa e avaliar suas ações. Normalmente, o LPA é calculado no contexto das ações ordinárias da entidade. Os lucros atribuídos aos acionistas ordinários, portanto, são apurados deduzindo-se do lucro líquido os lucros atribuídos aos titulares de ações preferenciais. Observe, entretanto, que certas ações preferenciais se equiparam a ordinárias e, dessa forma, fazem parte do cálculo.

Quando apresentado na demonstração do resultado, o LPA ajuda os acionistas a aferirem o lucro líquido atual da empresa e as variações desse lucro entre períodos.

Todas as entidades cujas ações, incluindo ações potenciais, são negociadas em bolsa, ou que estão em fase de emissão de tais ações ou ações potenciais no mercado devem divulgar, com igual destaque na demonstração do resultado, o LPA básico e diluído.

O LPA básico é calculado dividindo-se o lucro ou prejuízo do período atribuído aos acionistas da controladora pela média ponderada da quantidade de ações em circulação (incluindo ajustes por bônus e emissão de direitos).

O LPA diluído é calculado ajustando-se o lucro ou prejuízo e a média ponderada da quantidade de ações levando em conta a conversão de todas as ações potenciais com efeito de diluição. Ações potenciais são instrumentos financeiros ou contratos capazes de resultar na emissão de ações, como títulos conversíveis e opções (incluindo opções de compra de ações por empregados).

O LPA básico e diluído, tanto das operações contínuas como totais, é apresentado na demonstração do resultado, com igual destaque para cada tipo de ações. Números separados de LPA de operações descontinuadas são divulgados na demonstração do resultado ou nas notas explicativas.

## Balanço patrimonial e correspondentes notas explicativas

### 15. Ativos intangíveis - IAS 38

Cada vez mais, a capacidade de uma entidade de gerar lucros provém de fatores que são adicionais a seus ativos tangíveis, tais como patentes, marcas, relacionamentos com clientes e software. No passado, raramente esses ativos intangíveis eram reconhecidos separadamente em combinações de empresas ou incluídos no ágio. Há um crescente foco na identificação, no reconhecimento e na mensuração desses ativos intangíveis em uma combinação de empresas. Os requisitos para o reconhecimento e a mensuração de ativos intangíveis adquiridos separadamente e gerados internamente também recebeu mais atenção.

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável, sem existência física. O critério de identificação é satisfeito quando o ativo intangível é separável (ou seja, quando pode ser vendido, transferido ou licenciado), ou quando decorre de contratos ou outros direitos em lei.

#### Ativos intangíveis adquiridos separadamente

Os ativos intangíveis adquiridos separadamente são inicialmente reconhecidos ao custo. O custo compreende o preço de compra, incluindo impostos de importação, impostos sobre a compra não restituíveis, e todos os custos diretamente atribuídos ao preparo do ativo para seu fim pretendido. O preço de compra de um ativo intangível adquirido separadamente incorpora premissas sobre os prováveis benefícios econômicos futuros que podem ser gerados pelo ativo.

## Ativos intangíveis gerados internamente

O processo de geração de um ativo intangível é dividido em uma fase de pesquisa e uma fase de desenvolvimento. Nenhum gasto durante a fase de pesquisa pode ser capitalizado. Os gastos incorridos na fase de desenvolvimento são capitalizados com o ativo intangível quando a entidade pode demonstrar:

- Sua viabilidade técnica.
- Sua intenção de concluir o desenvolvimento.
- Forma como o ativo intangível vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros (por exemplo, a existência de um mercado para o produto relacionado ao ativo intangível ou para o próprio ativo intangível).
- A disponibilidade de recursos para concluir o desenvolvimento.
- Sua capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao desenvolvimento do ativo intangível.

Gastos baixados durante a fase de pesquisa ou desenvolvimento não podem ser posteriormente ativados se o projeto satisfizer os critérios de reconhecimento em uma data posterior.

Os custos referentes a muitos itens intangíveis gerados internamente não podem ser ativados e são debitados ao resultado à medida que forem incorridos. Incluem-se aí

custos de pesquisa, início de atividades e propaganda. Os gastos com marcas geradas internamente, listas de contatos, listas de clientes, títulos de publicação e fundo de comércio também não são reconhecidos como ativos intangíveis.

## Ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de empresas

Os ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de empresas são reconhecidos separadamente se puderem ser medidos com confiança, independentemente de terem ou não sido reconhecidos anteriormente nas demonstrações financeiras da adquirida.

### Mensuração subsequente

Os ativos intangíveis são amortizados, a menos que tenham vida útil indefinida. A amortização é feita sistematicamente ao longo da vida útil do ativo intangível. Um ativo intangível tem vida útil indefinida quando, com base em análise de todos os fatores envolvidos, não existe limite previsível ao período em que se espera que o ativo gere entradas líquidas de caixa para a entidade.

Os ativos intangíveis com vida útil finita são avaliados para verificação de *impairment* quando existe um indício de que ocorreu um *impairment*. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ativos intangíveis ainda não em uso devem ser testados anualmente para verificação de *impairment* e sempre que houver uma indicação de *impairment*.

## 16. Imobilizado - IAS 16

O imobilizado é reconhecido quando o custo de um ativo pode ser medido com confiança e for provável que a entidade obterá benefícios econômicos futuros do ativo.

O imobilizado é medido inicialmente ao custo. O custo inclui o valor justo do contrato firmado para adquirir o ativo (líquido de descontos e abatimentos) e todos os custos diretamente atribuídos à colocação do ativo em condição de funcionamento para seu uso pretendido (incluindo impostos de importação e impostos sobre a compra não restituíveis).

Os custos diretamente atribuídos abrangem o custo da preparação do local, entrega, instalação, honorários profissionais pertinentes e o custo estimado do desmonte e remoção do ativo e restauração do local (na medida em que tal custo tiver sido reconhecido como provisão).

Os gastos subsequentes relacionados a um item do imobilizado são ativados se satisfizerem os critérios de reconhecimento.

O imobilizado pode conter partes com diferentes vidas úteis. A depreciação é calculada com base na vida de cada uma dessas partes (abordagem por componentes). No caso de substituição de uma parte, a nova parte é ativada na medida em que satisfizer os critérios de reconhecimento de um ativo, e o valor contábil residual das partes substituídas é baixado.

O custo de grandes vistorias ou reformas de um item, realizadas em intervalos regulares ao longo da vida útil do item, é ativado na medida em que satisfizer os critérios de reconhecimento de um ativo. Em geral, deve ter sido anteriormente identificada como um componente, conforme descrito no parágrafo anterior. O valor contábil das partes substituídas é baixado.

### Custos de captação

Atualmente, de acordo com o IAS 23, as entidades podem escolher uma política e optar por ativar ou debitar no resultado os custos de captação que forem diretamente atribuídos à aquisição, à produção ou à construção de um ativo qualificado.

No entanto, o IASB revisou o IAS 23 para os períodos contábeis a se iniciar a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo permitida a aplicação antecipada. O IAS 23 revisado exclui a opção de debitar custos de captação no resultado e exige que os custos de captação diretamente atribuídos à aquisição, à construção ou à produção de um ativo qualificado sejam ativados.

## 17. Propriedades para investimento - IAS 40

Propriedades para investimento são imóveis (terrenos ou prédios, ou parte de um prédio ou ambos) detidos por uma entidade para auferir aluguéis e/ou para valorização. Todos os outros imóveis são contabilizados como imobilizado de acordo com o IAS 16, *Imobilizado*, se forem retidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços (uso próprio); ou como estoques de acordo com o IAS 2, *Estoques*, se forem destinados à venda no curso normal dos negócios.

Imóveis ocupados pelos proprietários, imóveis em construção para terceiros, imóveis arrendados a um terceiro mediante um arrendamento financeiro e imóveis em construção ou desenvolvimento para uso futuro como propriedades para investimento não se enquadram na definição de propriedade para investimento.

Para que uma propriedade para investimento seja reconhecida como tal, ele deve satisfazer os critérios de reconhecimento de um ativo. A mensuração inicial é ao valor justo da remuneração de sua compra, acrescida de todos os custos diretamente atribuídos a ele. Depois da mensuração inicial, a entidade pode escolher como política contábil registrar as propriedades para investimento ao valor justo ou ao custo. A política escolhida é aplicada uniformemente a todas as propriedades para investimento de propriedade da entidade.

O modelo do valor justo requer a mensuração de todas as propriedades para investimento ao valor justo. Valor justo é o preço pelo qual o imóvel poderia ser trocado entre partes bem informadas e dispostas, em uma operação puramente comercial. As variações do valor justo são reconhecidas na demonstração do resultado no período em que ocorrem.

O modelo do custo requer que as propriedades para investimento sejam contabilizados ao custo menos depreciação acumulada e eventuais perdas acumuladas por *impairment* - ou seja, tratados de acordo com o tratamento normal de imobilizado. O valor justo desses imóveis deve ser divulgado nas notas explicativas.

## 18. *Impairment* de ativos - IAS 36

Quase todos os ativos - circulantes e não circulantes - estão sujeitos ao teste de *impairment*.

O princípio básico do *impairment* é que um ativo não pode ser registrado no balanço patrimonial acima de seu valor de recuperação. Define-se valor de recuperação como o maior entre o valor justo do ativo menos custos de venda e seu valor em uso. O valor justo menos custos de venda é o montante a ser obtido da venda de um ativo em uma operação puramente feita com base em transações recentes no mercado entre partes independentes, menos custos de alienação. O valor em uso requer que a administração calcule os fluxos de caixa futuros a serem provenientes do ativo e os desconte usando uma taxa de mercado antes dos impostos que reflita as avaliações atuais do valor do dinheiro no tempo e dos riscos específicos do ativo.

Todos os ativos sujeitos ao *impairment* são testados quando existe alguma indicação de que esse ativo teve redução em seu valor recuperável. Alguns ativos (ágios, ativos intangíveis de vida indefinida e ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso) também são submetidos anualmente ao teste de *impairment*, mesmo na ausência de indicadores de *impairment*.

Ao avaliar se um ativo sofreu *impairment*, são considerados tanto indicadores externos (por exemplo, mudanças significativas com efeito adverso no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, ou aumentos das taxas de juros de mercado) e indicadores internos (por exemplo, evidência de obsolescência ou de danos físicos de um ativo, ou evidência, provenientes de relatórios internos, que indique que o desempenho econômico do ativo é ou será pior do que o esperado).

O valor de recuperação é calculado individualmente por ativo. No entanto, raramente um ativo gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos e a maioria dos ativos é submetida a teste de *impairment* em grupos de ativos descritos como unidades geradoras de caixa (CGUs, do inglês cash generating units).

Uma unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outras CGUs.

O valor contábil de um ativo é comparado com o valor de recuperação (que é o maior entre valor em uso ou valor justo menos custos de venda). Um ativo ou CGU sofre *impairment* quando seu valor contábil supera seu valor de recuperação. O *impairment* é alocado ao ativo ou ativos da CGU, sendo a perda por *impairment* reconhecida na demonstração do resultado.

## 19. Arrendamento mercantil - IAS 17

Um arrendamento confere a uma parte (o arrendatário) o direito de usar um ativo por um intervalo de tempo acordado, em troca de pagamento ao arrendador. O arrendamento é uma importante fonte de financiamento a médio e a longo prazo. A contabilização de arrendamentos pode ter um efeito significativo sobre as demonstrações financeiras do arrendatário e do arrendador.

Os arrendamentos são classificados em financeiros ou operacionais em seu início, baseando-se na extensão em que os riscos e benefícios da propriedade são transferidos para o arrendatário. Em um arrendamento financeiro, o arrendatário fica com riscos e benefícios substanciais da propriedade. Todos os outros arrendamentos são arrendamentos operacionais. Os arrendamentos de terrenos e edificações são considerados separadamente nos IFRSs.

Em um arrendamento financeiro, o arrendatário reconhece um ativo como arrendamento financeiro e uma correspondente obrigação. O arrendatário deprecia o ativo.

O arrendador, inversamente, reconhece o ativo arrendado como uma conta a receber. A conta a receber é medida como base no “investimento líquido” no arrendamento - o valor mínimo de pagamentos de arrendamento a receber, descontado à taxa interna de rendimento do arrendamento e acrescido de valor residual não garantido que reverte para o arrendador.

Em um arrendamento operacional, o arrendatário não reconhece um ativo. O arrendador continua a reconhecer o ativo arrendado e sua depreciação. Normalmente, as prestações mínimas de arrendamento são debitadas à demonstração do resultado do arrendatário e creditados à demonstração do resultado do arrendador pelo método linear durante o prazo do arrendamento.

Transações vinculadas com a forma legal de um arrendamento são contabilizadas com base em sua essência, e não em sua forma legal. Em alguns casos, por exemplo, um contrato na forma de arrendamento é celebrado principalmente para conseguir um determinado resultado fiscal e não para transmitir o direito de uso de um ativo. Se forem satisfeitas condições específicas, esses contratos estão fora do escopo do IAS 17.

Da mesma maneira, algumas transações que não têm a forma legal de arrendamento mas que transferem o direito de uso de um ativo específico são, em essência, arrendamentos e são contabilizados de acordo com o IAS 17. Como exemplo, um contrato para comprar a totalidade da produção de uma determinada máquina pode ser um arrendamento.

## 20. Estoques e contratos de construção - IAS 2

Os estoques são inicialmente reconhecidos ao custo. O custo dos estoques inclui impostos de importação, impostos não restituíveis, custos de transporte e manuseio e todos os outros custos diretamente atribuídos menos descontos comerciais, abatimentos e itens semelhantes.

Os estoques são avaliados entre, custo ou valor líquido de realização, dos dois o menor. O valor líquido de realização é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, menos os custos de finalização e as despesas estimadas de vendas.

O IAS 2 exige que o custo dos itens que não são intercambiáveis ou que foram segregados para contratos específicos seja apurado em bases individuais. O custo dos outros itens dos estoques usados é definido utilizando-se o método de primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pela fórmula da média ponderada do custo. Não é permitido o

método último a entrar, primeiro a sair (UEPS). A entidade usa a mesma fórmula de custo para todos os estoques que têm natureza e uso semelhantes. Se os estoques tiverem natureza ou uso diferentes, pode ser justificada a utilização de fórmulas de custo diferentes. A fórmula de custo usada é aplicada uniformemente de período a período.

## 21. Provisões e contingências - IAS 37

Um passivo é definido como uma obrigação presente da entidade decorrente de eventos passados, cuja liquidação se espera resulte em uma saída de recursos da entidade contendo benefícios econômicos”. Uma provisão se enquadra na categoria de passivo e é definida como “um passivo de ocorrência ou valor incertos”.

### Reconhecimento e mensuração inicial

É reconhecida uma provisão quando: a entidade tem uma obrigação presente de transferir benefícios econômicos em resultado de fatos passados; é provável (mais provável de ocorrer do que de não ocorrer) que tal transferência seja requerida para liquidar a obrigação; e pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso necessário para liquidar a obrigação na data do balanço patrimonial, medido com base nos fluxos de caixa esperados descontados pelo valor do dinheiro no tempo. Não são reconhecidas provisões para prejuízos operacionais futuros.

Uma obrigação presente decorre de um evento gerador de obrigação e pode assumir a forma de uma obrigação legal ou uma obrigação implícita. Um fato vinculativo deixa a entidade sem alternativa realista a não ser a quitação da obrigação. Se a entidade puder evitar o gasto futuro por meio de ações futuras, ela não tem obrigação presente e não é necessária uma provisão. Uma entidade, por exemplo, não pode reconhecer uma provisão com base unicamente na intenção de incorrer em gastos em alguma data futura ou na expectativa de futuros prejuízos operacionais (a menos que eles se relacionem a um contrato oneroso).

Uma obrigação, em geral, não precisa assumir a forma de obrigação “legal” para que seja reconhecida uma provisão. A entidade pode ter um padrão estabelecido de prática anterior que indica a outros que ela aceitará determinadas responsabilidades e, como resultado, gerou uma expectativa válida por parte desses outros de que cumprirá tais responsabilidades (ou seja, a entidade está sujeita a uma obrigação implícita).

Se a entidade tiver um contrato oneroso (os custos inevitáveis de cumprir as obrigações pelo contrato superam os benefícios econômicos que se espera receber em virtude dele), a obrigação presente pelo contrato é reconhecida como uma provisão. No entanto, são reconhecidos impairments de quaisquer ativos relacionados antes de ser constituída uma provisão.

### Provisões para reestruturação

Existem requisitos específicos para provisões para reestruturação. É constituída uma provisão quando existe: (a) um plano formal detalhado identificando os principais aspectos da reestruturação e (b) uma expectativa real entre os envolvidos de que a

entidade fará a reestruturação; expectativa gerada devido ao início da implantação do plano ou devido à divulgação dos principais aspectos da reestruturação.

Um plano de reestruturação não gera uma obrigação presente na data do balanço patrimonial se for anunciado após tal data, mesmo se for anunciado antes da aprovação das demonstrações financeiras. Não surge nenhuma obrigação pela venda de uma operação até a entidade se comprometer com a venda (ou seja, até haver um contrato firme de venda).

A provisão inclui apenas os custos incrementais necessariamente resultantes da reestruturação, e não aqueles referentes às atividades normais da entidade. Os ganhos esperados na venda de ativos não são considerados ao quantificar a provisão para reestruturação.

## Reembolsos

Uma obrigação e eventual recuperação prevista são apresentadas separadamente, respectivamente como um passivo e um ativo; contudo, somente pode ser reconhecido um ativo se for praticamente certo que a liquidação da obrigação resultará em um reembolso, sendo que o valor reconhecido pelo reembolso não deve superar o valor da provisão. O valor de um eventual reembolso esperado deve ser divulgado. A apresentação líquida é permitida apenas na demonstração do resultado.

## Mensuração subsequente

A administração identifica, em cada data de encerramento do exercício, a melhor estimativa dos gastos requeridos para liquidar a obrigação presente naquela data, descontada a uma taxa adequada. O aumento da provisão por decurso de tempo é reconhecido como despesa de juros.

## Passivos contingentes

Passivos contingentes são obrigações possíveis cuja existência somente será confirmada por ocasião da ocorrência ou não ocorrência de fatos futuros incertos fora do controle da entidade, ou obrigações presentes que não são reconhecidas porque: (a) não é provável que seja requerida uma saída de benefícios econômicos para liquidar a obrigação ou (b) seu valor não pode ser medido com confiança.

Os passivos contingentes não são reconhecidos, porém são divulgados e descritos nas notas explicativas às demonstrações financeiras, juntamente com uma estimativa de seu efeito financeiro potencial e incertezas relativas ao valor ou época de uma eventual saída de recursos, a menos que a possibilidade de liquidação seja remota.

## Ativos contingentes

Ativos contingentes são ativos possíveis cuja existência será confirmada apenas por ocasião da ocorrência ou não ocorrência de fatos futuros incertos fora do controle da entidade. Os ativos contingentes não são reconhecidos. Quando a realização de receita for virtualmente certa, o correspondente ativo não é um ativo contingente e é reconhecido como ativo.

Os ativos contingentes são divulgados e descritos nas notas explicativas às demonstrações financeiras, juntamente com uma estimativa de seu efeito financeiro potencial, se a entrada de benefícios econômicos for provável.

## 22. Eventos subsequentes - IAS 10

Em geral, não é viável para os responsáveis finalizarem demonstrações financeiras sem que transcorra um prazo entre a data do balanço patrimonial e a data em que é autorizada a emissão dessas demonstrações. Portanto, surge uma questão quanto à extensão em que fatos ocorridos entre a data do balanço patrimonial e a data da aprovação (isto é, eventos subsequentes) devem ser refletidos nas demonstrações financeiras.

Os eventos subsequentes a data do balanço patrimonial podem ser ou não sujeitos a ajustes. Os eventos sujeitos a ajustes fornecem mais evidências das condições que existiam na data do balanço patrimonial - por exemplo, a determinação, após o fim do exercício, do valor a receber de ativos vendidos antes do fim do exercício. Os eventos não sujeitos a ajustes referem-se a condições surgidas após a data do balanço - por exemplo, o anúncio de um plano de desativação de uma operação após o fim do exercício.

O valor contábil dos ativos e passivos na data do balanço patrimonial são ajustados apenas pelos eventos sujeitos a ajustes ou eventos que indicam que a premissa de viabilidade em relação à entidade como um todo (continuidade) não é adequada. Eventos significativos não sujeitos a ajustes após o balanço patrimonial, como a emissão de ações ou combinações importantes de empresas, são divulgados.

Os dividendos propostos ou declarados após a data do balanço mas antes da autorização de emissão das demonstrações financeiras não são reconhecidos como um passivo na data do balanço exceto até o limite dos dividendos mínimos, quando aplicável. Em qualquer caso, são divulgados os dados referentes a esses dividendos.

A entidade divulga a data em que a emissão das demonstrações financeiras foram aprovadas e as pessoas que autorizaram a emissão e, se necessário, o fato de que os sócios ou outras pessoas têm a possibilidade de alterar, em Assembleia, por exemplo, as demonstrações financeiras após sua emissão.

## 23. Capital social e reservas

O patrimônio líquido, juntamente com o ativo e passivo, é um dos três elementos usados para mensurar a situação financeira e patrimonial de uma entidade. A estrutura conceitual (*Framework*) define o patrimônio líquido como a participação residual nos ativos da entidade após dedução de todos os seus passivos. De acordo com o IFRS, o termo “patrimônio líquido” é usado muitas vezes de modo a abranger os instrumentos patrimoniais da entidade e suas reservas. O patrimônio líquido é descrito de diversas formas nas demonstrações financeiras. Ele é designado por empresas como patrimônio dos sócios, patrimônio líquido, capital e reservas, fundos dos acionistas e propriedade. O patrimônio líquido inclui diversos componentes com diferentes características.

A determinação do que constitui um instrumento de patrimônio para fins de IFRS, e como ele deve ser contabilizado, se enquadra no escopo da norma sobre instrumentos financeiros IAS 32, *Instrumentos financeiros: apresentação*.

De acordo com o IFRS, diferentes tipos de ações podem ser tratados como dívida ou ações, ou um instrumento composto com componentes de dívida e ações. Os instrumentos de capital (por exemplo, ações ordinárias emitidas não resgatáveis) são em geral registrados pelo valor da emissão, líquido dos custos de transação. Os instrumentos de patrimônio não são remensurados após o reconhecimento inicial.

As reservas incluem lucros acumulados, juntamente com reservas de ajuste a valor justo, reservas de *hedging*, reservas de reavaliação de ativos e reservas de conversão de moeda estrangeiras, além de outras reservas estatutárias.

### Ações em tesouraria

As ações em tesouraria são deduzidas do capital. Não é reconhecido nenhum ganho ou perda no resultado por ocasião da compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital da entidade.

### Participações de minoritários

Nas demonstrações financeiras consolidadas, as participações de minoritários são apresentadas como um componente do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido da controladora.

## Divulgações

O IAS 1, *Apresentação das demonstrações financeiras* (ver seção 4), requer várias divulgações. Elas incluem o total de capital social emitido e reservas, a apresentação de uma demonstração das mutações do patrimônio líquido, políticas de gestão de capital e informações sobre dividendos. O IAS 1 foi revisado e sua aplicação é requerida para períodos contábeis a se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo permitida a aplicação antecipada. As principais diferenças que afetam o capital social e as reservas estão contidas na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

## Demonstrações financeiras consolidadas e individuais

### 24. Demonstrações financeiras consolidadas e individuais - IAS 27

O IFRS exige que os grupos elaborem demonstrações financeiras consolidadas, com algumas exceções.

Controlada é uma entidade sob o controle da controladora. Todas as controladas são consolidadas. Controle é o poder de determinar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de modo a obter benefícios de suas atividades. Presume-se que exista poder quando o investidor detém mais de 50% do poder de voto da investida; essa suposição pode ser refutada se houver indícios claros em contrário. Também pode existir controle quando menos de 50% do poder de voto da investida é detido e a controladora tem o poder de controle, por exemplo, pelo fato de controlar o conselho de administração.

A consolidação de uma controlada ocorre a partir da data da aquisição, que é a data em que o controle dos ativos líquidos e das operações da adquirida é efetivamente transferido para a adquirente. A consolidação é feita para apresentar o efeito que existiria como se a controladora e todas as controladas fossem uma única entidade. As operações dentro do grupo (por exemplo, vendas de uma controlada para outra), portanto, são eliminadas.

Uma entidade com uma ou mais controladas (controladora) apresenta demonstrações financeiras consolidadas a menos que sejam satisfeitas todas as seguintes condições:

- Ela mesma é uma controlada (sujeito a não haver objeções por parte de nenhum acionista).
- Seus títulos de dívida ou ações não são negociados no mercado aberto.
- Ela não está em fase de emitir valores mobiliários ao público.
- A controladora final ou intermediária da entidade divulga demonstrações financeiras consolidadas em IFRS.

Não há isenções se o grupo for pequeno ou se algumas controladas atuarem em um ramo diferente.

A partir da data da aquisição, a controladora (adquirente) incorpora à demonstração do resultado o desempenho financeiro da adquirida e reconhece no balanço patrimonial consolidado os ativos e passivos adquiridos (ao valor justo), incluindo o eventual ágio na aquisição. Excetua-se os ativos não circulantes que são classificados como mantidos para venda de acordo com o IFRS 5, e que são registrados ao valor justo menos custo de venda.

Nas demonstrações financeiras individuais (não consolidadas) de uma controladora, os investimentos em controladas são contabilizados ao custo ou como ativos financeiros de acordo com o IAS 39.

## Entidades de propósito especial

Uma entidade de propósito especial (EPE) é uma entidade constituída com um objeto social restrito e bem definido. Ela pode atuar de uma maneira previamente determinada de modo que nenhuma outra parte tenha autoridade decisória explícita sobre suas atividades após a constituição. A entidade consolida uma EPE quando a essência do relacionamento entre a entidade e a EPE indica que a EPE é controlada pela entidade. O controle pode existir desde o começo, mediante a prévia determinação das atividades da EPE, ou não. Pode-se considerar que uma entidade controla uma EPE quando a maioria dos riscos e benefícios referentes a suas atividades ou ativos cabe à entidade.

## 25. Combinações de empresas - IFRS 3

Uma combinação de empresas poderia ser definida simplesmente como a transação em que uma entidade obtém o controle de outra. Mas como o conceito é mais abrangente, ela é definida como uma reunião, por aquisição ou interesse, de entidades ou negócios separados em uma única entidade que reporta. Uma combinação de empresas pode ser estruturada de diversas maneiras por motivos tributários, legais ou outros. Em todas as combinações de empresas, é preciso identificar um comprador para fins contábeis. O comprador é a entidade que obteve o controle de uma ou mais outras entidades ou negócios (a adquirida). Define-se controle como o poder de determinar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou negócio de modo a obter benefícios de suas atividades. Uma série de fatores pode influenciar qual entidade tem o controle. Eles incluem detenção acionária, controle do conselho e acordos de controle. Quando uma entidade possui mais de 50% das ações, com direito a voto, de outra entidade, presume-se que ela tem o controle.

O adquirente apura o custo da combinação na data da aquisição (a data em que obtém controle sobre os ativos líquidos da adquirida). O custo da combinação inclui caixa e equivalentes de caixa e o valor justo de eventuais itens não monetários dados, mais custos diretamente atribuídos à aquisição. Todas as ações emitidas para o negócio são avaliadas ao valor justo. O valor de mercado das ações é usado como evidência do valor justo. Se parte do preço for diferida, ela é descontada para refletir seu valor presente na data da aquisição.

É possível que uma parcela dada na compra seja condicionada ao resultado de acontecimentos futuros ou ao desempenho da entidade adquirida (“remuneração contingente”). A remuneração contingente que pode ser estimada com confiança e cujo pagamento é provável é registrada por completo na data da combinação de empresas. A remuneração contingente é ajustada de modo a refletir o resultado real.

Depois de estabelecido o custo, ele é comparado com o valor justo dos ativos identificáveis da adquirida (incluindo ativos intangíveis não reconhecidos anteriormente), passivos identificáveis e passivos contingentes. Os ativos e passivos da adquirida são avaliados ao valor justo (ou seja, seu valor é determinado por referência a uma transação puramente comercial - a intenção do adquirente não é relevante). Se a aquisição for de menos de 100% da adquirida, existe uma participação minoritária (também chamada “participação não controladora”). A participação minoritária representa a parcela do valor justo dos ativos líquidos identificáveis da entidade não de propriedade da entidade que a controla.

A diferença entre o custo de aquisição e o valor justo dos ativos e passivos identificáveis constitui o ágio. Depois de reconhecer todos os intangíveis, o saldo do ágio representa sinergias e alguns intangíveis não reconhecidos, tais como os próprios empregados da entidade. O ágio é reconhecido como um ativo intangível e submetido anualmente a teste de *impairment*. Se o valor justo dos ativos e passivos adquiridos superar o custo de aquisição, essa diferença é levada à demonstração do resultado. A expectativa é que isso ocorra apenas em raros casos - por exemplo, quando a compra foi feita a um preço de ocasião.

O acima exposto resume os atuais requisitos. Uma nova norma - IFRS 3 (revisada) - foi publicada e entrará em vigor a partir de julho de 2009.

## 26. Alienação de controladas, negócios e ativos não circulantes - IFRS 5

Quando ocorre ou está prevista uma alienação, deve-se levar em conta o IFRS 5, *Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas*. Essa norma se aplica a ativos não circulantes (ou grupos de alienação) cujo valor será recuperado principalmente mediante venda, e não por seu uso contínuo. Ela não se aplica a ativos que estão sendo sucateados, liquidados ou abandonados. Um grupo de alienação é um grupo a ser alienado, por venda ou não, juntamente, como grupo, em uma única transação, e inclui os passivos diretamente associados aos ativos que serão transferidos na transação.

Quando o ativo não circulante (ou grupo de alienação) está disponível para venda imediata no estado atual e sua venda é altamente provável, ele deve ser classificado como “mantido para venda”. Uma venda é “altamente provável” quando há evidências do compromisso da administração; existe um programa em curso para localizar um comprador e concretizar o plano; o ativo é efetivamente colocado à venda a um preço razoável; e a venda normalmente será realizada até 12 meses a partir da data da classificação.

Os ativos (ou grupos de alienação) classificados como mantidos para venda:

- São contabilizados pelo valor justo menos custos de venda ou valor contábil dos dois o menor.
- Não são depreciados nem amortizados.
- São apresentados separadamente no balanço patrimonial.

Uma operação descontinuada é um componente de uma entidade que representa uma linha de negócios ou área geográfica, separada e importante, que pode ser diferenciada em termos operacionais e financeiros e que a entidade alienou ou classificou como “mantida para venda”. Também pode ser uma controlada adquirida exclusivamente para revenda.

Uma operação é classificada como descontinuada na data em que satisfaz os critérios para ser classificada como mantida para venda ou quando a entidade aliena a operação. Quando os critérios de tal classificação não são satisfeitos até depois da data do balanço, não é feita classificação retroativa.

As operações descontinuadas são apresentadas separadamente na demonstração do resultado e na demonstração dos fluxos de caixa. Há requisitos adicionais de divulgação com respeito a operações descontinuadas.

A data de alienação de uma controlada é a data em que o controle é transmitido. A demonstração do resultado consolidado inclui os resultados de uma controlada até a data da alienação e o ganho ou perda na alienação é a diferença entre (a) o valor contábil dos ativos líquidos mais ágio atribuído e valores de variação cambial/variação do valor justo dos instrumentos disponível para venda e (b) a receita da venda.

## 27. Coligadas - IAS 28

Coligada é uma entidade na qual o investidor tem influência significativa, mas que não é uma controlada nem uma *joint venture* do investidor. Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre as políticas financeiras e operacionais da investida, mas não de determinar tais políticas. Presume-se que existe influência significativa quando o investidor detém pelo menos 20% do poder de voto da investida e que ela não existe quando esse poder é inferior a 20%; essas suposições podem ser refutadas se houver indícios claros em contrário.

As coligadas são contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial, a menos que satisfaçam os critérios de classificação “mantidas para venda” conforme o IFRS 5, *Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas*. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento na coligada é registrado inicialmente ao custo e aumentado ou diminuído de modo a reconhecer a proporção do investidor no lucro ou prejuízo da coligada após a data da aquisição.

Os investimentos em coligadas são classificados como ativo não circulante e demonstrados como uma só rubrica no balanço patrimonial (incluindo o ágio registrado na aquisição). Os investimentos em coligadas estão sujeitos aos requisitos de *impairment* do IAS 36, *Impairment de ativos*, quando houver indicadores de *impairment* nos termos do IAS 39, *Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração*.

Se a proporção do investidor no prejuízo de uma coligada ultrapassar o valor contábil do investimento, o valor contábil do investimento é reduzido a zero e o reconhecimento de outros prejuízos é interrompido, a menos que o investidor tenha a obrigação de financiar a coligada ou assegurar seu apoio à coligada.

Nas demonstrações financeiras individuais (controladora) do investidor, os investimentos em coligadas são registrados ao custo ou como ativos financeiros de acordo com o IAS 39.

## 28. Joint ventures - IAS 31

Uma *joint venture* é um acordo contratual mediante o qual duas ou mais partes (os empreendedores) realizam uma atividade econômica que fica sob controle conjunto. Define-se controle conjunto como um acordo contratual para compartilhamento do controle de uma atividade econômica.

As *joint ventures* se dividem em três categorias: entidades controladas em conjunto, operações controladas em conjunto e ativos controlados em conjunto. O tratamento contábil depende do tipo de *joint venture*.

Uma entidade controlada em conjunto envolve a constituição de uma entidade separada, que pode ser, por exemplo, uma sociedade anônima ou uma parceria. De acordo com o IAS 31, as entidades controladas em conjunto são contabilizadas pelo método da consolidação proporcional ou da equivalência patrimonial. No entanto, em setembro de 2007 o IASB emitiu o ED 9, *Joint arrangements*, que propõe a retirada da opção da consolidação proporcional. Isso eliminaria a principal diferença entre o IAS 31 e o US GAAP.

O SIC 13, *Entidades controladas em conjunto - aportes não monetários dos empreendedores*, trata dos aportes não monetários a uma entidade controlada em conjunto em troca de uma participação acionária.

As operações controladas em conjunto e os ativos controlados em conjunto não envolvem a formação de uma entidade separada dos empreendedores. Em uma operação conjunta, cada empreendedor utiliza seus próprios recursos e realiza sua parte da operação conjunta separadamente das atividades do(s) outro(s) empreendedor(es). Cada empreendedor detém e controla seus próprios recursos usados na operação conjunta. Os ativos controlados em conjunto envolvem a propriedade conjunta de um ou mais ativos.

Quando uma entidade tem uma participação em operações controladas em conjunto ou ativos controlados em conjunto, ela contabiliza sua proporção dos ativos, passivos e fluxos de caixa conforme o acordo.

## Outros assuntos

### 29. Divulgações sobre partes relacionadas - IAS 24

São exigidas divulgações a respeito das transações da entidade com partes relacionadas. Partes relacionadas abrangem:

- Controladas.
- Controladas irmãs (ligadas).
- Coligadas.
- *Joint ventures*.
- Os principais gestores da entidade e de sua controlada (incluindo familiares próximos).
- Partes que exercem controle/controlado conjunto/influência significativa sobre a entidade (incluindo familiares próximos, quando cabível).
- Planos de benefícios de pós-emprego.

No entanto, elas excluem, por exemplo, fornecedores de financiamento e governos, no curso normal dos negócios da entidade.

O nome da entidade controladora final é divulgado se não tiver sido mencionado em outra parte das informações publicadas com as demonstrações financeiras. O nome dos controladores imediato e final (que podem ser uma pessoa física ou um grupo de pessoas físicas) é divulgado, a despeito de ter havido ou não transações com essas partes relacionadas.

Se tiver havido transações com partes relacionadas, a administração divulga a natureza do relacionamento, o valor das transações, os saldos em aberto e outros elementos necessários para um claro entendimento das demonstrações financeiras (por exemplo, volume e valor das transações, valores em aberto e políticas de precificação). A divulgação é feita por categoria de partes relacionadas e pelos principais tipos de transação. Itens de natureza semelhante podem ser divulgados em conjunto, exceto quando a divulgação em separado for necessária para o entendimento dos efeitos das transações com partes relacionadas no relatório das demonstrações financeiras da entidade.

A afirmação de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos de transações com partes não relacionadas somente é feita se tais termos puderem ser substanciados.

Em fevereiro de 2007, o IASB publicou a minuta de exposição *Alterações à IAS 24, Divulgações sobre partes relacionadas - entidades estatais e definição de parte relacionada*. A minuta propõe algumas isenções de divulgação para entidades estatais e alterações às definições de partes relacionadas.

## 30. Demonstração dos fluxos de caixa - IAS 7

O sucesso, o crescimento e a sobrevivência de uma entidade dependem de sua capacidade de gerar ou obter caixa.

A demonstração dos fluxos de caixa é uma das principais demonstrações dos relatórios financeiros (juntamente com a demonstração do resultado, o balanço patrimonial e a demonstração das mutações do patrimônio líquido). Ela apresenta a geração e a aplicação de “caixa e equivalentes de caixa” por atividade (operacional, de investimento e de financiamento) durante um intervalo de tempo especificado. Ela fornece aos usuários uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar e utilizar seu caixa.

Atividades operacionais são as atividades da entidade que geram receita. Atividades de investimento são a aquisição e a alienação de ativos não circulantes (incluindo combinações de empresas) e investimentos que não são equivalentes de caixa. Atividades de financiamento são variações no capital e empréstimos.

A administração pode apresentar fluxos de caixa operacionais usando o método direto (recebimentos/pagamentos brutos em caixa) ou o método indireto (lucro ou prejuízo líquidos ajustados por transações não operacionais e não de caixa, e por variações do capital de giro).

Os fluxos de caixa de atividades de investimento e financiamento são reportados separadamente com valores brutos (ou seja, recebimentos brutos em caixa e pagamentos brutos em caixa), a menos que satisfaçam alguns critérios específicos.

O total que resume o efeito dos fluxos de caixa operacionais, de investimento e financiamento é a movimentação do saldo de caixa e equivalentes de caixa do período.

Deve-se divulgar em separado transações significativas que não impactam o caixa (por exemplo, emissão de ações para aquisição de uma controlada ou aquisição de um ativo mediante arrendamento financeiro). As transações que não impactam o caixa incluem perdas por *impairment*/reversões; depreciação; amortização; ganhos e perdas do valor justo; e débitos para provisões na demonstração do resultado.

## 31. Demonstrações Financeiras intermediárias - IAS 34

Não existe nenhuma exigência nos IFRSs no sentido da publicação de demonstrações financeiras intermediárias ou intercalares pela entidade. No entanto, vários países exigem ou recomendam sua publicação.

O IAS 34, *Apresentação de relatórios financeiros intercalares*, se aplica quando a entidade publica um relatório financeiro intercalar de acordo com os IFRSs. O IAS 34 expõe o teor mínimo que um relatório financeiro intercalar deve conter e os princípios que devem ser usados para reconhecer e mensurar as transações e os saldos incluídos naquele relatório.

De acordo com o IAS 34, as entidades podem elaborar demonstrações financeiras completas em IFRS (em conformidade com os requisitos do IAS 1) ou demonstrações financeiras condensadas. O relatório condensado é a abordagem mais comum. As demonstrações financeiras condensadas incluem um balanço patrimonial, uma demonstração do resultado, uma demonstração dos fluxos de caixa, uma demonstração das mutações do patrimônio líquido, todas em forma condensada e divulgações selecionadas nas notas explicativas.

Em geral, a entidade emprega as mesmas políticas contábeis para reconhecer e mensurar ativos, passivos, receitas, despesas e ganhos e perdas nas datas intercalares e nas demonstrações financeiras anuais.

Existem requisitos especiais de mensuração para itens como impostos (calculados com base na alíquota efetiva do ano todo), receitas auferidas e custos incorridos de maneira desigual ao longo do exercício e o uso de estimativas nas demonstrações financeiras intercalares. Uma perda por *impairment* reconhecida em um período intercalar anterior com respeito ao ágio ou um investimento em um instrumento de capital ou um ativo financeiro registrado ao custo não pode ser revertida mesmo dentro do próprio exercício.

Os números do período em curso e comparativos são divulgados como segue:

- Balanço patrimonial - no fim do período intercalar em curso, com comparações com o fim de exercício imediatamente anterior
- Demonstração do resultado - período intercalar em curso, acumulado do exercício e comparações com os mesmos períodos anteriores (intercalares e acumulado do ano)
- Demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido - acumulado do exercício com comparações com o mesmo período do exercício anterior.

## **32. Contratos de concessão de serviços - SIC 29 e IFRIC 12**

Não existe IFRS específico aplicável a contratos de concessão da prestação de serviços públicos por entidades privadas. O SIC 29, *Contratos de concessão de serviços: divulgações*, contém requisitos de divulgação relativos a contratos de serviços público-privados, mas sem especificar de que maneira eles são contabilizados. Assim, o IFRIC emitiu em novembro de 2006 uma interpretação dos contratos de concessão de serviços. Essa interpretação esclarece como o IFRS deve ser aplicado por uma entidade do setor privado para contabilizar acordos de concessão de serviços públicos.

A IFRIC 12 se aplica a contratos de concessão de serviços públicos a entidades privadas mediante os quais o órgão do setor público (o outorgante) controla e/ou regula os serviços prestados com a infraestrutura pela entidade do setor privado (a operadora). A regulamentação também trata da questão de a quem a operadora deve prestar serviços e a que preços. Além disso, o outorgante controla qualquer participação residual significativa na infraestrutura.

Como a infraestrutura é controlada pelo outorgante, a operadora não reconhece a infraestrutura como seu imobilizado, e tampouco reconhece um valor a receber de arrendamento financeiro pelo arrendamento da infraestrutura do serviço público ao outorgante, independentemente da extensão em que a operadora arcar com os riscos e os benefícios referentes à propriedade dos ativos.

A operadora reconhece um ativo financeiro na medida em que tem um direito contratual incondicional de receber caixa, independentemente da utilização da infraestrutura.

A operadora reconhece um ativo intangível na medida em que recebe um direito (licença) de cobrar dos usuários pelo serviço público.

Pelos dois modelos, o do ativo financeiro e do ativo intangível, a operadora contabiliza a receita e os custos relativos a serviços de construção ou melhoria de acordo com o IAS 11, *Contratos de construção*. A operadora reconhece receitas e custos relativos a serviços operacionais de acordo com o IAS 18, *Receitas*. A obrigação contratual de manter ou restaurar infraestrutura, com exceção dos serviços de melhoria, é reconhecida de acordo com o IAS 37, *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes*.

O IFRIC 12 se aplica a períodos contábeis iniciados a partir de 1º de janeiro de 2008, sendo permitida a aplicação antecipada. A mudança em política contábil é contabilizada retroativamente, exceto quando isso for impraticável e, nesse caso, aplicam-se as regras transitórias especiais.

## Temas específicos a setores

### 33. Agricultura - IAS 41

Define-se atividade agrícola como a transformação biológica gerenciada de ativos biológicos (animais vivos e plantas) para venda em produtos agrícolas (produto colhido de ativos biológicos) ou em ativos biológicos adicionais.

Todos os ativos biológicos são mensurados ao valor justo menos custos estimados de ponto de venda, sendo a variação do valor contábil informada como parte do lucro ou prejuízo das atividades operacionais. Os produtos agrícolas colhidos de ativos biológicos da entidade são medidos ao valor justo menos custos estimados de ponto de venda no momento da colheita.

Custos de ponto de venda incluem comissões a corretores e distribuidores, taxas dos órgãos reguladores e bolsas de mercadorias e impostos e tarifas sobre transferência. Os custos de ponto de venda excluem custos de transporte e outros necessários para colocar os ativos no mercado.

O valor justo é o preço cotado em qualquer mercado existente. No entanto, se não existir um mercado ativo para ativos biológicos ou produtos agrícolas colhidos, pode-se usar o seguinte para apurar o valor justo: o preço da última transação (desde que não tenha havido uma mudança significativa na situação econômica entre a data daquela transação e a data do balanço); preços de mercado de ativos semelhantes, com ajustes para refletir as diferenças referenciais do setor, como o valor de um pomar expresso por cesta de exportação, alqueire ou hectare e o valor do gado expresso por quilograma de carne. Quando essas informações não estão disponíveis, a entidade usa o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do ativo, descontados a uma taxa antes dos impostos determinada pelo mercado atual.

## 34. Planos de benefícios de aposentadoria - IAS 26

Quando os planos de benefícios de aposentadoria elaboram demonstrações financeiras de acordo com os IFRS, devem ser cumpridos os requisitos do IAS 26. Os efeitos de tais planos no balanço da patrocinadora estão tratados no IAS 19.

No caso de um plano de contribuição definida, o relatório inclui: uma demonstração dos ativos líquidos disponíveis para benefícios; uma demonstração das variações dos ativos líquidos disponíveis para benefícios; um resumo das principais políticas contábeis; uma descrição do plano e do efeito de eventuais mudanças no plano durante o período; e uma descrição da política de custeio.

Com relação a um plano de benefícios definidos, o relatório inclui:

- Ou uma demonstração mostrando os ativos líquidos disponíveis para benefícios, o valor presente atuarial dos benefícios de aposentadoria prometidos e o resultante superávit ou déficit, ou uma referência a essas informações em um relatório atuarial anexo.
- Uma demonstração das variações dos ativos líquidos disponíveis para benefícios.
- Uma demonstração dos fluxos de caixa.
- Um resumo das principais políticas contábeis.
- Uma descrição do plano e do efeito de eventuais mudanças no plano durante o período.

O relatório também explica a relação entre o valor presente atuarial dos benefícios de aposentadoria acordados e os ativos líquidos disponíveis para benefícios, bem como a política para custeio dos benefícios acordados. Os investimentos detidos por todos os planos de aposentadoria (de benefícios definidos ou de contribuição definida) são demonstrados ao valor justo.

## 35. Indústrias extrativistas - IFRS 6

O IFRS 6, *Exploração e avaliação de recursos minerais*, trata de relatórios financeiros sobre a exploração e a avaliação de recursos minerais; ela não aborda outros aspectos da contabilização por entidades dedicadas à exploração e à avaliação de reservas minerais (como as atividades realizadas antes de a entidade adquirir o direito legal de exploração ou depois da demonstração da viabilidade técnica e comercial da extração de recursos). As atividades fora do escopo do IFRS 6 são contabilizadas de acordo com as normas aplicáveis (como IAS 16, *Imobilizado*, IAS 37, *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes*, e IAS 38, *Ativos intangíveis*).

A política contábil adotada para o reconhecimento dos ativos de exploração e avaliação deve resultar em informações pertinentes e confiáveis. No entanto, como no caso das concessões, algumas outras regras do IAS 8, *Políticas contábeis, mudanças em estimativas contábeis e erros* não precisam ser aplicadas. Isso permite às empresas desse setor continuarem, por enquanto, a aplicar políticas que eram seguidas de acordo com GAAP nacionais em desacordo com as exigências dos IFRS. A política contábil somente pode ser mudada quando a mudança torna as demonstrações financeiras mais pertinentes e não menos confiáveis, ou mais confiáveis e não menos pertinentes - em outras palavras, quando a nova política contábil se aproxima mais dos requisitos da estrutura conceitual básica da Contabilidade (*Framework*).

Os ativos de exploração e avaliação são inicialmente mensurados ao custo. Os ativos de exploração e avaliação são classificados como ativos tangíveis ou intangíveis, segundo a natureza dos ativos adquiridos. A administração deve aplicar essa classificação uniformemente.

Após o reconhecimento, a entidade deve aplicar o modelo de custo ou o modelo de reavaliação dos ativos de exploração e avaliação, com base no IAS 16, *Imobilizado*, ou no IAS 38, *Ativos intangíveis*, de acordo com a natureza dos ativos. Assim que é estabelecida a viabilidade técnica e comercial, os ativos deixam de ser classificados como ativos de exploração e avaliação.

Os ativos de exploração e avaliação são submetidos a teste de *impairment* quando os fatos e circunstâncias indicam que seu valor contábil pode não ser recuperado. Os ativos também são submetidos a teste de *impairment* antes de serem transferidos da classificação de exploração e avaliação. O *impairment* é medido, apresentado e divulgado de acordo com o IAS 36, *Impairment de ativos*, com exceção dos ativos de exploração e avaliação que são alocados a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa não maiores que um segmento.

A administração deve divulgar a política contábil adotada, bem como o valor dos ativos, passivos, receitas e despesas e os fluxos de caixa de investimento decorrentes da exploração e avaliação de recursos minerais.

<b>Norma</b>		<b>Página</b>
IFRS 1	Adoção do IFRS pela primeira vez	3
IFRS 2	Pagamento baseado em ações	31
IFRS 3	Combinações de empresas	53
IFRS 3	Combinações de empresas (revisada)	54
IFRS 4	Contratos de seguro	21
IFRS 5	Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas	55
IFRS 6	Exploração e avaliação de recursos minerais	67
IFRS 7	Instrumentos financeiros: divulgações	11
IFRS 8	Segmentos operacionais	27
IAS 1	Apresentação das demonstrações financeiras	50
IAS 1	Apresentação das demonstrações financeiras (revisada)	50
IAS 2	Estoques	44
IAS 7	Demonstração dos fluxos de caixa	61
IAS 8	Políticas contábeis, mudanças em estimativas contábeis e erros	9
IAS 10	Eventos após o período de apresentação do relatório	48
IAS 11	Contratos de construção	24
IAS 12	Imposto de renda	33

Norma		Página
IAS 14	Informações sobre segmentos	26
IAS 16	Imobilizado	38
IAS 17	Arrendamentos	43
IAS 18	Receitas	23
IAS 19	Benefícios a empregados	28
IAS 20	Contabilização de subvenções governamentais e divulgação de assistência governamental	24
IAS 21	Efeitos de variações nas taxas de câmbio	10
IAS 23	Custos de empréstimos	38
IAS 23	Custos de captação (revisada)	39
IAS 24	Divulgações sobre partes relacionadas	59
IAS 26	Contabilização e divulgação de planos de benefícios de aposentadoria	66
IAS 27	Demonstrações financeiras consolidadas e individuais	51
IAS 28	Investimentos em coligadas	57
IAS 29	Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias	19
IAS 31	Participações em <i>joint ventures</i>	58
IAS 32	Instrumentos financeiros: apresentação	11
IAS 33	Lucro por ação	35

Norma		Página
IAS 34	Apresentação de relatórios financeiros intercalares	62
IAS 36	<i>Impairment</i> de ativos	41
IAS 37	Provisões, passivos e ativos contingentes	45
IAS 38	Ativos intangíveis	36
IAS 39	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	11
IAS 40	Bens de investimento	40
IAS 41	Agricultura	65

Interpretações		
IFRIC 12	Contratos de concessão de serviços	63
SIC 29	Contratos de concessão de serviços: divulgações	63

O Guia de Bolso IFRS 2009 destina-se à informação dos leitores e considera os pronunciamentos contábeis em vigor até 2008. Embora tenham sido envidados todos os esforços para assegurar a precisão, as informações constantes desta publicação podem não ser completas ou podem ter omitido o que seria relevante para um determinado leitor. Em particular, este folheto não foi concebido como um estudo de todos os aspectos dos Padrões Internacionais de Demonstrações Financeiras e não aborda os requisitos de divulgação de todas as normas. Este folheto não substitui a leitura das Normas no tocante a pontos de dúvida ou dificuldade. A PricewaterhouseCoopers não assume nenhuma responsabilidade por prejuízos a qualquer pessoa que agir ou deixar de agir como resultado de qualquer material desta publicação. Os leitores não devem tomar ações com base nesta publicação sem procurarem aconselhamento profissional.

# Escritórios PricewaterhouseCoopers no Brasil

## São Paulo - SP

Av. Francisco Matarazzo, 1400  
05001-903 - São Paulo/SP  
Torre Torino - Água Branca  
Telefone: (11) 3674-2000

## Belo Horizonte - MG

Rua dos Inconfidentes, 1190 - 9º  
30140-120 - Belo Horizonte/MG  
Telefone: (31) 3269-1500  
Fax: (31) 3261-6950

## Brasília - DF

SHS - Quadra 6 - Conjunto A - Bl. C  
Edifício Business Center Tower  
Salas 801 a 811 - Brasília/DF  
70322-915 - Caixa Postal 08850  
Telefone (61) 2196-1800  
Fax (61) 2196-1820

## Campinas - SP

Edifício Hannover Tower  
Av. José de Souza Campos, 243 - 10º  
13025-320 - Campinas/SP  
Telefone: (19) 3794-5400  
Fax: (19) 3794-5454

## Caxias do Sul - RS

Rua Os 18 do Forte, 1256 - Sala 11  
95020-471 - Caxias do Sul/RS  
Telefone: (54) 3202-1466  
Fax: (54) 3225-6789

## Curitiba - PR

Curitiba Trade Center  
Alameda Dr. Carlos de Carvalho, 417 - 10º  
80410-180 - Curitiba/PR  
Telefone: (41) 3883-1600  
Fax: (41) 3222-6514

## Joinville - SC

Rua Alexandre Döhler, 129 - 6º  
Salas 605, 606 e 607  
89201-260 - Joinville/SC  
Telefone: (47) 3422-7848  
Fax: (47) 3422-6771

## Manaus - AM

Av. Djalma Batista 3.694  
Centro Empresarial Art Center  
Bl. 01, Loja 05  
69050-010 - Manaus/AM  
Telefone: (92) 3236-8873  
Fax: (92) 3634-5080

## Porto Alegre - RS

Edifício Madison Center  
Rua Mostardeiro, 800 8º e 9º  
90430-000 - Porto Alegre/RS  
Telefone (51) 3378-1700  
Fax (51) 3328-1609

## Recife - PE

Edifício Empresarial Center  
Rua Padre Carapeuceiro, 733 - 8º  
51020-280 - Recife/PE  
Telefone: (81) 3465-8688  
Fax: (81) 3465-1063

## Ribeirão Preto - SP

Edifício Metropolitan Business Center  
Av. Antônio Diederichsen, 400 - 21º e 22º  
14020-250 - Ribeirão Preto/SP  
Telefone: (16) 2133-6600  
Fax: (16) 2133-6685

## Ribeirão Preto - SP | Outsourcing

Rua Rui Barbosa, 1145 - 12º  
14015-120 - Ribeirão Preto/SP  
Telefone: (16) 3635-4303  
Fax: (16) 3632-4424

## Rio de Janeiro - RJ

Rua da Candelária, 65 - Centro  
20091-020 - Rio de Janeiro/RJ  
Telefone: (21) 3232-6112  
Fax: (21) 2516-6319

## Salvador - BA

Edifício Citibank  
Rua Miguel Calmon, 555 - 9º  
40015-010 - Salvador/BA  
Telefone: (71) 3319-1900  
Fax: (71) 3243-2943

## São José dos Campos - SP

Rua Euclides Miragaia, 433  
Cjs. 301 e 304  
12245-550 - São José dos Campos/SP  
Telefone: (12) 3913-4505  
Fax: (12) 3942-3329

## Sorocaba - SP

Edifício Trade Tower  
Rua Riachuelo, 460 - 5º  
Salas 501, 502, 503 e 504  
18035-330 - Sorocaba/SP  
Telefone: (15) 3332-8080  
Fax: (15) 3332-8076

## Vitória - ES

Edifício Century Towers - Torre B  
Av. Nossa Senhora da Penha, 699  
Cjs. 801 e 802  
29055-131 - Vitória/ES  
Telefone: (27) 3200-3139  
Fax: (27) 3324-3239

[pwc.com/br](http://pwc.com/br)

Foto da capa: Edu Mendes

© 2009 PricewaterhouseCoopers. Todos os direitos reservados. PricewaterhouseCoopers refere-se ao network de firmas membros da PricewaterhouseCoopers International Limited, cada uma das quais constituindo uma pessoa jurídica separada e independente.