

## *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*

A *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* foi emitida pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade em setembro de 2010. Ela foi revisada em março de 2018.

**CONTEÚDO**

|                                                                                                                                                      |                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                                                                                                      | <i>do parágrafo</i> |
| <b>SITUAÇÃO E FINALIDADE DA <i>ESTRUTURA CONCEITUAL</i></b>                                                                                          | <b>SP1.1</b>        |
| <b>CAPÍTULO 1 – OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS</b>                                                                                |                     |
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                                    | <b>1.1</b>          |
| <b>OBJETIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS</b>                                                                     | <b>1.2</b>          |
| <b>INFORMAÇÕES SOBRE RECURSOS ECONÔMICOS DE UMA ENTIDADE QUE REPORTA, REIVINDICAÇÕES CONTRA A ENTIDADE E ALTERAÇÕES EM RECURSOS E REIVINDICAÇÕES</b> | <b>1.12</b>         |
| Recursos econômicos e reivindicações                                                                                                                 | <b>1.13</b>         |
| Alterações em recursos econômicos e reivindicações                                                                                                   | <b>1.15</b>         |
| Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência                                                                       | <b>1.17</b>         |
| Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados                                                                                         | <b>1.20</b>         |
| Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do desempenho financeiro                                                          | <b>1.21</b>         |
| <b>INFORMAÇÕES SOBRE O USO DE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE</b>                                                                                    | <b>1.22</b>         |
| <b>CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS</b>                                                                    |                     |
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                                    | <b>2.1</b>          |
| <b>CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS</b>                                                                                 | <b>2.4</b>          |
| Características qualitativas fundamentais                                                                                                            | <b>2.5</b>          |
| Características qualitativas de melhoria                                                                                                             | <b>2.23</b>         |
| <b>AS RESTRIÇÕES DO CUSTO SOBRE RELATÓRIOS FINANCEIROS ÚTEIS</b>                                                                                     | <b>2.39</b>         |
| <b>CAPÍTULO 3 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E A ENTIDADE QUE REPORTA</b>                                                                               |                     |
| <b>DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>                                                                                                                     | <b>3.1</b>          |
| Objetivo e alcance de demonstrações financeiras                                                                                                      | <b>3.2</b>          |
| Período de relatório                                                                                                                                 | <b>3.4</b>          |
| Perspectiva adotada nas demonstrações financeiras                                                                                                    | <b>3.8</b>          |
| Premissa de continuidade operacional                                                                                                                 | <b>3.9</b>          |
| <b>A ENTIDADE QUE REPORTA</b>                                                                                                                        | <b>3.10</b>         |
| Demonstrações financeiras consolidadas e não consolidadas                                                                                            | <b>3.15</b>         |
| <b>CAPÍTULO 4 – OS ELEMENTOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>                                                                                        |                     |
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                                    | <b>4.1</b>          |
| <b>DEFINIÇÃO DE UM ATIVO</b>                                                                                                                         | <b>4.3</b>          |
| Direito                                                                                                                                              | <b>4.6</b>          |
| Potencial de produzir benefícios econômicos                                                                                                          | <b>4.14</b>         |
| Controle                                                                                                                                             | <b>4.19</b>         |

|                                                                          |             |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>DEFINIÇÃO DE UM PASSIVO</b>                                           | <b>4.26</b> |
| Obrigação                                                                | 4.28        |
| Transferência de um recurso econômico                                    | 4.36        |
| Obrigação presente como resultado de eventos passados                    | 4.42        |
| <b>ATIVOS E PASSIVOS</b>                                                 | <b>4.48</b> |
| Unidade de conta                                                         | 4.48        |
| Contratos executórios                                                    | 4.56        |
| Essência de direitos contratuais e obrigações contratuais                | 4.59        |
| <b>DEFINIÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                                   | <b>4.63</b> |
| <b>DEFINIÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS</b>                                 | <b>4.68</b> |
| <b>CAPÍTULO 5 – RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO</b>                   |             |
| <b>O PROCESSO DE RECONHECIMENTO</b>                                      | <b>5.1</b>  |
| <b>CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO</b>                                       | <b>5.6</b>  |
| Relevância                                                               | 5.12        |
| Representação fiel                                                       | 5.18        |
| <b>DESRECONHECIMENTO</b>                                                 | <b>5.26</b> |
| <b>CAPÍTULO 6 – MENSURAÇÃO</b>                                           |             |
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                        | <b>6.1</b>  |
| <b>BASES DE MENSURAÇÃO</b>                                               | <b>6.4</b>  |
| Custo histórico                                                          | 6.4         |
| Valor atual                                                              | 6.10        |
| <b>INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR BASES DE MENSURAÇÃO ESPECÍFICAS</b>        | <b>6.23</b> |
| Custo histórico                                                          | 6.24        |
| Valor atual                                                              | 6.32        |
| <b>FATORES A SEREM CONSIDERADOS AO SELECIONAR UMA BASE DE MENSURAÇÃO</b> | <b>6.43</b> |
| Relevância                                                               | 6.49        |
| Representação fiel                                                       | 6.58        |
| Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo          | 6.63        |
| Fatores específicos para mensuração inicial                              | 6.77        |
| Mais de uma base de mensuração                                           | 6.83        |
| <b>MENSURAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                                  | <b>6.87</b> |
| <b>TÉCNICAS DE MENSURAÇÃO BASEADAS EM FLUXO DE CAIXA</b>                 | <b>6.91</b> |
| <b>CAPÍTULO 7 – APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO</b>                            |             |
| <b>APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO COMO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO</b>         | <b>7.1</b>  |

|                                                                                                                  |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO</b>                                                       | <b>7.4</b>  |
| <b>CLASSIFICAÇÃO</b>                                                                                             | <b>7.7</b>  |
| Classificação de ativos e passivos                                                                               | 7.9         |
| Classificação de patrimônio líquido                                                                              | 7.12        |
| Classificação de receitas e despesas                                                                             | 7.14        |
| <b>AGREGAÇÃO</b>                                                                                                 | <b>7.20</b> |
| <b>CAPÍTULO 8 – CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL</b>                                                 |             |
| CONCEITOS DE CAPITAL                                                                                             | 8.1         |
| CONCEITOS DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL E DETERMINAÇÃO DO LUCRO                                                       | 8.3         |
| AJUSTES PARA MANUTENÇÃO DE CAPITAL                                                                               | 8.10        |
| <b>APÊNDICE – TERMOS DEFINIDOS</b>                                                                               |             |
| <b>APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA <i>ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO</i> EMITIDA EM MARÇO DE 2018</b> |             |

|                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------|
| <b>PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO</b> |
|---------------------------------------------------------------------|

**BASE PARA CONCLUSÕES**

## SITUAÇÃO E FINALIDADE DA ESTRUTURA CONCEITUAL

---

- SP1.1 A *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (Estrutura Conceitual)* descreve o objetivo do, e os conceitos para, relatório financeiro para fins gerais. A finalidade da *Estrutura Conceitual* é:
- (a) auxiliar o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) a desenvolver Normas *IFRS* (Normas) que se baseiam em conceitos consistentes;
  - (b) auxiliar os preparadores a desenvolver políticas contábeis consistentes quando nenhuma Norma se aplica a uma determinada transação ou outro evento, ou quando uma Norma permite uma escolha de política contábil; e
  - (c) auxiliar todas as partes a entender e interpretar as Normas.
- SP1.2 A *Estrutura Conceitual* não é uma Norma. Nada contido na *Estrutura Conceitual* se sobrepõe a qualquer Norma ou qualquer requisito em uma Norma.
- SP1.3 Para atingir o objetivo de relatório financeiro para fins gerais, o Conselho pode algumas vezes especificar requisitos que divergem de aspectos da *Estrutura Conceitual*. Se o Conselho fizer isso, ele explicará a divergência na Base para Conclusões nessa Norma.
- SP1.4 A *Estrutura Conceitual* pode ser revisada de tempos a tempos com base na experiência do Conselho com a sua utilização. As revisões da *Estrutura Conceitual* não levarão automaticamente a mudanças nas Normas. Qualquer decisão de alterar uma Norma exigiria que o Conselho fosse submetido ao seu processo requerido para acrescentar um projeto à sua agenda e desenvolver uma alteração a essa Norma.
- SP1.5 A *Estrutura Conceitual* contribui para a missão declarada da *IFRS Foundation* e do Conselho, que faz parte da *IFRS Foundation*. Essa missão é desenvolver Normas que tragam transparência, prestação de contas (*accountability*) e eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo. O trabalho do Conselho atende ao interesse público ao promover a confiança, o crescimento e a estabilidade financeira de longo prazo na economia mundial. A *Estrutura Conceitual* estabelece a base para Normas que:
- (a) contribuem para a transparência ao melhorar a comparabilidade internacional e a qualidade de informações financeiras, permitindo que os investidores e outros participantes do mercado tomem decisões econômicas conscientes.
  - (b) reforçam a prestação de contas, reduzindo a lacuna de informações entre os provedores de capital e as pessoas a quem confiaram o seu dinheiro. As Normas baseadas na *Estrutura Conceitual* fornecem informações necessárias para responsabilizar a administração. Como fonte de informações mundialmente comparáveis, essas Normas também são de vital importância para os reguladores em todo o mundo.
  - (c) contribuem para a eficiência econômica, ajudando os investidores a identificar oportunidades e riscos em todo o mundo, melhorando assim a alocação de capital. Para os negócios, o uso de uma linguagem de contabilidade única e confiável derivada das Normas com base na *Estrutura Conceitual* diminui o custo do capital e reduz os custos de relatórios internacionais.

**CONTEÚDO***do parágrafo***CAPÍTULO 1 – OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS**

|                                                                                                                                                      |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                                    | <b>1.1</b>  |
| <b>OBJETIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATÓRIO FINANCEIRO PARA FINS GERAIS</b>                                                                     | <b>1.2</b>  |
| <b>INFORMAÇÕES SOBRE RECURSOS ECONÔMICOS DE UMA ENTIDADE QUE REPORTA, REIVINDICAÇÕES CONTRA A ENTIDADE E ALTERAÇÕES EM RECURSOS E REIVINDICAÇÕES</b> | <b>1.12</b> |
| <b>Recursos econômicos e reivindicações</b>                                                                                                          | <b>1.13</b> |
| <b>Alterações em recursos econômicos e reivindicações</b>                                                                                            | <b>1.15</b> |
| <b>Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência</b>                                                                | <b>1.17</b> |
| <b>Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados</b>                                                                                  | <b>1.20</b> |
| <b>Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do desempenho financeiro</b>                                                   | <b>1.21</b> |
| <b>INFORMAÇÕES SOBRE O USO DE RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE</b>                                                                                    | <b>1.22</b> |

## Introdução

---

- 1.1 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais forma a base da *Estrutura Conceitual*. Outros aspectos da *Estrutura Conceitual* – as características qualitativas de informações financeiras úteis e a restrição de custo sobre tais informações, um conceito de entidade que reporta, elementos de demonstrações financeiras, reconhecimento e desreconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação – decorrem logicamente do objetivo.

## Objetivo, utilidade e limitações do relatório financeiro para fins gerais

---

- 1.2 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais<sup>1</sup> é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade.<sup>2</sup> Essas decisões envolvem decisões sobre:
- (a) comprar, vender ou manter instrumento de patrimônio e de dívida;
  - (b) conceder ou liquidar empréstimos ou outras formas de crédito; ou
  - (c) exercer direitos de votar ou de outro modo influenciar os atos da administração que afetam o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 1.3 As decisões descritas no parágrafo 1.2 dependem dos retornos que os existentes e potenciais investidores, mutuantes e outros credores esperam, por exemplo, dividendos, pagamentos de principal e juros ou aumentos no preço de mercado. As expectativas dos investidores, mutuantes e outros credores quanto aos retornos dependem de sua avaliação do valor, da época e da incerteza (perspectivas) de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade e de sua avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, precisam de informações para ajudá-los a fazer essas avaliações.
- 1.4 Para fazer as avaliações descritas no parágrafo 1.3, os investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, precisam de informações sobre:
- (a) os recursos econômicos da entidade, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos e reivindicações (*vide* parágrafos 1.12–1.21); e
  - (b) a eficiência e eficácia da administração e do órgão de administração da entidade<sup>3</sup> no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade (*vide* parágrafos 1.22–1.23).
- 1.5 Muitos investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, não podem exigir que as entidades que reportam forneçam informações diretamente a eles, devendo se basear em relatórios financeiros para fins gerais para muitas das informações financeiras de que necessitam. Consequentemente, eles são os principais usuários aos quais se destinam relatórios financeiros para fins gerais.<sup>4</sup>
- 1.6 Contudo, relatórios financeiros para fins gerais não fornecem nem podem fornecer todas as informações de que necessitam investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais. Esses usuários precisam considerar informações pertinentes de outras fontes, como, por exemplo, condições e expectativas econômicas gerais, eventos políticos e ambiente político e perspectivas do setor e da empresa.
- 1.7 Relatórios financeiros para fins gerais não se destinam a apresentar o valor de uma entidade que reporta, mas fornecem informações para auxiliar investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, a estimar o valor da entidade que reporta.
- 1.8 Usuários primários individuais têm necessidades e desejos de informação diferentes e possivelmente conflitantes. O Conselho, ao desenvolver as Normas, buscará fornecer o conjunto de informações que atenda às necessidades do máximo número de principais usuários. Contudo, concentrar-se em necessidades de informação comuns não impede que a entidade que reporta inclua informações adicionais que sejam mais úteis para um subconjunto específico de principais usuários.

---

<sup>1</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, os termos “relatórios financeiros” (“*financial reports*”) e “relatório financeiro” (“*financial reporting*”) referem-se a relatórios financeiros para fins gerais e relatório financeiro para fins gerais, salvo se especificamente indicado de outro modo.

<sup>2</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, o termo “entidade” refere-se à entidade que reporta, salvo se especificamente indicado de outro modo.

<sup>3</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, o termo “administração” refere-se à administração e ao órgão de administração de uma entidade, salvo se especificamente indicado de outro modo.

<sup>4</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, os termos “principais usuários” e “usuários” referem-se a esses investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, que devem se basear em relatórios financeiros para fins gerais para muitas das informações financeiras de que necessitam.

- 1.9 A administração de uma entidade que reporta também está interessada em informações financeiras sobre a entidade. Contudo, a administração não precisa se basear em relatórios financeiros para fins gerais, pois ela pode obter internamente as informações financeiras de que precisa.
- 1.10 Outras partes, como reguladores e membros do público, exceto investidores, mutuantes e outros credores, podem também considerar relatórios financeiros para fins gerais úteis. Contudo, esses relatórios não são direcionados essencialmente a esses outros grupos.
- 1.11 Em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos, e não em representações exatas. A *Estrutura Conceitual* estabelece os conceitos subjacentes a essas estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos são a meta que o Conselho e os preparadores de relatórios financeiros se esforçam por atingir. Como na maioria das metas, a visão da *Estrutura Conceitual* de relatório financeiro ideal é improvável de ser atingida integralmente, ao menos não no curto prazo, pois leva tempo para compreender, aceitar e implementar novas formas de analisar transações e outros eventos. Contudo, estabelecer uma meta a ser atingida é essencial para que o relatório financeiro evolua de modo a melhorar a sua utilidade.

### **Informações sobre recursos econômicos de uma entidade que reporta, reivindicações contra a entidade e alterações em recursos e reivindicações**

---

- 1.12 Relatórios financeiros para fins gerais fornecem informações sobre a posição financeira de uma entidade que reporta, as quais consistem em informações sobre os recursos econômicos da entidade e as reivindicações contra a entidade que reporta. Os relatórios financeiros fornecem ainda informações sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta. Ambos os tipos de informações fornecem dados úteis para decisões referentes à oferta de recursos a uma entidade.

#### **Recursos econômicos e reivindicações**

- 1.13 Informações sobre a natureza e os valores dos recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta podem auxiliar os usuários a identificar os pontos fortes e fracos financeiros da entidade que reporta. Essas informações podem auxiliar os usuários a avaliar a liquidez e solvência da entidade que reporta, suas necessidades de financiamento adicional e a sua probabilidade de êxito na obtenção desse financiamento. Essas informações também podem auxiliar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Informações sobre prioridades e exigências de pagamento de reivindicações existentes auxiliam os usuários a prever como futuros fluxos de caixa serão distribuídos entre aqueles que tiverem reivindicações contra a entidade que reporta.
- 1.14 Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação, por um usuário, das perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade que reporta. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, tais como contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam da utilização de vários recursos em conjunto para produzir e comercializar produtos ou serviços a clientes. Embora esses fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos (ou reivindicações) individuais, os usuários de relatórios financeiros precisam conhecer a natureza e o valor dos recursos disponíveis para uso nas operações de uma entidade que reporta.

#### **Alterações em recursos econômicos e reivindicações**

- 1.15 Alterações nos recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta resultam do desempenho financeiro dessa entidade (*vide* parágrafos 1.17–1.20) e de outros eventos ou transações, como a emissão de instrumentos de dívida ou de patrimônio (*vide* parágrafo 1.21). Para avaliar adequadamente tanto as perspectivas de fluxos de entrada de caixa futuros para a entidade que reporta quanto a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade, os usuários precisam ser capazes de identificar esses dois tipos de mudanças.
- 1.16 Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta ajudam os usuários a compreender o retorno produzido pela entidade sobre seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno produzido pela entidade podem ajudar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Informações sobre a variação e os componentes desse retorno também são importantes, especialmente na avaliação da incerteza dos fluxos de caixa futuros. Informações sobre o desempenho financeiro passado de uma entidade que reporta e sobre como a sua administração

cumpriu suas responsabilidades de gestão de recursos são normalmente úteis para prever os retornos futuros da entidade sobre seus recursos econômicos.

### **Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência**

- 1.17 O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos de uma entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em um período diferente. Isso é importante e porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante um período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.
- 1.18 Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta durante um período, refletidas por mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, exceto aquelas resultantes da obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores (*vide* parágrafo 1.21), são úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos. Essas informações indicam em que medida a entidade que reporta aumentou seus recursos econômicos disponíveis e, assim, a sua capacidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos por meio de suas operações e não pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores. Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta durante um período também podem ajudar os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade.
- 1.19 Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade que reporta durante um período podem indicar também em que medida eventos como alterações nos preços de mercado ou nas taxas de juros aumentaram ou diminuíram os recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando assim a capacidade da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos.

### **Desempenho financeiro refletido por fluxos de caixa passados**

- 1.20 Informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade que reporta durante um período também auxiliam os usuários a avaliar a capacidade da entidade de gerar futuros fluxos de entrada de caixa líquidos e avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade. Essas informações indicam como a entidade que reporta obtém e despense caixa, incluindo informações sobre contratação e amortização de dívida, dividendos em dinheiro ou outras distribuições de caixa a investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez ou solvência da entidade. Informações sobre fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta, avaliar suas atividades de financiamento e investimento, avaliar sua liquidez ou solvência e interpretar outras informações sobre o desempenho financeiro.

### **Alterações em recursos econômicos e reivindicações não resultantes do desempenho financeiro**

- 1.21 Os recursos econômicos e reivindicações de uma entidade que reporta podem sofrer alterações também por outras razões além do desempenho financeiro, como, por exemplo, a emissão de instrumentos de dívida ou de patrimônio. Informações sobre este tipo de alteração são necessárias para propiciar aos usuários um pleno entendimento do motivo para as alterações nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e das implicações dessas alterações em seu desempenho financeiro futuro.

### **Informações sobre o uso de recursos econômicos da entidade**

---

- 1.22 Informações sobre a eficiência e a eficácia da administração da entidade que reporta no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade ajudam os usuários a avaliar a gestão de recursos da administração sobre esses recursos. Essas informações também são úteis para prever quão eficiente e eficazmente a administração usará os recursos econômicos da entidade em períodos futuros. Portanto, podem ser úteis para avaliar as perspectivas da entidade de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos.
- 1.23 Exemplos de responsabilidades da administração sobre o uso dos recursos econômicos da entidade incluem proteger esses recursos contra efeitos desfavoráveis de fatores econômicos, como mudanças de preços e tecnológicas, e garantir que a entidade cumpra as leis, regulamentos e disposições contratuais aplicáveis.

**CONTEÚDO***do parágrafo***CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS**

|                                                                      |             |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                    | <b>2.1</b>  |
| <b>CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS ÚTEIS</b> | <b>2.4</b>  |
| <b>Características qualitativas fundamentais</b>                     | <b>2.5</b>  |
| Relevância                                                           | <b>2.6</b>  |
| Materialidade                                                        | <b>2.11</b> |
| Representação fiel                                                   | <b>2.12</b> |
| Aplicação das características qualitativas fundamentais              | <b>2.20</b> |
| <b>Características qualitativas de melhoria</b>                      | <b>2.23</b> |
| Comparabilidade                                                      | <b>2.24</b> |
| Capacidade de verificação                                            | <b>2.30</b> |
| Tempestividade                                                       | <b>2.33</b> |
| Compreensibilidade                                                   | <b>2.34</b> |
| Aplicação das características qualitativas de melhoria               | <b>2.37</b> |
| <b>AS RESTRIÇÕES DO CUSTO SOBRE RELATÓRIOS FINANCEIROS ÚTEIS</b>     | <b>2.39</b> |

## Introdução

---

- 2.1 As características qualitativas de informações financeiras úteis discutidas neste capítulo identificam os tipos de informações que tendem a ser mais úteis a investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, para que tomem decisões sobre a entidade que reporta com base nas informações contidas em seu relatório financeiro (informações financeiras).
- 2.2 Relatórios financeiros fornecem informações sobre os recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade que reporta e os efeitos de transações e outros eventos e condições que alteram esses recursos e reivindicações. (Essas informações são referidas na *Estrutura Conceitual* como informações sobre os fenômenos econômicos.) Alguns relatórios financeiros incluem também material explicativo sobre as expectativas e estratégias da administração para a entidade que reporta e outros tipos de informações com vistas ao futuro.
- 2.3 As características qualitativas de informações financeiras úteis<sup>5</sup> se aplicam a informações financeiras fornecidas em demonstrações financeiras, bem como a informações financeiras fornecidas de outras formas. O custo, que é uma restrição difusa sobre a capacidade da entidade que reporta de fornecer informações financeiras úteis, se aplica de forma similar. Contudo, as considerações ao se aplicar as características qualitativas e a restrição de custo podem ser diferentes para tipos diferentes de informações. Por exemplo, aplicá-las a informações com vistas ao futuro pode ser diferente de aplicá-las a informações sobre recursos econômicos e reivindicações existentes e a alterações nesses recursos e reivindicações.

## Características qualitativas de informações financeiras úteis

---

- 2.4 Se informações financeiras devem ser úteis, elas devem ser relevantes e representar fielmente aquilo que pretendem representar. A utilidade das informações financeiras é aumentada se forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis.

### Características qualitativas fundamentais

- 2.5 As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fiel.

#### Relevância

- 2.6 Informações financeiras relevantes são capazes de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários. Informações podem ser capazes de fazer diferença em uma decisão ainda que alguns usuários optem por não tirar vantagem delas ou já tenham conhecimento delas a partir de outras fontes.
- 2.7 Informações financeiras são capazes de fazer diferença em decisões se tiverem valor preditivo ou valor confirmatório, ou ambos.
- 2.8 Informações financeiras têm valor preditivo se podem ser utilizadas como informações em processos empregados pelos usuários para prever resultados futuros. Informações financeiras não precisam ser previsões ou prognósticos para ter valor preditivo. Informações financeiras com valor preditivo são empregadas por usuários ao fazer suas próprias previsões.
- 2.9 Informações financeiras têm valor confirmatório se fornecem *feedback* sobre (confirmam ou alteram) avaliações anteriores.
- 2.10 Os valores preditivo e confirmatório das informações financeiras estão inter-relacionados. Informações que possuem valor preditivo frequentemente possuem também valor confirmatório. Por exemplo, informações sobre receitas para o ano corrente, que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem ajudar um usuário a corrigir e melhorar os processos que foram utilizados para fazer essas previsões anteriores.

#### Materialidade

- 2.11 Informação é material se se espera que sua omissão, divulgação distorcida ou obscurecimento possa razoavelmente influenciar decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais (*vide* parágrafo 1.5) tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre uma

---

<sup>5</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, os termos “características qualitativas” e “restrição de custo” referem-se às características qualitativas de informações financeiras úteis e às restrições de custo sobre essas informações.

entidade específica que reporta. Em outras palavras, materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade com base na natureza ou magnitude, ou ambas, dos itens aos quais as informações se referem no contexto do relatório financeiro de uma entidade individual. Consequentemente, o Conselho não pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que pode ser material em uma situação específica.

### Representação fiel

- 2.12 Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras devem não apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fiel a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de um fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fielmente o fenômeno econômico (*vide* parágrafos 4.59–4.62).
- 2.13 Para ser uma representação perfeitamente fiel, uma representação teria três características. Ela seria completa, neutra e isenta de erros. Obviamente, a perfeição nunca ou raramente é atingida. O objetivo do Conselho é maximizar essas qualidades tanto quanto possível.
- 2.14 Uma representação completa inclui todas as informações necessárias para que um usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, uma representação completa de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, uma descrição da natureza dos ativos do grupo, uma representação numérica de todos os ativos do grupo e uma descrição daquilo que a representação numérica retrata (por exemplo, custo histórico ou valor justo). Para alguns itens, uma representação completa pode envolver também explicações de fatos significativos sobre a qualidade e natureza do item, fatores e circunstâncias que podem afetar sua qualidade e natureza e o processo utilizado para determinar a representação numérica.
- 2.15 Uma representação neutra não é tendenciosa na seleção ou apresentação de informações financeiras. Uma representação neutra não possui inclinações, não é parcial, não é enfatizada ou deixa de ser enfatizada nem é de outro modo manipulada para aumentar a probabilidade de que as informações financeiras serão recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários. Informações neutras não significam informações sem nenhum propósito ou sem nenhuma influência sobre o comportamento. Ao contrário, informações financeiras relevantes são, por definição, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários.
- 2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados.<sup>6</sup> Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas divulgações distorcidas podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros.
- 2.17 O exercício de prudência não implica em necessidade de assimetria, por exemplo, uma necessidade sistemática de evidência mais convincente para dar suporte ao reconhecimento de ativos ou receitas do que ao reconhecimento de passivos ou despesas. Essa assimetria não é uma característica qualitativa de informações financeiras úteis. Não obstante, determinadas Normas podem conter requisitos assimétricos se isso for consequência de decisões que se destinam a selecionar as informações mais relevantes que representam fielmente o que pretendem representar.
- 2.18 Representação fiel não significa representação precisa em todos os aspectos. Livre de erros significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e que o processo utilizado para produzir as informações apresentadas foi selecionado e aplicado sem erros no processo. Nesse contexto, livre de erros não significa perfeitamente precisa em todos os aspectos. Por exemplo, uma estimativa de um preço ou valor não observável não pode ser determinada como precisa ou imprecisa. Contudo, uma representação dessa estimativa pode ser fiel se o valor for descrito de forma clara e precisa como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro tiver sido cometido na escolha e aplicação de um processo apropriado para o desenvolvimento da estimativa.
- 2.19 Quando valores monetários em relatórios financeiros não puderem ser observados diretamente e, em vez disso, devem ser estimados, surge incerteza na mensuração. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de informações financeiras e não prejudica a utilidade das informações se as estimativas são descritas e explicadas de forma clara e precisa. Mesmo um elevado nível de incerteza na mensuração não impede necessariamente essa estimativa de fornecer informações úteis (*vide* parágrafo 2.22).

<sup>6</sup> Ativos, passivos, receitas e despesas estão definidos na Tabela 4.1. Eles são elementos das demonstrações financeiras.

### Aplicação das características qualitativas fundamentais

- 2.20 As informações devem tanto ser relevantes como fornecer uma representação fiel do que pretendem representar para serem úteis. Nem uma representação fiel de um fenômeno irrelevante nem uma representação infiel de um fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomar boas decisões.
- 2.21 O processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais seria, normalmente, o seguinte (observados os efeitos de características de melhoria e a restrição de custo, os quais não são considerados neste exemplo). Em primeiro lugar, identificar um fenômeno econômico, informações sobre o que é capaz de ser útil para os usuários das informações financeiras da entidade que reporta. Em segundo lugar, identificar o tipo de informação sobre esse fenômeno que seria mais relevante. Em terceiro lugar, determinar se essas informações estão disponíveis e se podem fornecer uma representação fiel do fenômeno econômico. Em caso afirmativo, o processo para satisfazer as características qualitativas fundamentais se encerra nesse ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o próximo tipo de informação mais relevante.
- 2.22 Em alguns casos, um ponto de equilíbrio (*trade-off*) entre as características qualitativas fundamentais pode precisar ser encontrado para atingir o objetivo do relatório financeiro, que é fornecer informações úteis sobre fenômenos econômicos. Por exemplo, as informações mais relevantes sobre um fenômeno podem ser uma estimativa altamente incerta. Em alguns casos, o nível de incerteza na mensuração envolvido na realização dessa estimativa pode ser tão alto que pode ser questionável se a estimativa forneceria uma representação suficientemente fiel desse fenômeno. Em alguns desses casos, a informação mais útil pode ser a estimativa altamente incerta, acompanhada por uma descrição da estimativa e uma explicação das incertezas que a afetam. Em outros casos, se essa informação não fornece uma representação suficientemente fiel desse fenômeno, a informação mais útil pode incluir uma estimativa de outro tipo que é ligeiramente menos relevante, mas que está sujeita a uma menor incerteza na mensuração. Em circunstâncias limitadas, pode não haver estimativa que forneça informações úteis. Nessas circunstâncias limitadas, pode ser necessário fornecer informações que não se baseiam em uma estimativa.

### Características qualitativas de melhoria

- 2.23 Comparabilidade, capacidade de verificação, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade de informações que sejam tanto relevantes como forneçam uma representação fiel do que pretendem representar. As características qualitativas de melhoria podem também ajudar a determinar qual de duas formas deve ser utilizada para representar um fenômeno caso se considere que ambas fornecem informações igualmente relevantes e uma representação igualmente fiel desse fenômeno.

### Comparabilidade

- 2.24 As decisões dos usuários envolvem escolher entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma ou outra entidade que reporta. Consequentemente, informações sobre uma entidade que reporta são mais úteis se puderem ser comparadas a informações similares sobre outras entidades e a informações similares sobre a mesma entidade referentes a outro período ou a outra data.
- 2.25 Comparabilidade é a característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças entre itens. Diferentemente das outras características qualitativas, a comparabilidade não se refere a um único item. Uma comparação exige no mínimo dois itens.
- 2.26 Consistência, embora relacionada a comparabilidade, não é a mesma coisa. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, seja de período a período em uma entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Comparabilidade é a meta; a consistência ajuda a atingir essa meta.
- 2.27 Comparabilidade não é uniformidade. Para que informações sejam comparáveis, coisas similares devem parecer similares e coisas diferentes devem parecer diferentes. A comparabilidade de informações financeiras não é aumentada fazendo-se que coisas diferentes pareçam similares, tanto quanto fazendo-se que coisas similares pareçam diferentes.
- 2.28 É provável que se atinja um certo grau de comparabilidade ao se satisfazer as características qualitativas fundamentais. Uma representação fiel de um fenômeno econômico relevante deve naturalmente possuir um certo grau de comparabilidade com uma representação fiel de um fenômeno econômico relevante similar por outra entidade que reporta.
- 2.29 Embora um único fenômeno econômico possa ser representado de forma fiel de diversas formas, permitir métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

### Capacidade de verificação

- 2.30 A capacidade de verificação ajuda a garantir aos usuários que as informações representem de forma fiel os fenômenos econômicos que pretendem representar. Capacidade de verificação significa que diferentes observadores conscientes e independentes podem chegar a um consenso, embora não a um acordo necessariamente completo, de que uma representação específica é uma representação fiel. Informações quantificadas não precisam ser uma estimativa de valor único para que sejam verificáveis. Uma faixa de valores possíveis e as respectivas probabilidades também podem ser verificadas.
- 2.31 A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar um valor ou outra representação por meio de observação direta, por exemplo, contando-se dinheiro. Verificação indireta significa verificar os dados de entrada de um modelo, fórmula ou outra técnica e recalcular os dados de saída utilizando a mesma metodologia. Um exemplo é verificar o valor contábil do estoque, checando as informações (quantidades e custos) e recalculando o estoque final utilizando a mesma premissa de fluxo de custo (por exemplo, utilizando o método primeiro a entrar, primeiro a sair).
- 2.32 Verificar algumas explicações e informações financeiras com vistas ao futuro pode ser possível somente em um período futuro, ou pode mesmo não ser possível. Para auxiliar os usuários a decidir se desejam utilizar essas informações, normalmente seria necessário divulgar as premissas subjacentes, os métodos de compilação das informações e outros fatores e circunstâncias que sustentam as informações.

### Tempestividade

- 2.33 Tempestividade significa disponibilizar informações aos tomadores de decisões a tempo para que sejam capazes de influenciar suas decisões. De modo geral, quanto mais antiga a informação, menos útil ela é. Contudo, algumas informações podem continuar a ser tempestivas por muito tempo após o final de um período de relatório porque, por exemplo, alguns usuários podem precisar identificar e avaliar tendências.

### Compreensibilidade

- 2.34 Classificar, caracterizar e apresentar informações de modo claro e conciso as torna compreensíveis.
- 2.35 Alguns fenômenos são inerentemente complexos e pode não ser possível tornar a sua compreensão fácil. Excluir informações sobre esses fenômenos dos relatórios financeiros pode tornar mais fácil a compreensão das informações contidas nesses relatórios financeiros. Contudo, esses relatórios seriam incompletos e, portanto, possivelmente distorcidos.
- 2.36 Relatórios financeiros são elaborados para usuários que têm um conhecimento razoável das atividades comerciais e econômicas e que revisam e analisam as informações de modo diligente. Algumas vezes, mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar o auxílio de um consultor para compreender informações sobre fenômenos econômicos complexos.

### Aplicação das características qualitativas de melhoria

- 2.37 As características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas tanto quanto possível. Contudo, as características qualitativas de melhoria, seja individualmente ou como um grupo, não podem tornar informações úteis se essas informações forem irrelevantes ou não fornecerem uma representação fiel do que pretendem representar.
- 2.38 A aplicação das características qualitativas de melhoria é um processo iterativo que não segue uma ordem prescrita. Algumas vezes, uma característica qualitativa de melhoria pode ter de ser diminuída para maximizar outra característica qualitativa de melhoria. Por exemplo, uma redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de uma nova Norma pode ser vantajosa para aumentar a relevância ou a representação fiel no longo prazo. Divulgações apropriadas podem compensar parcialmente a não comparabilidade.

## As restrições do custo sobre relatórios financeiros úteis

---

- 2.39 O custo é uma restrição difusa sobre as informações que podem ser fornecidas pelo relatório financeiro. O relatório de informações financeiras impõe custos, e é importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios de apresentar essas informações. Há vários tipos de custos e benefícios a serem considerados.
- 2.40 Os fornecedores de informações financeiras gastam a maior parte dos esforços envolvidos na coleta, processamento, verificação e disseminação de informações financeiras, mas, em última instância, os usuários arcam com esses custos na forma de retornos reduzidos. Os usuários de informações financeiras

podem também incorrer em custos de análise e interpretação das informações fornecidas. Se as informações necessárias não são fornecidas, os usuários incorrem em custos adicionais para obter essas informações em qualquer outra parte ou para estimá-las.

- 2.41 A apresentação de informações financeiras que sejam relevantes e representem de forma fiel aquilo que pretendem representar ajuda os usuários a tomar decisões com mais confiança. Isto resulta em um funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e um menor custo de capital para a economia como um todo. Um investidor, mutuante ou outro credor individual recebe também os benefícios ao tomar decisões mais informadas. Contudo, não é possível aos relatórios financeiros para fins gerais fornecer todas as informações que cada usuário acredita serem relevantes.
- 2.42 Ao aplicar a restrição de custo, o Conselho avalia se é provável que os benefícios do relatório de informações específicas justificam os custos incorridos para fornecer e utilizar essas informações. Ao aplicar a restrição de custo no desenvolvimento de uma Norma proposta, o Conselho busca informações de fornecedores de informações financeiras, usuários, auditores, acadêmicos e outros sobre a natureza e a quantidade esperada dos benefícios e custos dessa Norma. Na maior parte das situações, as avaliações se baseiam em uma combinação de informações quantitativas e qualitativas.
- 2.43 Devido à subjetividade inerente, as avaliações de diferentes indivíduos sobre os custos e benefícios da apresentação de itens específicos de informações financeiras variarão. Portanto, o Conselho procura considerar custos e benefícios em relação ao relatório financeiro de modo geral, e não apenas em relação a entidades individuais que reportam. Isto não significa que as avaliações de custos e benefícios sempre justificam os mesmos requisitos de relatório para todas as entidades. Diferenças podem ser apropriadas por conta dos diferentes portes das entidades, diferentes formas de obtenção de capital (pública ou privada), diferentes necessidades dos usuários ou outros fatores.

**CONTEÚDO**

|                                                                        |                     |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------|
|                                                                        | <i>do parágrafo</i> |
| <b>CAPÍTULO 3 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E A ENTIDADE QUE REPORTA</b> |                     |
| <b>DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>                                       | <b>3.1</b>          |
| Objetivo e alcance de demonstrações financeiras                        | <b>3.2</b>          |
| Período de relatório                                                   | <b>3.4</b>          |
| Perspectiva adotada nas demonstrações financeiras                      | <b>3.8</b>          |
| Premissa de continuidade operacional                                   | <b>3.9</b>          |
| <b>A ENTIDADE QUE REPORTA</b>                                          | <b>3.10</b>         |
| Demonstrações financeiras consolidadas e não consolidadas              | <b>3.15</b>         |

## Demonstrações financeiras

- 3.1 Os Capítulos 1 e 2 discutem as informações fornecidas em relatórios financeiros para fins gerais e os Capítulos 3–8 discutem as informações fornecidas em demonstrações financeiras para fins gerais, que são uma forma específica de relatórios financeiros para fins gerais. As demonstrações financeiras<sup>7</sup> fornecem informações sobre recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos e reivindicações que atendem às definições dos elementos de demonstrações financeiras (*vide* Tabela 4.1).

### Objetivo e alcance de demonstrações financeiras

- 3.2 O objetivo das demonstrações financeiras é fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta<sup>8</sup> que sejam úteis aos usuários de demonstrações financeiras na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade (*vide* parágrafo 1.3).
- 3.3 Essas informações são fornecidas:
- (a) na demonstração da posição financeira, ao reconhecer ativos, passivos e patrimônio líquido;
  - (b) na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro,<sup>9</sup> ao reconhecer receitas e despesas; e
  - (c) em outras demonstrações e notas explicativas, ao apresentar e divulgar informações sobre:
    - (i) ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas reconhecidos (*vide* parágrafo 5.1), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes desses ativos e passivos reconhecidos;
    - (ii) ativos e passivos que não foram reconhecidos (*vide* parágrafo 5.6), incluindo informações sobre sua natureza e sobre os riscos resultantes deles;
    - (iii) fluxos de caixa;
    - (iv) contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles; e
    - (v) os métodos, premissas e julgamentos utilizados na estimativa dos valores apresentados ou divulgados, e mudanças nesses métodos, premissas e julgamentos.

### Período de relatório

- 3.4 As demonstrações financeiras são preparadas para um período de tempo específico (período de relatório) e fornecem informações sobre:
- (a) ativos e passivos – incluindo ativos e passivos não reconhecidos – e patrimônio líquido que existiam no final do período de relatório, ou durante o período de relatório; e
  - (b) receitas e despesas para o período de relatório.
- 3.5 Para ajudar os usuários de demonstrações financeiras a identificarem e avaliarem mudanças e tendências, as demonstrações financeiras também fornecem informações comparativas de pelo menos um período de relatório anterior.
- 3.6 As informações sobre possíveis transações futuras e outros possíveis eventos futuros (informações com vistas ao futuro) são incluídas em demonstrações financeiras se:
- (a) referirem-se a ativos ou passivos da entidade – incluindo ativos ou passivos não reconhecidos – ou patrimônio líquido que existiam no final do período de relatório, ou durante o período de relatório; e
  - (b) forem úteis aos usuários de demonstrações financeiras.

Por exemplo, se um ativo ou passivo é mensurado estimando os fluxos de caixa futuros, as informações sobre esses fluxos de caixa futuros estimados podem ajudar os usuários de demonstrações financeiras a compreenderem as mensurações apresentadas. As demonstrações financeiras normalmente não fornecem

<sup>7</sup> Ao longo da *Estrutura Conceitual*, o termo “demonstrações financeiras” refere-se a demonstrações financeiras para fins gerais.

<sup>8</sup> Ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas estão definidos na Tabela 4.1. Eles são elementos das demonstrações financeiras.

<sup>9</sup> A *Estrutura Conceitual* não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações.

outros tipos de informações com vistas ao futuro, por exemplo, material explicativo sobre as expectativas e estratégias da administração para o período de relatório.

- 3.7 As demonstrações financeiras incluem informações sobre transações e outros eventos que ocorreram após o final do período de relatório se o fornecimento dessas informações for necessário para alcançar o objetivo das demonstrações financeiras (*vide* parágrafo 3.2).

### **Perspectiva adotada nas demonstrações financeiras**

- 3.8 As demonstrações financeiras fornecem informações sobre transações e outros eventos observados do ponto de vista da entidade que reporta como um todo, e não do ponto de vista de qualquer grupo específico de investidores, mutuantes e outros credores, existentes ou potenciais, da entidade.

### **Premissa de continuidade operacional**

- 3.9 As demonstrações financeiras são normalmente preparadas com base na suposição de que a entidade que reporta está em continuidade operacional e continuará em operação no futuro previsível. Assim, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação ou deixar de negociar. Se existe essa intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas em uma base diferente. Em caso afirmativo, as demonstrações financeiras descrevem a base utilizada.

## **A entidade que reporta**

---

- 3.10 Uma entidade que reporta é uma entidade que é obrigada a, ou decide, preparar demonstrações financeiras. Uma entidade que reporta pode ser uma única entidade ou uma parte de uma entidade ou pode compreender mais de uma entidade. Uma entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal.
- 3.11 Às vezes, uma entidade (controladora) tem o controle sobre outra entidade (subsidiária). Se uma entidade que reporta compreende tanto a controladora como suas subsidiárias, as demonstrações financeiras da entidade que reporta são denominadas “demonstrações financeiras consolidadas” (*vide* parágrafos 3.15–3.16). Se uma entidade que reporta é apenas a controladora, as demonstrações financeiras da entidade que reporta são denominadas “demonstrações financeiras não consolidadas” (*vide* parágrafos 3.17–3.18).
- 3.12 Se uma entidade que reporta compreende duas ou mais entidades que não são todas vinculadas por um relacionamento controladora-subsidiária, as demonstrações financeiras da entidade que reporta são denominadas “demonstrações financeiras combinadas”.
- 3.13 Determinar o limite apropriado de uma entidade que reporta pode ser difícil se a entidade que reporta:
- não é uma entidade legal; e
  - não compreende somente entidades legais vinculadas por um relacionamento controladora-subsidiária.
- 3.14 Nesses casos, a determinação do limite da entidade que reporta é orientada pelas necessidades de informações dos principais usuários das demonstrações financeiras da entidade que reporta. Esses usuários precisam de informações relevantes que representam fielmente o que pretendem representar. A representação fiel exige que:
- o limite da entidade que reporta não contenha um conjunto arbitrário ou incompleto de atividades econômicas;
  - incluir esse conjunto de atividades econômicas dentro do limite da entidade que reporta resulte em informações neutras; e
  - seja fornecida uma descrição de como o limite da entidade que reporta foi determinado e no que consiste a entidade que reporta.

### **Demonstrações financeiras consolidadas e não consolidadas**

- 3.15 As demonstrações financeiras consolidadas fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas tanto da controladora como de suas subsidiárias como uma única entidade que reporta. Essas informações são úteis para investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, da controladora em sua avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a controladora. Isso porque os fluxos de entrada de caixa líquidos para a controladora incluem distribuições

para a controladora de suas subsidiárias, e essas distribuições dependem de fluxos de entrada de caixa líquidos para as subsidiárias.

- 3.16 Demonstrações financeiras consolidadas não se destinam a fornecer informações separadas sobre ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas de qualquer subsidiária específica. As demonstrações financeiras próprias de uma subsidiária destinam-se a fornecer essas informações.
- 3.17 Demonstrações financeiras não consolidadas destinam-se a fornecer informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da controladora, e não sobre aquelas de suas subsidiárias. Essas informações podem ser úteis a investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, da controladora, porque:
- (a) uma reivindicação contra a controladora normalmente não dá ao titular dessa reivindicação uma reivindicação contra as subsidiárias; e
  - (b) em algumas jurisdições, os valores que podem ser legalmente distribuídos aos detentores de direitos sobre o patrimônio contra a controladora dependem das reservas distribuíveis da controladora.

Outra forma de fornecer informações sobre parte ou a totalidade dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas apenas da controladora é nas demonstrações financeiras consolidadas, nas notas explicativas.

- 3.18 As informações fornecidas em demonstrações financeiras não consolidadas normalmente não são suficientes para atender às necessidades de informações de investidores, mutuante e outros credores, existentes e potenciais, da controladora. Conseqüentemente, quando demonstrações financeiras consolidadas são requeridas, demonstrações financeiras não consolidadas não podem substituir demonstrações financeiras consolidadas. Não obstante, uma controladora pode ser obrigada a, ou escolher, preparar demonstrações financeiras não consolidadas adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas.

**CONTEÚDO**

|                                                                | <i>do parágrafo</i> |
|----------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>CAPÍTULO 4 – OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b> |                     |
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                              | <b>4.1</b>          |
| <b>DEFINIÇÃO DE UM ATIVO</b>                                   | <b>4.3</b>          |
| Direito                                                        | 4.6                 |
| Potencial de produzir benefícios econômicos                    | 4.14                |
| Controle                                                       | 4.19                |
| <b>DEFINIÇÃO DE UM PASSIVO</b>                                 | <b>4.26</b>         |
| Obrigação                                                      | 4.28                |
| Transferência de um recurso econômico                          | 4.36                |
| Obrigação presente como resultado de eventos passados          | 4.42                |
| <b>ATIVOS E PASSIVOS</b>                                       | <b>4.48</b>         |
| Unidade de conta                                               | 4.48                |
| Contratos executórios                                          | 4.56                |
| Essência de direitos contratuais e obrigações contratuais      | 4.59                |
| <b>DEFINIÇÃO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                         | <b>4.63</b>         |
| <b>DEFINIÇÕES DE RECEITAS E DESPESAS</b>                       | <b>4.68</b>         |

## Introdução

- 4.1 Os elementos de demonstrações financeiras definidos na *Estrutura Conceitual* são:
- ativos, passivos e patrimônio líquido, que se referem à posição financeira de uma entidade que reporta; e
  - receitas e despesas, que se referem ao desempenho financeiro de uma entidade que reporta.
- 4.2 Esses elementos estão vinculados aos recursos econômicos, reivindicações e mudanças em recursos econômicos e reivindicações discutidos no Capítulo 1, e são definidos na Tabela 4.1.

**Tabela 4.1 – Os elementos das demonstrações financeiras**

| Item discutido no Capítulo 1                                                           | Elemento           | Definição ou descrição                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Recurso econômico                                                                      | Ativo              | Um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.<br>Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.  |
| Reivindicação                                                                          | Passivo            | Uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.                                                                               |
|                                                                                        | Patrimônio líquido | A participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.                                                                                                |
| Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro | Receitas           | Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.  |
|                                                                                        | Despesas           | Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio. |
| Outras alterações em recursos econômicos e reivindicações                              | –                  | Contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio e distribuições a eles.                                                                                                      |
|                                                                                        | –                  | Troca de ativos ou passivos que não resultam em aumentos ou reduções no patrimônio líquido.                                                                                             |

## Definição de um ativo

- 4.3 Um ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.
- 4.4 Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.
- 4.5 Esta seção discute três aspectos dessas definições:
- direito (*vide* parágrafos 4.6–4.13);
  - potencial de produzir benefícios econômicos (*vide* parágrafos 4.14–4.18); e
  - controle (*vide* parágrafos 4.19–4.25).

## Direito

- 4.6 Direitos que têm o potencial de produzir benefícios econômicos assumem muitas formas, incluindo:

- (a) direitos que correspondem a uma obrigação de outra parte (*vide* parágrafo 4.39), por exemplo:
    - (i) direitos de receber caixa.
    - (ii) direitos de receber produtos ou serviços.
    - (iii) direitos de trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis. Esses direitos incluem, por exemplo, um contrato a termo para comprar um recurso econômico em condições que são atualmente favoráveis ou uma opção de comprar um recurso econômico.
    - (iv) direitos de beneficiar-se de uma obrigação de outra parte para transferir um recurso econômico se ocorrer um evento futuro incerto especificado (*vide* parágrafo 4.37).
  - (b) direitos que não correspondem a uma obrigação de outra parte, por exemplo:
    - (i) direitos sobre objetos físicos, tais como imobilizado ou estoques. Exemplos desses direitos são um direito de utilizar um objeto físico ou um direito de beneficiar-se do valor residual de um objeto arrendado.
    - (ii) direitos de utilizar propriedade intelectual.
- 4.7 Muitos direitos são estabelecidos por contrato, legislação ou meios similares. Por exemplo, uma entidade pode obter direitos de deter ou arrendar um objeto físico, de deter um instrumento de dívida ou um instrumento de patrimônio, ou de deter uma patente registrada. Contudo, uma entidade também pode obter direitos de outras formas, por exemplo:
- (a) adquirindo ou criando *know-how* que não seja de domínio público (*vide* parágrafo 4.22); ou
  - (b) através do surgimento de uma obrigação de outra parte devido a essa outra parte não ter capacidade prática para agir de maneira inconsistente com suas práticas usuais, políticas publicadas ou declarações específicas (*vide* parágrafo 4.31).
- 4.8 Alguns produtos e serviços – por exemplo, serviços de empregados – são recebidos e consumidos imediatamente. O direito de uma entidade de obter os benefícios econômicos produzidos por esses produtos ou serviços existe momentaneamente até que a entidade consuma os produtos ou serviços.
- 4.9 Nem todos os direitos de uma entidade são ativos dessa entidade – para serem ativos da entidade, os direitos devem ter tanto o potencial de produzir para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes (*vide* parágrafos 4.14–4.18) como serem controlados pela entidade (*vide* parágrafos 4.19–4.25). Por exemplo, direitos disponíveis para todas as partes sem custo significativo – como direitos de acesso a bens públicos, tais como direitos públicos de passagem, ou *know-how* que seja de domínio público – normalmente não são ativos para as entidades que os detêm.
- 4.10 Uma entidade não pode ter um direito de obter benefícios econômicos de si mesma. Portanto:
- (a) instrumentos de dívida ou instrumentos de patrimônio emitidos pela entidade e recomprados e detidos por ela – por exemplo, ações em tesouraria – não são recursos econômicos dessa entidade; e
  - (b) se uma entidade que reporta consiste em mais de uma entidade legal, instrumentos de dívida ou instrumentos de patrimônio emitidos por uma dessas entidades legais e mantidos por outra dessas entidades legais não são recursos econômicos da entidade que reporta.
- 4.11 A princípio, cada um dos direitos de uma entidade é um ativo separado. Contudo, para fins contábeis, direitos relacionados geralmente são tratados como uma única unidade de conta que é um único ativo (*vide* parágrafos 4.48–4.55). Por exemplo, a propriedade legal de um objeto físico pode resultar em diversos direitos, incluindo:
- (a) o direito de utilizar o objeto;
  - (b) o direito de vender direitos sobre o objeto;
  - (c) o direito de penhorar direitos sobre o objeto; e
  - (d) outros direitos não listados em (a)–(c).
- 4.12 Em muitos casos, o conjunto de direitos decorrentes da propriedade legal de um objeto físico é contabilizado como um único ativo. Conceitualmente, o recurso econômico é o conjunto de direitos, não o objeto físico. Não obstante, descrever o conjunto de direitos como o objeto físico geralmente fornecerá uma representação fiel desses direitos de forma mais concisa e compreensível.
- 4.13 Em alguns casos, é incerto se existe um direito. Por exemplo, uma entidade e outra parte podem disputar se a entidade tem um direito de receber um recurso econômico dessa outra parte. Até que essa incerteza de existência seja resolvida – por exemplo, por uma decisão de tribunal – é incerto se a entidade tem um

direito e, conseqüentemente, se existe um ativo. (O parágrafo 5.14 discute o reconhecimento de ativos cuja existência é incerta.)

## Potencial de produzir benefícios econômicos

- 4.14 Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos. Para que esse potencial exista, não precisa ser certo, ou mesmo provável, que esse direito produzirá benefícios econômicos. É necessário somente que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.
- 4.15 Um direito pode atender à definição de um recurso econômico e, portanto, pode ser um ativo, mesmo se a probabilidade de que produzirá benefícios econômicos seja baixa. Não obstante, essa baixa probabilidade pode afetar decisões sobre quais informações fornecer sobre o ativo e como fornecer essas informações, incluindo decisões sobre se o ativo é reconhecido (*vide* parágrafos 5.15–5.17) e como é mensurado.
- 4.16 Um recurso econômico poderia produzir benefícios econômicos para uma entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, por exemplo, um ou mais dos seguintes atos:
- (a) receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico;
  - (b) trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis;
  - (c) produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída de caixa, por exemplo:
    - (i) utilizando o recurso econômico individualmente ou em combinação com outros recursos econômicos para produzir produtos ou prestar serviços;
    - (ii) utilizando o recurso econômico para melhorar o valor de outros recursos econômicos; ou
    - (iii) arrendando o recurso econômico a outra parte;
  - (d) receber caixa ou outros recursos econômicos através da venda do recurso econômico; ou
  - (e) extinguir passivos através da transferência do recurso econômico.
- 4.17 Embora um recurso econômico obtenha seu valor de seu potencial atual de produzir benefícios econômicos futuros, o recurso econômico é o direito presente que contém esse potencial, e não os benefícios econômicos futuros que o direito pode produzir. Por exemplo, uma opção comprada obtém seu valor de seu potencial de produzir benefícios econômicos através do exercício da opção em uma data futura. Contudo, o recurso econômico é o direito presente – o direito de exercer a opção em uma data futura. O recurso econômico não são os benefícios econômicos futuros que o titular receberá se a opção for exercida.
- 4.18 Há uma associação próxima entre incorrer em gastos e adquirir ativos, mas os dois não coincidem necessariamente. Assim, quando uma entidade incorre em gastos, isso pode fornecer evidência de que a entidade buscou benefícios econômicos futuros, mas não fornece prova conclusiva que a entidade obteve um ativo. Similarmente, a ausência de gasto relacionado não impede que um item atenda à definição de um ativo. Ativos podem incluir, por exemplo, direitos que um governo outorgou à entidade gratuitamente ou que outra parte doou à entidade.

## Controle

- 4.19 Controle vincula um recurso econômico a uma entidade. Avaliar se existe controle ajuda a identificar o recurso econômico que a entidade contabiliza. Por exemplo, uma entidade pode controlar uma parcela proporcional em uma propriedade sem controlar os direitos decorrentes da posse de toda a propriedade. Nesses casos, o ativo da entidade é a parcela na propriedade, que ela controla, e não os direitos decorrentes da posse de toda a propriedade, que ela não controla.
- 4.20 Uma entidade controla um recurso econômico se ela tem a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Controle inclui a capacidade presente de impedir outras partes de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Ocorre que, se uma parte controla um recurso econômico, nenhuma outra parte controla esse recurso.
- 4.21 Uma entidade tem a capacidade presente de direcionar o uso de um recurso econômico se tiver o direito de empregar esse recurso econômico em suas atividades, ou de permitir que outra parte empregue o recurso econômico nas atividades dessa outra parte.
- 4.22 O controle de um recurso econômico geralmente resulta de uma capacidade de fazer cumprir os direitos legais. Contudo, também pode haver controle se uma entidade possui outros meios de assegurar que ela, e nenhuma outra parte, possui a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os

benefícios que possam fluir dele. Por exemplo, uma entidade poderia controlar um direito de utilizar *know-how* que não seja de domínio público se a entidade tiver acesso ao *know-how* e a capacidade presente de manter o *know-how* em sigilo, mesmo se esse *know-how* não estiver protegido por uma patente registrada.

- 4.23 Para uma entidade controlar um recurso econômico, os benefícios econômicos futuros desse recurso devem fluir para a entidade direta ou indiretamente, e não para outra entidade. Esse aspecto de controle não implica que a entidade pode assegurar que o recurso produzirá benefícios econômicos em todas as circunstâncias. Em vez disso, significa que se o recurso produz benefícios econômicos, a entidade é a parte que os obterá direta ou indiretamente.
- 4.24 Ficar exposto a variações significativas no valor dos benefícios econômicos produzidos por um recurso econômico pode indicar que a entidade controla o recurso. Contudo, isso é apenas um fator a ser considerado na avaliação geral sobre se existe controle.
- 4.25 Às vezes, uma parte (um principal) contrata outra parte (um agente) para atuar em nome e benefício do principal. Por exemplo, um principal pode contratar um agente para providenciar vendas de produtos controlados pelo principal. Se um agente tem a custódia de um recurso econômico controlado pelo principal, esse recurso econômico não é um ativo do agente. Além disso, se o agente tem uma obrigação de transferir a um terceiro um recurso econômico controlado pelo principal, essa obrigação não é um passivo do agente, porque o recurso econômico que será transferido é o recurso econômico do principal, e não do agente.

## Definição de um passivo

---

- 4.26 Um passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.
- 4.27 Para que exista um passivo, três critérios devem ser satisfeitos:
- (a) a entidade tem uma obrigação (*vide* parágrafos 4.28–4.35);
  - (b) a obrigação é de transferir um recurso econômico (*vide* parágrafos 4.36–4.41); e
  - (c) a obrigação é uma obrigação presente que existe como resultado de eventos passados (*vide* parágrafos 4.42–4.47).

## Obrigação

- 4.28 O primeiro critério para um passivo é que a entidade tenha uma obrigação.
- 4.29 Uma obrigação é um dever ou responsabilidade que uma entidade não tem a capacidade prática de evitar. Uma obrigação é sempre devida a uma outra parte (ou partes). A outra parte (ou partes) pode ser uma pessoa ou outra entidade, um grupo de pessoas ou outras entidades, ou a sociedade em geral. Não é necessário conhecer a identidade da parte (ou partes) para quem a obrigação é devida.
- 4.30 Se uma parte tem uma obrigação de transferir um recurso econômico, ocorre que outra parte (ou partes) tem o direito de receber esse recurso econômico. Contudo, um requisito para uma parte reconhecer um passivo e mensurá-lo a um valor específico não implica que a outra parte (ou partes) deve reconhecer um ativo ou mensurá-lo pelo mesmo valor. Por exemplo, determinadas Normas podem conter diferentes critérios de reconhecimento ou requisitos de mensuração para o passivo de uma parte e o ativo correspondente da outra parte (ou partes) se esses critérios ou requisitos diferentes são consequência de decisões destinadas a selecionar as informações mais relevantes que representam fielmente o que pretendem representar.
- 4.31 Muitas obrigações são estabelecidas por contrato, legislação ou meios similares e são legalmente executáveis pela parte (ou partes) para quem são devidas. Obrigações também podem resultar, contudo, de práticas usuais, políticas publicadas ou declarações específicas de uma entidade se a entidade não tem capacidade prática de agir de modo inconsistente com essas práticas, políticas ou declarações. A obrigação que surge nessas situações é denominada, às vezes, de “obrigação presumida”.
- 4.32 Em algumas situações, o dever ou responsabilidade de uma entidade de transferir um recurso econômico depende de uma determinada ação futura que a própria entidade pode praticar. Essas ações podem incluir operar um determinado negócio ou operar em um determinado mercado em uma data futura especificada, ou exercer determinadas opções em um contrato. Nessas situações, a entidade tem uma obrigação se não tiver capacidade prática de evitar a prática dessa ação.
- 4.33 Uma conclusão de que é apropriado preparar as demonstrações financeiras de uma entidade em regime de continuidade operacional também implica em uma conclusão de que a entidade não tem capacidade prática de evitar uma transferência que poderia ser evitada somente liquidando a entidade ou deixando de negociar.

- 4.34 Os fatores utilizados para avaliar se uma entidade tem a capacidade prática de evitar a transferência de um recurso econômico pode depender da natureza do dever ou responsabilidade da entidade. Por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode não ter a capacidade prática de evitar uma transferência se qualquer ação que possa praticar para evitar a transferência tenha consequências econômicas significativamente mais adversas do que a transferência em si. Contudo, nem uma intenção de fazer uma transferência, nem uma elevada probabilidade de transferência, é motivo suficiente para concluir que a entidade não tem capacidade prática de evitar uma transferência.
- 4.35 Em alguns casos, é incerto se existe uma obrigação. Por exemplo, se outra parte está buscando compensação devido a uma suposta irregularidade de uma entidade, pode ser incerto se a irregularidade ocorreu, se a entidade a cometeu ou como a lei se aplica. Até que essa incerteza de existência seja resolvida – por exemplo, por uma decisão de tribunal – é incerto se a entidade tem uma obrigação perante a parte que está buscando compensação e, conseqüentemente, se existe um passivo. (O parágrafo 5.14 discute o reconhecimento de passivos cuja existência é incerta.)

### **Transferência de um recurso econômico**

- 4.36 O segundo critério para um passivo é que a obrigação seja de transferir um recurso econômico.
- 4.37 Para satisfazer esse critério, a obrigação deve ter o potencial de exigir que a entidade transfira um recurso econômico para outra parte (ou partes). Para que esse potencial exista, não é necessário que seja certo, ou mesmo provável, que a entidade será obrigada a transferir um recurso econômico – a transferência pode, por exemplo, ser obrigada somente se ocorrer um evento futuro incerto especificado. É necessário somente que a obrigação já exista e que, em pelo menos uma circunstância, exigirá que a entidade transfira um recurso econômico.
- 4.38 Uma obrigação pode atender à definição de um passivo mesmo se a probabilidade de transferência de um recurso econômico for baixa. Não obstante, essa baixa probabilidade pode afetar decisões sobre quais informações fornecer sobre o passivo e como fornecer essas informações, incluindo decisões sobre se o passivo é reconhecido (*vide* parágrafos 5.15–5.17) e como é mensurado.
- 4.39 Obrigações de transferir um recurso econômico incluem, por exemplo:
- (a) obrigações de pagar um valor à vista.
  - (b) obrigações de entregar produtos ou prestar serviços.
  - (c) obrigações de trocar recursos econômicos com outra parte em condições desfavoráveis. Essas obrigações incluem, por exemplo, um contrato a termo para vender um recurso econômico em condições que são atualmente desfavoráveis ou uma opção que dá direito a uma outra entidade de comprar um recurso econômico da entidade.
  - (d) obrigações de transferir um recurso econômico se ocorrer um evento futuro incerto específico.
  - (e) obrigações de emitir um instrumento financeiro se esse instrumento financeiro obrigar a entidade a transferir um recurso econômico.
- 4.40 Em vez de satisfazer uma obrigação de transferir um recurso econômico para a parte que tem um direito de receber esse recurso, as entidades, às vezes, decidem, por exemplo:
- (a) liquidar a obrigação negociando uma dispensa da obrigação;
  - (b) transferir a obrigação a um terceiro; ou
  - (c) substituir essa obrigação de transferir um recurso econômico por outra obrigação celebrando uma nova transação.
- 4.41 Nas situações descritas no parágrafo 4.40, uma entidade tem a obrigação de transferir um recurso econômico até que tenha liquidado, transferido ou substituído essa obrigação.

### **Obrigação presente como resultado de eventos passados**

- 4.42 O terceiro critério para um passivo é que a obrigação seja uma obrigação presente que exista como resultado de eventos passados.
- 4.43 Uma obrigação presente existe como resultado de eventos passados somente se:
- (a) a entidade já tiver obtido benefícios econômicos ou tomado uma ação; e
  - (b) como consequência, a entidade terá ou poderá ter que transferir um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir.

- 4.44 Os benefícios econômicos obtidos poderiam incluir, por exemplo, produtos ou serviços. A ação tomada poderia incluir, por exemplo, operar um determinado negócio ou operar em um determinado mercado. Se forem obtidos benefícios econômicos, ou uma ação for tomada, ao longo do tempo, a obrigação presente resultante pode acumular-se ao longo desse tempo.
- 4.45 Se uma nova legislação é promulgada, surge uma obrigação presente somente quando, como consequência da obtenção de benefícios econômicos ou tomada de uma ação à qual essa legislação se aplica, uma entidade tiver ou puder ter que transferir um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir. A promulgação de legislação não é em si suficiente para atribuir a uma entidade uma obrigação presente. De modo similar, a prática usual, política publicada ou declaração específica de uma entidade do tipo mencionado no parágrafo 4.31 resulta em uma obrigação presente somente quando, como consequência da obtenção de benefícios econômicos, ou tomada de uma ação, à qual essa prática, política ou declaração se aplica, uma entidade tiver ou puder ter que transferir um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir.
- 4.46 Uma obrigação presente pode existir mesmo se uma transferência de recursos econômicos não puder ser executada até algum momento no futuro. Por exemplo, um passivo contratual de pagar um valor à vista pode existir atualmente mesmo se o contrato não exige um pagamento até uma data futura. De modo similar, uma obrigação contratual para uma entidade realizar um trabalho em uma data futura pode existir atualmente mesmo se a contraparte não puder exigir que a entidade realize o trabalho até essa data futura.
- 4.47 Uma entidade ainda não tem uma obrigação presente de transferir um recurso econômico se ainda não tiver satisfeito os critérios no parágrafo 4.43, ou seja, se ainda não tiver obtido benefícios econômicos, ou tomado uma ação, que exigiria ou poderia exigir que a entidade transfira um recurso econômico que de outro modo não teria que transferir. Por exemplo, se uma entidade celebrou um contrato para pagar a um funcionário um salário em troca dos serviços do funcionário, a entidade não tem uma obrigação presente de pagar o salário até que tenha recebido os serviços do funcionário. Antes disso, o contrato é executório – a entidade tem um direito combinado e obrigação de trocar um salário futuro por serviços futuros do funcionário (*vide* parágrafos 4.56–4.58).

## Ativos e passivos

---

### Unidade de conta

- 4.48 A unidade de conta é o direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações, aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração.
- 4.49 Uma unidade de conta é selecionada para um ativo ou passivo ao considerar como os critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração se aplicarão a esse ativo ou passivo e às respectivas receitas e despesas. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado selecionar uma unidade de conta para reconhecimento e uma unidade de conta diferente para mensuração. Por exemplo, contratos podem, às vezes, ser reconhecidos individualmente, mas mensurados como parte de uma carteira de contratos. Para apresentação e divulgação, ativos, passivos, receitas e despesas podem precisar ser agregados ou separados em componentes.
- 4.50 Se uma entidade transfere parte de um ativo ou parte de um passivo, a unidade pode mudar nessa ocasião, de modo que o componente transferido e o componente mantido tornam-se unidades de conta separadas (*vide* parágrafos 5.26–5.33).
- 4.51 Uma unidade de conta é selecionada para fornecer informações úteis, o que implica que:
- (a) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas e despesas relacionadas devem ser relevantes. Tratar um grupo de direitos e obrigações como uma única unidade de conta pode fornecer informações mais relevantes do que tratar cada direito ou obrigação como uma unidade de conta separada se, por exemplo, esses direitos e obrigações:
    - (i) não puderem ser ou provavelmente não sejam o objeto de transações separadas;
    - (ii) não puderem vencer ou provavelmente não vencerem em diferentes padrões;
    - (iii) tiverem características e riscos econômicos similares e, assim, provavelmente tiverem implicações similares para as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade ou fluxos de saída de caixa líquidos da entidade; ou
    - (iv) forem utilizados em conjunto nas atividades do negócio conduzidas por uma entidade para produzir fluxos de caixa e forem mensurados por referência a estimativas de seus fluxos de caixa futuros interdependentes.

- (b) as informações fornecidas sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas e despesas relacionadas devem representar fielmente a essência da transação ou outro evento do qual resultaram. Portanto, pode ser necessário tratar direitos ou obrigações provenientes de diferentes fontes como uma única unidade de conta, ou separar os direitos ou obrigações provenientes de uma única fonte (*vide* parágrafo 4.62). Da mesma forma, para fornecer uma representação fiel de direitos e obrigações não relacionados pode ser necessário reconhecê-los e mensurá-los separadamente.
- 4.52 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe a seleção de uma unidade de conta. Portanto, ao selecionar uma unidade de conta, é importante considerar se é provável que os benefícios das informações fornecidas a usuários de demonstrações financeiras ao selecionar essa unidade de conta justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações. Em geral, os custos associados ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas aumentam conforme o tamanho da unidade de conta diminui. Assim, de modo geral, os direitos e obrigações decorrentes da mesma origem são separados somente se as informações resultantes são mais úteis e os benefícios superam os custos.
- 4.53 Às vezes, tanto direitos como obrigações decorrem da mesma origem. Por exemplo, alguns contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes. Se esses direitos e obrigações são interdependentes e não podem ser separados, eles constituem um único ativo ou passivo inseparável e, assim, formam uma única unidade de conta. Por exemplo, esse é o caso de contratos executórios (*vide* parágrafo 4.57). Por outro lado, se os direitos são separáveis das obrigações, às vezes pode ser apropriado agrupar os direitos separadamente das obrigações, resultando na identificação de um ou mais ativos e passivos separados. Em outros casos, pode ser mais apropriado agrupar direitos e obrigações separáveis em uma única unidade de conta tratando-as como um único ativo ou um único passivo.
- 4.54 Tratar um conjunto de direitos e obrigações como uma única unidade de conta difere de compensar ativos e passivos (*vide* parágrafo 7.10).
- 4.55 As possíveis unidades de conta incluem:
- (a) um direito individual ou obrigação individual;
  - (b) todos os direitos, todas as obrigações, ou todos os direitos e todas as obrigações, decorrentes de uma única origem, por exemplo, um contrato;
  - (c) um subgrupo desses direitos e/ou obrigações – por exemplo, um subgrupo de direitos sobre um item do imobilizado para o qual a vida útil e o padrão de consumo diferem daqueles dos outros direitos sobre esse item;
  - (d) um grupo de direitos e/ou obrigações decorrentes de uma carteira de itens similares;
  - (e) um grupo de direitos e/ou obrigações decorrentes de uma carteira de itens diferentes – por exemplo, uma carteira de ativos e passivos a ser alienada em uma única transação; e
  - (f) uma exposição a risco dentro de uma carteira de itens – se uma carteira de itens estiver sujeita a um risco comum, alguns aspectos da contabilização dessa carteira poderiam focar na exposição agregada a esse risco dentro da carteira.

## Contratos executórios

- 4.56 Um contrato executório é um contrato, ou uma parte de um contrato, que é igualmente não cumprido – nenhuma das partes cumpriu qualquer de suas obrigações, ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações em igual extensão.
- 4.57 Um contrato executório estabelece um direito combinado e uma obrigação de trocar recursos econômicos. O direito e a obrigação são interdependentes e não podem ser separados. Assim, o direito combinado e a obrigação constituem um único ativo ou passivo. A entidade tem um ativo se os termos da troca são atualmente favoráveis; tem um passivo se os termos da troca são atualmente desfavoráveis. A inclusão desse ativo ou passivo nas demonstrações financeiras depende tanto dos critérios de reconhecimento (*vide* Capítulo 5) como da base de mensuração (*vide* Capítulo 6) selecionados para o ativo ou passivo, incluindo, se aplicável, qualquer teste para determinar se o contrato é oneroso.
- 4.58 Na medida em que qualquer das partes cumpre suas obrigações previstas no contrato, o contrato não é mais executório. Se a entidade que reporta efetua o cumprimento primeiro de acordo com o contrato, esse cumprimento é o evento que altera o direito e a obrigação da entidade que reporta de trocar recursos econômicos por um direito de receber um recurso econômico. Esse direito é um ativo. Se a outra parte efetua o cumprimento primeiro, esse cumprimento é o evento que altera o direito e a obrigação da entidade

que reporta de trocar recursos econômicos por uma obrigação de transferir um recurso econômico. Essa obrigação é um passivo.

## Essência de direitos contratuais e obrigações contratuais

- 4.59 Os termos de um contrato criam direitos e obrigações para uma entidade que seja parte desse contrato. Para representar fielmente esses direitos e obrigações, as demonstrações financeiras informam sua essência (*vide* parágrafo 2.12). Em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara com base na forma legal do contrato. Em outros casos, os termos do contrato ou um grupo ou série de contratos exigem análise para identificar a essência dos direitos e obrigações.
- 4.60 Todos os termos em um contrato – sejam implícitos ou explícitos – são considerados, salvo se não tiverem essência. Os termos implícitos poderiam incluir, por exemplo, obrigações impostas por lei, tais como obrigações de garantia legais impostas sobre entidades que celebram contratos para vender produtos a clientes.
- 4.61 Os termos que não têm essência são desconsiderados. Um termo não tem essência se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato. Os termos que não têm essência podem incluir, por exemplo:
- (a) termos que não vinculam nenhuma das partes; ou
  - (b) direitos, incluindo opções, que o titular não terá a capacidade prática de exercer em quaisquer circunstâncias.
- 4.62 Um grupo ou série de contratos pode obter, ou ser destinado a obter, um efeito comercial geral. Para informar a essência desses contratos, pode ser necessário tratar os direitos e obrigações decorrentes desse grupo ou série de contratos como uma única unidade de conta. Por exemplo, se os direitos ou obrigações em um contrato simplesmente invalidam todos os direitos ou obrigações em outro contrato celebrado ao mesmo tempo com a mesma contraparte, o efeito combinado é que dois contratos não criam direitos ou obrigações. Por outro lado, se um único contrato cria dois ou mais conjuntos de direitos ou obrigações que poderiam ter sido criados através de dois ou mais contratos separados, uma entidade pode precisar contabilizar cada conjunto como se resultasse de contratos separados a fim de representar fielmente os direitos e obrigações (*vide* parágrafos 4.48–4.55).

## Definição de patrimônio líquido

---

- 4.63 Patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
- 4.64 Direitos sobre o patrimônio líquido são direitos sobre a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. Em outras palavras, são reivindicações contra a entidade que não atendem à definição de um passivo. Essas reivindicações podem ser estabelecidas por contrato, legislação ou meios similares, e incluem, na medida em que não atendem à definição de um passivo:
- (a) ações de diversos tipos emitidas pela entidade; e
  - (b) algumas obrigações da entidade de emitir outro direito sobre o patrimônio líquido.
- 4.65 Diferentes classes de direitos sobre o patrimônio líquido, tais como ações ordinárias e ações preferenciais, podem conferir a seus titulares diferentes direitos, por exemplo, direitos de receber a totalidade ou parte dos seguintes itens do patrimônio líquido:
- (a) dividendos, se a entidade decide pagar dividendos aos titulares elegíveis;
  - (b) os proventos pelo cumprimento dos direitos sobre o patrimônio líquido, seja integralmente na liquidação, ou parcialmente em outras ocasiões; ou
  - (c) outros direitos sobre o patrimônio líquido.
- 4.66 Algumas vezes, requisitos legais, regulatórios ou outros requisitos afetam determinados componentes do patrimônio líquido, tais como capital acionário ou lucros acumulados. Por exemplo, alguns desses requisitos permitem que uma entidade faça distribuições aos titulares de direitos sobre o patrimônio líquido somente se a entidade tiver reservas suficientes que esses requisitos especificam como sendo distribuíveis.
- 4.67 As atividades de negócios são frequentemente executadas por entidades, tais como firmas individuais, sociedades de pessoas, instituições fiduciárias ou vários tipos de entidades governamentais. As estruturas legais e regulatórias dessas entidades são frequentemente diferentes daquelas aplicáveis a pessoas jurídicas. Por exemplo, pode haver poucas, se houver, restrições sobre a distribuição aos titulares de direitos sobre o

patrimônio líquido contra essas entidades. Não obstante, a definição de patrimônio líquido no parágrafo 4.63 da *Estrutura Conceitual* aplica-se a todas as entidades que reportam.

## **Definições de receitas e despesas**

---

- 4.68 Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas.
- 4.71 Receitas e despesas são os elementos de demonstrações financeiras que se referem ao desempenho financeiro de uma entidade. Os usuários de demonstrações financeiras precisam de informações tanto sobre a posição financeira de uma entidade como de seu desempenho financeiro. Assim, embora receitas e despesas sejam definidas em termos de mudanças em ativos e passivos, informações sobre receitas e despesas são tão importantes como informações sobre ativos e passivos.
- 4.72 Transações diferentes e outros eventos geram receitas e despesas com diferentes características. Fornecer informações separadamente sobre receitas e despesas com diferentes características pode ajudar os usuários de demonstrações financeiras a compreenderem o desempenho financeiro da entidade (*vide* parágrafos 7.14–7.19).

**CONTEÚDO**

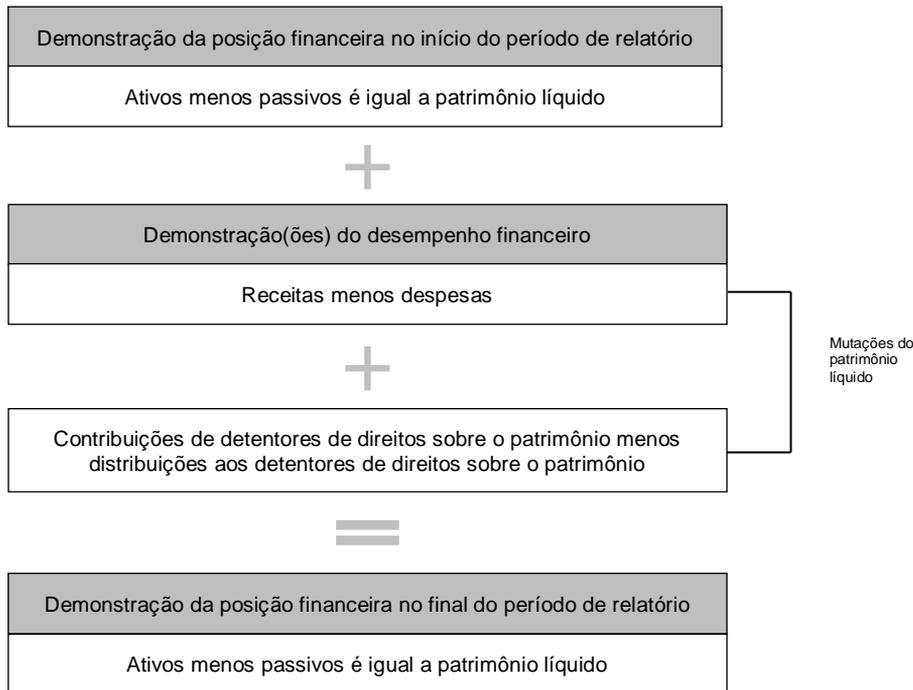
|                                                                      | <i>do parágrafo</i> |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>CAPÍTULO 5 – RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO</b>               |                     |
| <b>O PROCESSO DE RECONHECIMENTO</b>                                  | <b>5.1</b>          |
| <b>CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO</b>                                   | <b>5.6</b>          |
| <b>Relevância</b>                                                    | <b>5.12</b>         |
| Incerteza de existência                                              | <b>5.14</b>         |
| Baixa probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos | <b>5.15</b>         |
| <b>Representação fiel</b>                                            | <b>5.18</b>         |
| Incerteza na mensuração                                              | <b>5.19</b>         |
| Outros fatores                                                       | <b>5.24</b>         |
| <b>DESRECONHECIMENTO</b>                                             | <b>5.26</b>         |

## O processo de reconhecimento

---

- 5.1 Reconhecimento é o processo de captação para inclusão na demonstração da posição financeira ou na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro de um item que atenda à definição de um dos elementos de demonstrações financeiras – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e através de um valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração. O valor pelo qual um ativo, um passivo ou patrimônio líquido é reconhecido na demonstração da posição financeira é referido como o seu “valor contábil”.
- 5.2 A demonstração da posição financeira e demonstração(ões) de desempenho financeiro refletem o ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas reconhecidos de uma entidade em sumários estruturados que se destinam a tornar as informações financeiras comparáveis e compreensíveis. Uma característica importante das estruturas desses sumários é que os valores reconhecidos em uma demonstração estão incluídos nos totais e, se aplicável, nos subtotais que vinculam os itens reconhecidos na demonstração.
- 5.3 O reconhecimento vincula os elementos, a demonstração da posição financeira e a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro conforme abaixo (*vide* Diagrama 5.1):
- (a) na demonstração da posição financeira no início e no final do período de relatório, total do ativo menos total do passivo equivale ao total do patrimônio líquido; e
  - (b) alterações reconhecidas no patrimônio líquido durante o período de relatório compreendem:
    - (i) receitas menos despesas reconhecidas na(s) demonstração(ões) da posição financeira; mais
    - (ii) contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio, menos distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
- 5.4 As demonstrações estão vinculadas porque o reconhecimento de um item (ou uma mudança em seu valor contábil) exige o reconhecimento ou desreconhecimento de um ou mais outros itens (ou mudanças no valor contábil de um ou mais outros itens). Por exemplo:
- (a) o reconhecimento de receita ocorre ao mesmo tempo que:
    - (i) o reconhecimento inicial de um ativo, ou um aumento no valor contábil de um ativo; ou
    - (ii) o desreconhecimento de um passivo, ou uma diminuição no valor contábil de um passivo.
  - (b) o reconhecimento de despesa ocorre ao mesmo tempo que:
    - (i) o reconhecimento inicial de um passivo, ou um aumento no valor contábil de um passivo; ou
    - (ii) o desreconhecimento de um ativo, ou uma diminuição no valor contábil de um ativo.

## Diagrama 5.1: Como o reconhecimento vincula os elementos das demonstrações financeiras



- 5.5 O reconhecimento inicial de ativos ou passivos decorrentes de transações ou outros eventos pode resultar no reconhecimento simultâneo tanto de receitas como das respectivas despesas. Por exemplo, a venda de produtos à vista resulta no reconhecimento tanto de receita (do reconhecimento de um ativo – o caixa) e uma despesa (do desreconhecimento de outro ativo – os produtos vendidos). O reconhecimento simultâneo de receitas e das respectivas despesas às vezes é referido como a confrontação entre custos e receitas. A aplicação dos conceitos na *Estrutura Conceitual* leva a essa confrontação quando resulta do reconhecimento de mudanças nos ativos e passivos. Contudo, a confrontação entre custos e receitas não é um objetivo da *Estrutura Conceitual*. A *Estrutura Conceitual* não permite o reconhecimento na demonstração da posição financeira de itens que não atendam à definição de um ativo, passivo ou patrimônio líquido.

### Critérios de reconhecimento

- 5.6 Somente itens que atendem à definição de um ativo, passivo ou patrimônio líquido são reconhecidos na demonstração da posição financeira. Similarmente, somente itens que atendem à definição de receitas ou despesas são reconhecidos na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro. Contudo, nem todos os itens que atendem à definição de um desses elementos são reconhecidos.
- 5.7 Não reconhecer um item que atenda à definição de um dos elementos torna a demonstração da posição financeira e a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro menos completas e pode excluir informações úteis de demonstrações financeiras. Por outro lado, em algumas circunstâncias, reconhecer alguns itens que atendem à definição de um dos elementos não forneceria informações úteis. Um ativo ou passivo é reconhecido somente se o reconhecimento desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes fornece aos usuários de demonstrações financeiras informações que são úteis, ou seja:
- (a) informações relevantes sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes (*vide* parágrafos 5.12–5.17); e
  - (b) uma representação fiel do ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes (*vide* parágrafos 5.18–5.25).
- 5.8 Assim como o custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe decisões de reconhecimento. Há um custo para reconhecer um ativo ou passivo. Os preparadores de demonstrações financeiras incorrem em custos na obtenção de uma mensuração relevante de um ativo ou passivo. Os

usuários de demonstrações financeiras também incorrem em custos de análise e interpretação das informações fornecidas. Um ativo ou passivo é reconhecido se é provável que os benefícios das informações fornecidas a usuários de demonstrações financeiras por reconhecimento justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações. Em alguns casos, os custos de reconhecimento podem superar seus benefícios.

- 5.9 Não é possível definir precisamente quando o reconhecimento de um ativo ou passivo fornecerá informações úteis aos usuários de demonstrações financeiras, a um custo que não supere seus benefícios. O que é útil aos usuários depende do item e dos fatos e circunstâncias. Consequentemente, é necessário julgamento ao decidir se deve reconhecer um item, e assim os requisitos de reconhecimento podem precisar variar entre as Normas e dentro destas.
- 5.10 Ao tomar decisões sobre reconhecimento, é importante considerar as informações que seriam dadas se um ativo ou passivo não fosse reconhecido. Por exemplo, se nenhum ativo é reconhecido quando se incorre em um gasto, uma despesa é reconhecida. Ao longo do tempo, o reconhecimento da despesa pode, em alguns casos, fornecer informações úteis; por exemplo, informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras identificarem tendências.
- 5.11 Mesmo se um item que atende à definição de um ativo ou passivo não é reconhecido, uma entidade pode precisar fornecer informações sobre esse item nas notas explicativas. É importante considerar como tornar essas informações suficientemente visíveis para compensar a ausência do item do sumário estruturado fornecido pela demonstração da posição financeira e, se aplicável, pela(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro.

### Relevância

- 5.12 As informações sobre ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas são relevantes para os usuários de demonstrações financeiras. Contudo, o reconhecimento de um ativo ou passivo específico e quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes nem sempre podem fornecer informações relevantes. Esse pode ser o caso se, por exemplo:
- (a) é incerto se existe um ativo ou passivo (*vide* parágrafo 5.14); ou
  - (b) existe um ativo ou passivo, mas a probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos é baixa (*vide* parágrafos 5.15–5.17).
- 5.13 A presença de um ou ambos os fatores descritos no parágrafo 5.12 não leva automaticamente a uma conclusão de que as informações fornecidas por reconhecimento carecem de relevância. Ademais, fatores que não sejam aqueles descritos no parágrafo 5.12 também podem afetar a conclusão. Pode ser uma combinação de fatores e não qualquer fator único que determina se o reconhecimento fornece informações relevantes.

### Incerteza de existência

- 5.14 Os parágrafos 4.13 e 4.35 discutem casos em que é incerto se existe um ativo ou passivo. Em alguns casos, essa incerteza, possivelmente combinada com uma baixa probabilidade de entradas ou saídas de benefícios econômicos e um intervalo excepcionalmente amplo de possíveis resultados, pode significar que o reconhecimento de um ativo ou passivo, necessariamente mensurado em um único valor, não forneceria informações relevantes. Seja o ativo ou o passivo reconhecido ou não, informações explicativas sobre as incertezas associadas a ele podem precisar ser fornecidas nas demonstrações financeiras.

### Baixa probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos

- 5.15 Um ativo ou passivo pode existir mesmo se a probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa (*vide* parágrafos 4.15 e 4.38).
- 5.16 Se a probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa, as informações mais relevantes sobre o ativo ou passivo podem ser informações sobre a magnitude das possíveis entradas ou saídas, sua época possível e os fatores que afetam a probabilidade de sua ocorrência. A localização típica dessas informações é nas notas explicativas.
- 5.17 Mesmo se a probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios econômicos for baixa, o reconhecimento do ativo ou passivo pode fornecer informações relevantes além das informações descritas no parágrafo 5.16. Se esse for o caso, pode depender de uma variedade de fatores. Por exemplo:
- (a) se um ativo é adquirido ou um passivo é incorrido em uma transação de troca em termos de mercado, seu custo geralmente reflete a probabilidade de uma entrada ou saída de benefícios

econômicos. Assim, esse custo pode ser informação relevante, e geralmente está imediatamente disponível. Além do mais, não reconhecer o ativo ou passivo resultaria no reconhecimento de despesas ou receitas no momento da troca, o que poderia não ser uma representação fiel da transação (*vide* parágrafo 5.25(a)).

- (b) se um ativo ou passivo resulta de um evento que não seja uma transação de troca, o reconhecimento do ativo ou passivo normalmente resulta no reconhecimento de receitas ou despesas. Se existe apenas uma baixa probabilidade de que o ativo ou passivo resultará em uma entrada ou saída de benefícios econômicos, os usuários de demonstrações financeiras poderiam não considerar que o reconhecimento do ativo e da receita, ou do passivo e da despesa, fornece informações relevantes.

## Representação fiel

- 5.18 O reconhecimento de um ativo ou passivo específico é apropriado se fornecer não apenas informações relevantes, mas também uma representação fiel desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. A possibilidade de uma representação fiel ser fornecida pode ser afetada pelo nível de incerteza na mensuração associado ao ativo ou passivo ou por outros fatores.

## Incerteza na mensuração

- 5.19 Para que um ativo ou passivo seja reconhecido, ele deve ser mensurado. Em muitos casos, essas mensurações devem ser estimadas e, portanto, estão sujeitas a incerteza na mensuração. Conforme observado no parágrafo 2.19, o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de informações financeiras e não prejudica a utilidade das informações se as estimativas são descritas e explicadas de forma clara e precisa. Mesmo um elevado nível de incerteza na mensuração não impede necessariamente essa estimativa de fornecer informações úteis.
- 5.20 Em alguns casos, o nível de incerteza envolvido ao estimar uma mensuração de um ativo ou passivo pode ser tão alto que pode ser questionável se a estimativa forneceria uma representação suficientemente fiel desse ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. O nível de incerteza na mensuração pode ser muito alto se, por exemplo, a única forma de estimar essa mensuração do ativo ou passivo seja utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa e, além disso, houver uma ou mais das seguintes circunstâncias:
- (a) o intervalo de possíveis resultados é excepcionalmente amplo e a probabilidade de cada resultado é excepcionalmente difícil de estimar.
  - (b) a mensuração é excepcionalmente sensível a pequenas alterações em estimativas da probabilidade de diferentes resultados – por exemplo, se a probabilidade de futuros fluxos de entrada ou fluxos de saída de caixa é excepcionalmente baixa, mas a magnitude desses fluxos de entrada ou fluxos de saída de caixa será excepcionalmente alta caso ocorram.
  - (c) mensurar o ativo ou passivo requer alocações excepcionalmente difíceis ou excepcionalmente subjetivas de fluxos de caixa que não se relacionam exclusivamente com o ativo ou passivo que está sendo mensurado.
- 5.21 Em alguns dos casos descritos no parágrafo 5.20, a informação mais útil pode ser a mensuração que se baseia na estimativa altamente incerta, acompanhada por uma descrição da estimativa e uma explicação das incertezas que a afetam. É especialmente provável que esse seja o caso se essa mensuração for a mensuração mais relevante do ativo ou passivo. Em outros casos, se essas informações não fornecerem uma representação suficientemente fiel do ativo ou passivo e de quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes, as informações mais úteis podem ser uma mensuração diferente (acompanhada por quaisquer descrições e explicações necessárias) que é ligeiramente menos relevante, mas está sujeita a uma menor incerteza na mensuração.
- 5.22 Em circunstâncias limitadas, todas as mensurações relevantes de um ativo ou passivo que estão disponíveis (ou podem ser obtidas) podem estar sujeitas a essa alta incerteza na mensuração de que ninguém forneceria informações úteis sobre o ativo ou passivo (e quaisquer receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes), mesmo se a mensuração estivesse acompanhada de uma descrição das estimativas feitas ao realizá-la e uma explicação das incertezas que afetam essas estimativas. Nessas circunstâncias limitadas, o ativo ou passivo não seria reconhecido.
- 5.23 Seja um ativo ou passivo reconhecido ou não, uma representação fiel do ativo ou passivo pode precisar incluir informações explicativas sobre as incertezas associadas à existência ou mensuração do ativo ou passivo, ou ao seu resultado – o valor ou época de qualquer entrada ou saída de benefícios econômicos que resultarão dele (*vide* parágrafos 6.60–6.62).

## Outros fatores

- 5.24 A representação fiel de um ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas ou despesas reconhecidas envolve não somente o reconhecimento desse item, mas também sua mensuração, bem como a apresentação e a divulgação das informações sobre ele (*vide* Capítulos 6–7).
- 5.25 Assim, ao avaliar se o reconhecimento de um ativo ou passivo pode fornecer uma representação fiel do ativo ou passivo, é necessário considerar não apenas sua descrição e mensuração na demonstração da posição financeira, mas também:
- (a) a representação das receitas, despesas e mutações do patrimônio líquido resultantes. Por exemplo, se uma entidade adquire um ativo em troca de contraprestação, não reconhecer o ativo resultaria em reconhecer despesas e reduziria o lucro e o patrimônio líquido da entidade. Em alguns casos, por exemplo, se a entidade não consome o ativo imediatamente, esse resultado poderia fornecer uma representação enganosa de que a posição financeira da entidade deteriorou-se.
  - (b) se os respectivos ativos e passivos são reconhecidos. Se não forem reconhecidos, o reconhecimento pode criar uma inconsistência de reconhecimento (descasamento contábil). Isso pode não fornecer uma representação fiel ou compreensível do efeito geral da transação ou outro evento que resulte no ativo ou passivo, mesmo se informações explicativas forem fornecidas nas notas explicativas.
  - (c) a apresentação e divulgação de informações sobre o ativo ou passivo, e as receitas, despesas ou mutações do patrimônio líquido resultantes. Uma representação completa inclui todas as informações necessárias para que um usuário de demonstrações financeiras compreenda o fenômeno econômico retratado, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. Assim, a apresentação e divulgação de informações relacionadas podem permitir que um valor reconhecido faça parte de uma representação fiel de um ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas ou despesas.

## Desreconhecimento

---

- 5.26 Desreconhecimento é a retirada de parte ou da totalidade de um ativo ou passivo reconhecido da demonstração da posição financeira de uma entidade. O desreconhecimento normalmente ocorre quando esse item não atende mais à definição de um ativo ou passivo:
- (a) para um ativo, o desreconhecimento normalmente ocorre quando a entidade perde o controle da totalidade ou de parte do ativo reconhecido; e
  - (b) para um passivo, o desreconhecimento normalmente ocorre quando a entidade não possui mais uma obrigação presente pela totalidade ou parte do passivo reconhecido.
- 5.27 Os requisitos de contabilização para o desreconhecimento visam a representar fielmente tanto:
- (a) quaisquer ativos e passivos retidos após a transação ou outro evento que levou ao desreconhecimento (incluindo qualquer ativo ou passivo adquirido, incorrido ou criado como parte da transação ou de outro evento); como
  - (b) a mudança nos ativos e passivos da entidade como resultado dessa transação ou outro evento.
- 5.28 Os objetivos descritos no parágrafo 5.27 normalmente são alcançados:
- (a) desreconhecendo quaisquer ativos ou passivos que expiraram ou foram consumidos, recebidos, executados ou transferidos, e reconhecendo quaisquer receitas ou despesas resultantes. No restante deste capítulo, o termo “componente transferido” refere-se a todos esses ativos e passivos;
  - (b) continuando a reconhecer os ativos ou passivos retidos, denominados como o “componente retido”, se houver. Esse componente retido torna-se uma unidade de conta separada do componente transferido. Dessa forma, nenhuma receita ou despesa é reconhecida no componente retido como resultado do desreconhecimento do componente transferido, salvo se o reconhecimento resulta em uma mudança nos requisitos de mensuração aplicáveis ao componente retido; e
  - (c) aplicando um ou mais dos seguintes procedimentos, se isso for necessário para alcançar um ou ambos os objetivos descritos no parágrafo 5.27:
    - (i) apresentar qualquer componente retido separadamente na demonstração da posição financeira;

- (ii) apresentar separadamente na(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro quaisquer receitas ou despesas reconhecidas como resultado do desreconhecimento do componente transferido; ou
  - (iii) fornecer informações explicativas.
- 5.29 Em alguns casos, uma entidade pode parecer transferir um ativo ou passivo, mas esse ativo ou passivo, não obstante, pode permanecer sendo um ativo ou passivo da entidade. Por exemplo:
- (a) se uma entidade aparentemente tiver transferido um ativo, mas mantém exposição a significativas variações positivas ou negativas no valor dos benefícios econômicos que podem ser produzidos pelo ativo, isso algumas vezes indica que a entidade pode continuar controlando esse ativo (*vide* parágrafo 4.24); ou
  - (b) se uma entidade tiver transferido um ativo a outra parte que detém o ativo como um agente da entidade, o transferente ainda controla o ativo (*vide* parágrafo 4.25).
- 5.30 Nos casos descritos no parágrafo 5.29, o desreconhecimento desse ativo ou passivo não é apropriado porque não alcançaria nenhum dos dois objetivos descritos no parágrafo 5.27.
- 5.31 Quando uma entidade não possui mais um componente transferido, o desreconhecimento do componente transferido representa fielmente esse fato. Contudo, em alguns casos, o desreconhecimento pode não representar fielmente quanto uma transação ou outro evento mudou os ativos ou passivos da entidade, mesmo quando apoiado por um ou mais dos procedimentos descritos no parágrafo 5.28(c). Nesses casos, o desreconhecimento do componente transferido poderia implicar que a posição financeira da entidade mudou mais significativamente do que o indicado. Isso poderia ocorrer, por exemplo:
- (a) se uma entidade tiver transferido um ativo e, ao mesmo tempo, celebrado outra transação que resulta em um direito presente ou obrigação presente de readquirir o ativo. Esses direitos presentes ou obrigações presentes podem resultar, por exemplo, de um contrato a termo, uma opção de venda lançada, ou uma opção de compra comprada.
  - (b) se uma entidade tiver mantido exposição a variações positivas ou negativas significativas no valor dos benefícios econômicos que podem ser produzidos por um componente transferido que a entidade não controla mais.
- 5.32 Se o desreconhecimento não é suficiente para alcançar os dois objetivos descritos no parágrafo 5.27, mesmo quando suportado por um ou mais dos procedimentos descritos no parágrafo 5.28(c), esses dois objetivos podem às vezes ser alcançados continuando-se a reconhecer o componente transferido. Isso tem as seguintes consequências:
- (a) nenhuma receita ou despesa é reconhecida no componente retido ou no componente transferido como resultado da transação ou outro evento;
  - (b) os proventos recebidos (ou pagos) mediante transferência do ativo (ou passivo) são tratados como um empréstimo recebido (ou concedido); e
  - (c) a apresentação separada do componente transferido na demonstração da posição financeira, ou fornecimento de informação explicativa, é necessária para refletir o fato de que a entidade não possui mais quaisquer direitos ou obrigações decorrentes do componente transferido. Similarmente, pode ser necessário fornecer informações sobre receitas ou despesas decorrentes do componente transferido após a transferência.
- 5.33 Um caso em que as questões sobre desreconhecimento surgem é quando um contrato é modificado de tal forma que reduz ou elimina direitos ou obrigações existentes. Ao decidir como contabilizar modificações de contrato, é necessário considerar que unidade de conta fornece aos usuários de demonstrações financeiras informações mais úteis sobre os ativos e passivos mantidos após a modificação, e sobre como a modificação alterou os ativos e passivos da entidade:
- (a) se uma modificação de contrato somente elimina direitos ou obrigações existentes, a discussão nos parágrafos 5.26–5.32 é considerada ao decidir se esses direitos ou obrigações devem ser desreconhecidos;
  - (b) se uma modificação de contrato somente acrescenta novos direitos ou obrigações, é necessário decidir se os direitos ou obrigações acrescentados devem ser tratados como um ativo ou passivo separado, ou como parte da mesma unidade de conta dos direitos e obrigações existentes (*vide* parágrafos 4.48–4.55); e
  - (c) se uma modificação de contrato tanto elimina direitos ou obrigações existentes como acrescenta novos direitos ou obrigações, é necessário considerar tanto o efeito separado como o efeito combinado dessas modificações. Em alguns desses casos, o contrato foi modificado de tal forma que, em essência, a modificação substitui o antigo ativo ou passivo por um novo ativo ou passivo.

Nos casos dessa modificação extensa, a entidade pode precisar desreconhecer o ativo ou passivo original, e reconhecer o novo ativo ou passivo.

**CONTEÚDO***do parágrafo***CAPÍTULO 6 – MENSURAÇÃO**

|                                                                          |             |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                        | <b>6.1</b>  |
| <b>BASES DE MENSURAÇÃO</b>                                               | <b>6.4</b>  |
| <b>Custo histórico</b>                                                   | <b>6.4</b>  |
| <b>Valor atual</b>                                                       | <b>6.10</b> |
| Valor justo                                                              | <b>6.12</b> |
| Valor em uso e valor de cumprimento                                      | <b>6.17</b> |
| Custo corrente                                                           | <b>6.21</b> |
| <b>INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR BASES DE MENSURAÇÃO ESPECÍFICAS</b>        | <b>6.23</b> |
| <b>Custo histórico</b>                                                   | <b>6.24</b> |
| <b>Valor atual</b>                                                       | <b>6.32</b> |
| Valor justo                                                              | <b>6.32</b> |
| Valor em uso e valor de cumprimento                                      | <b>6.37</b> |
| Custo corrente                                                           | <b>6.40</b> |
| <b>FATORES A SEREM CONSIDERADOS AO SELECIONAR UMA BASE DE MENSURAÇÃO</b> | <b>6.43</b> |
| <b>Relevância</b>                                                        | <b>6.49</b> |
| Características do ativo ou passivo                                      | <b>6.50</b> |
| Contribuição a fluxos de caixa futuros                                   | <b>6.54</b> |
| <b>Representação fiel</b>                                                | <b>6.58</b> |
| <b>Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo</b>   | <b>6.63</b> |
| Custo histórico                                                          | <b>6.69</b> |
| Valor atual                                                              | <b>6.72</b> |
| <b>Fatores específicos para mensuração inicial</b>                       | <b>6.77</b> |
| <b>Mais de uma base de mensuração</b>                                    | <b>6.83</b> |
| <b>MENSURAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                                  | <b>6.87</b> |
| <b>TÉCNICAS DE MENSURAÇÃO BASEADAS EM FLUXO DE CAIXA</b>                 | <b>6.91</b> |

## Introdução

---

- 6.1 Os elementos reconhecidos em demonstrações financeiras são quantificados em termos monetários. Isso exige a seleção de uma base de mensuração. Uma base de mensuração é uma característica identificada – por exemplo, custo histórico, valor justo ou valor de cumprimento – de um item sendo mensurado. Aplicar uma base de mensuração a um ativo ou passivo cria uma mensuração para esse ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas.
- 6.2 É provável que a consideração das características qualitativas de informações financeiras úteis e da restrição de custo resultem na seleção de diferentes bases de mensuração para diferentes ativos, passivos, receitas e despesas.
- 6.3 Uma Norma pode precisar descrever como implantar a base de mensuração selecionada nessa Norma. Essa descrição pode incluir:
- especificar técnicas que podem ou devem ser usadas para estimar uma mensuração aplicando uma base de mensuração específica;
  - especificar uma abordagem de mensuração simplificada que provavelmente forneça informações similares às fornecidas por uma base de mensuração preferida; ou
  - explicar como modificar uma base de mensuração, por exemplo, excluindo do valor de cumprimento de um passivo o efeito da possibilidade que a entidade pode deixar de cumprir esse passivo (risco de crédito próprio).

## Bases de mensuração

---

### Custo histórico

- 6.4 As mensurações ao custo histórico fornecem informações monetárias sobre ativos, passivos e respectivas receitas e despesas, utilizando informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem a eles. Diferentemente do valor atual, o custo histórico não reflete as mudanças nos valores, exceto na medida em que essas mudanças se referirem a uma redução ao valor recuperável de um ativo ou passivo que se torna onerosa (*vide* parágrafos 6.7(c) e 6.8(b)).
- 6.5 O custo histórico de um ativo quando é adquirido ou criado é o valor dos custos incorridos na aquisição ou criação do ativo, compreendendo a contraprestação paga para adquirir ou criar o ativo mais custos de transação. O custo histórico de um passivo quando é incorrido ou assumido é o valor da contraprestação recebida para incorrer ou assumir o passivo menos custos de transação.
- 6.6 Quando um ativo é adquirido ou criado, ou um passivo é incorrido ou assumido, como resultado de um evento que não seja uma transação em termos de mercado (*vide* parágrafo 6.80), pode não ser possível identificar um custo, ou o custo pode não fornecer informações relevantes sobre o ativo ou passivo. Em alguns desses casos, o valor atual do ativo ou passivo é utilizado como um custo atribuído no reconhecimento inicial e esse custo atribuído é então utilizado como ponto de partida para mensuração subsequente ao custo histórico.
- 6.7 O custo histórico de um ativo é atualizado ao longo do tempo para refletir, se aplicável:
- o consumo da totalidade ou parte do recurso econômico que constitui o ativo (depreciação ou amortização);
  - pagamentos recebidos que extinguem a totalidade ou parte do ativo;
  - o efeito de eventos que fazem com que a totalidade ou parte do custo histórico do ativo não seja mais recuperável (redução ao valor recuperável); e
  - provisão de juros para refletir qualquer componente de financiamento do ativo.
- 6.8 O custo histórico de um passivo é atualizado ao longo do tempo para refletir, se aplicável:
- o cumprimento da totalidade ou parte do passivo, por exemplo, efetuando pagamentos que extinguem a totalidade ou parte do passivo ou satisfazendo uma obrigação de entregar produtos;
  - o efeito de eventos que aumentam o valor da obrigação de transferir os recursos econômicos necessários para cumprir a obrigação em tal medida que o passivo se torna oneroso. Um passivo é oneroso se o custo histórico não é mais suficiente para refletir a obrigação de satisfazer o passivo; e
  - provisão de juros para refletir qualquer componente de financiamento do passivo.

- 6.9 Uma forma de aplicar uma base de mensuração ao custo histórico a ativos financeiros e passivos financeiros é mensurá-los ao custo amortizado. O custo amortizado de um ativo financeiro ou passivo financeiro reflete estimativas de fluxos de caixa futuros, descontados a uma taxa determinada no reconhecimento inicial. Para instrumentos de taxa variável, a taxa de desconto é atualizada para refletir mudanças na taxa variável. O custo amortizado de um ativo financeiro ou passivo financeiro é atualizado ao longo do tempo para refletir mudanças subsequentes, tais como a provisão de juros, a redução ao valor recuperável de um ativo financeiro e recebimentos ou pagamentos.

### Valor atual

- 6.10 As mensurações ao valor atual fornecem informações monetárias sobre ativos, passivos e respectivas receitas e despesas, utilizando informações atualizadas para refletir condições na data de mensuração. Devido à atualização, os valores atuais de ativos e passivos refletem as mudanças, desde a data de mensuração anterior, em estimativas de fluxos de caixa e outros fatores refletidos nesses valores atuais (*vide* parágrafos 6.14–6.15 e 6.20). Diferentemente do custo histórico, o valor atual de um ativo ou passivo não resulta, mesmo em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou passivo.
- 6.11 As bases de mensuração do valor atual incluem:
- (a) valor justo (*vide* parágrafos 6.12–6.16);
  - (b) valor em uso de ativos e valor de cumprimento de passivos (*vide* parágrafos 6.17–6.20); e
  - (c) custo corrente (*vide* parágrafos 6.21–6.22).

### Valor justo

- 6.12 Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração.
- 6.13 O valor justo reflete a perspectiva dos participantes do mercado – participantes em um mercado ao qual a entidade tem acesso. O ativo ou passivo é mensurado utilizando as mesmas premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou passivo se esses participantes do mercado agirem em seu melhor interesse econômico.
- 6.14 Em alguns casos, o valor justo pode ser determinado diretamente observando-se os preços em um mercado ativo. Em outros casos, o valor justo é determinado indiretamente utilizando técnicas de mensuração, por exemplo, técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa (*vide* parágrafos 6.91–6.95), refletindo todos os seguintes fatores:
- (a) estimativas de fluxos de caixa futuros.
  - (b) possíveis variações no valor estimado ou época dos fluxos de caixa futuros do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, causadas pela incerteza inerente aos fluxos de caixa.
  - (c) o valor do dinheiro no tempo.
  - (d) o preço para suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa (um prêmio de risco ou desconto de risco). O preço para suportar essa incerteza depende da medida dessa incerteza. Também reflete o fato de que investidores geralmente pagariam menos por um ativo (e geralmente exigem mais para assumir um passivo) que possui fluxos de caixa incertos do que por um ativo (ou passivo) cujos fluxos de caixa são certos.
  - (e) outros fatores, por exemplo, liquidez, se os participantes do mercado levariam esses fatores em consideração nas circunstâncias.
- 6.15 Os fatores mencionados nos parágrafos 6.14(b) e 6.14(d) incluem a possibilidade de uma contraparte poder descumprir sua obrigação perante a entidade (risco de crédito), ou que a entidade pode descumprir sua obrigação (risco de crédito próprio).
- 6.16 Como o valor justo não é derivado, mesmo em parte, do preço da transação ou de outro evento que deu origem ao ativo ou passivo, o valor justo não é aumentado pelos custos de transação incorridos ao adquirir o ativo e não é diminuído pelos custos de transação incorridos quando o passivo é incorrido ou assumido. Além disso, o valor justo não reflete os custos de transação que seriam incorridos na alienação final do ativo ou na transferência ou liquidação do passivo.

### Valor em uso e valor de cumprimento

- 6.17 Valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa, ou outros benefícios econômicos, que uma entidade espera obter do uso de um ativo e de sua alienação final. Valor de cumprimento é o valor presente do caixa,

ou de outros recursos econômicos, que uma entidade espera ser obrigada a transferir para cumprir uma obrigação. Esses valores de caixa ou outros recursos econômicos incluem não somente os valores a serem transferidos à contraparte do passivo, mas também os valores que a entidade espera ser obrigada a transferir a outras partes de modo a permitir que ela cumpra a obrigação.

- 6.18 Como o valor em uso e o valor de cumprimento baseiam-se em fluxos de caixa futuros, eles não incluem custos de transação incorridos ao adquirir um ativo ou assumir um passivo. Entretanto, o valor em uso e o valor de cumprimento incluem o valor presente de quaisquer custos de transação que uma entidade espera incorrer na alienação final do ativo ou no cumprimento do passivo.
- 6.19 O valor em uso e o valor de cumprimento refletem premissas específicas da entidade em vez de premissas de participantes do mercado. Na prática, às vezes pode haver pouca diferença entre as premissas que os participantes do mercado utilizariam e aquelas que a própria entidade utiliza.
- 6.20 O valor em uso e o valor de cumprimento não podem ser observados diretamente e são determinados utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa (*vide* parágrafos 6.91–6.95). O valor em uso e o valor de cumprimento refletem os mesmos fatores descritos para valor justo no parágrafo 6.14, mas de uma perspectiva específica da entidade e não de uma perspectiva de participantes do mercado.

### **Custo corrente**

- 6.21 O custo corrente de um ativo é o custo de um ativo equivalente na data de mensuração, compreendendo a contraprestação que seria paga na data de mensuração mais os custos de transação que seriam incorridos nessa data. O custo corrente de um passivo é a contraprestação que seria recebida por um passivo equivalente na data de mensuração menos os custos de transação que seriam incorridos nessa data. Custo corrente, como custo histórico, é um valor de entrada: reflete preços no mercado em que a entidade adquiriria o ativo ou incorreria no passivo. Assim, é diferente de valor justo, valor em uso e valor de cumprimento, que são valores de saída. Contudo, diferentemente de custo histórico, custo corrente reflete condições na data de mensuração.
- 6.22 Em alguns casos, custo corrente não pode ser determinado diretamente observando preços em um mercado ativo e deve ser determinado indiretamente por outros meios. Por exemplo, se os preços estão disponíveis somente para novos ativos, o custo corrente de um ativo usado poderia precisar ser estimado ajustando o preço corrente de um novo ativo para refletir a idade atual e condição do ativo mantido pela entidade.

## **Informações fornecidas por bases de mensuração específicas**

---

- 6.23 Ao selecionar uma base de mensuração, é importante considerar a natureza das informações que a base de mensuração produzirá tanto na demonstração da posição financeira como na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro. A Tabela 6.1 resume essas informações e os parágrafos 6.24–6.42 fornecem discussão adicional.

### **Custo histórico**

- 6.24 As informações fornecidas mensurando um ativo ou passivo ao custo histórico podem ser relevantes para os usuários de demonstrações financeiras, pois o custo histórico utiliza informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou passivo.
- 6.25 Normalmente, se uma entidade adquiriu um ativo em uma transação recente em termos de mercado, a entidade espera que o ativo fornecerá benefícios econômicos suficientes para que a entidade pelo menos recupere o custo do ativo. Similarmente, se um passivo foi incorrido ou assumido como resultado de uma transação recente em termos de mercado, a entidade espera que o valor da obrigação de transferir recursos econômicos para satisfazer a obrigação normalmente não será maior do que o valor da contraprestação recebida menos os custos de transação. Assim, mensurar um ativo ou passivo ao custo histórico nesses casos fornece informações relevantes tanto sobre o ativo ou passivo como sobre o preço da transação que deu origem a esse ativo ou passivo.
- 6.26 Como o custo histórico é reduzido para refletir o consumo de um ativo e sua redução ao valor recuperável, o valor que se espera que seja recuperado de um ativo mensurado ao custo histórico é pelo menos tão grande quanto o seu valor contábil. Similarmente, como o custo histórico de um passivo é aumentado quando se torna oneroso, o valor da obrigação de transferir os recursos econômicos necessários para satisfazer a obrigação não é maior do que o valor contábil do passivo.

- 6.27 Se um ativo que não seja um ativo financeiro é mensurado ao custo histórico, o consumo ou venda do ativo, ou de parte do ativo, dá origem a uma despesa mensurada ao custo histórico do ativo, ou de parte do ativo, consumido ou vendido.
- 6.28 A despesa resultante da venda de um ativo é reconhecida ao mesmo tempo em que a contraprestação por essa venda é reconhecida como receita. A diferença entre a receita e a despesa é a margem resultante da venda. As despesas decorrentes do consumo de um ativo podem ser comparadas à receita correspondente para fornecer informações sobre margens.
- 6.29 Similarmente, se um passivo que não seja um passivo financeiro foi incorrido ou assumido em troca de contraprestação e é mensurado ao custo histórico, o cumprimento da totalidade ou parte do passivo dá origem à receita mensurada ao valor da contraprestação recebida pela parte cumprida. A diferença entre essa receita e as despesas incorridas no cumprimento da obrigação é a margem resultante do cumprimento.
- 6.30 As informações sobre o custo de ativos vendidos ou consumidos, incluindo produtos e serviços consumidos imediatamente (*vide* parágrafo 4.8), e sobre a contraprestação recebida, pode ter valor preditivo. Essas informações podem ser utilizadas como um dado para prever futuras margens provenientes da venda futura de produtos (incluindo produtos atualmente não mantidos pela entidade) e serviços e, assim, avaliar as perspectivas da entidade de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos. Para avaliar as perspectivas de uma entidade de fluxos de caixa futuros, os usuários de demonstrações financeiras frequentemente concentram-se nas perspectivas da entidade de gerar margens futuras ao longo de muitos períodos, não apenas em suas perspectivas de gerar margens de produtos já mantidos. As receitas e despesas mensuradas ao custo histórico também podem ter valor confirmatório porque podem fornecer *feedback* aos usuários de demonstrações financeiras sobre suas previsões anteriores de fluxos de caixa ou margens. As informações sobre o custo de ativos vendidos ou consumidos também pode ajudar em uma avaliação da eficiência e eficácia da administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 6.31 Por motivos similares, as informações sobre juros auferidos em ativos, e juros incorridos em passivos, mensurados ao custo amortizado podem ter valor preditivo e confirmatório.

### Valor atual

#### Valor justo

- 6.32 As informações fornecidas mensurando ativos e passivos ao valor justo podem ter valor preditivo porque o valor justo reflete as atuais expectativas dos participantes do mercado sobre o valor, época e incerteza de fluxos de caixa futuros. Essas expectativas são precificadas de um modo que reflete as atuais preferências de risco dos participantes do mercado. Essas informações também podem ter valor confirmatório fornecendo *feedback* sobre expectativas anteriores.
- 6.33 Receitas e despesas que refletem as atuais expectativas dos participantes do mercado podem ter algum valor preditivo, pois essas receitas e despesas podem ser usadas como um dado para prever futuras receitas e despesas. Essas receitas e despesas também podem ajudar em uma avaliação da eficiência e eficácia da administração da entidade no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade.
- 6.34 Uma mudança no valor justo de um ativo ou passivo pode resultar de vários fatores identificados no parágrafo 6.14. Quando esses fatores possuem diferentes características, identificar separadamente receitas e despesas que resultam desses fatores pode fornecer informações úteis aos usuários de demonstrações financeiras (*vide* parágrafo 7.14(b)).
- 6.35 Se uma entidade adquiriu um ativo em um mercado e determina o valor justo utilizando preços de um mercado diferente (o mercado em que a entidade venderia o ativo), qualquer diferença entre os preços nesses dois mercados é reconhecida como receita quando esse valor justo é inicialmente determinado.
- 6.36 A venda de um ativo ou a transferência de um passivo normalmente seria pela contraprestação de um valor similar ao seu valor justo, se a transação tivesse ocorrido no mercado que foi a fonte dos preços utilizados ao mensurar esse valor justo. Nesses casos, se o ativo ou passivo é mensurado ao valor justo, as receitas ou despesas líquidas resultantes no momento da venda ou transferência normalmente seriam pequenas, salvo se o efeito dos custos de transação for significativo.

#### Valor em uso e valor de cumprimento

- 6.37 O valor em uso fornece informações sobre o valor presente dos fluxos de caixa estimados do uso de um ativo e de sua alienação final. Essas informações podem ter valor preditivo porque podem ser utilizadas ao avaliar as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos.

- 6.38 O valor de cumprimento fornece informações sobre o valor presente dos fluxos de caixa estimados necessários para satisfazer um passivo. Assim, o valor de cumprimento pode ter valor preditivo, particularmente se a obrigação for cumprida, em vez de transferida ou liquidada por negociação.
- 6.39 As estimativas atualizadas de valor em uso ou valor de cumprimento, combinadas com informações sobre estimativas do valor, época e incerteza de fluxos de caixa futuros, também podem ter valor confirmatório porque fornecem *feedback* sobre as estimativas anteriores de valor em uso ou valor de cumprimento.

### **Custo corrente**

- 6.40 As informações sobre ativos e passivos mensurados ao custo corrente podem ser relevantes porque o custo corrente reflete o custo pelo qual um ativo equivalente poderia ser adquirido ou criado na data de mensuração ou a contraprestação que seria recebida por incorrer ou assumir um passivo equivalente.
- 6.41 Assim como o custo histórico, o custo corrente fornece informações sobre o custo de um ativo consumido ou sobre receita do cumprimento de passivos. Essas informações podem ser utilizadas para obter as margens correntes e podem ser utilizadas como um dado para prever margens futuras. Diferentemente do custo histórico, o custo corrente reflete os preços vigentes no momento do consumo ou cumprimento. Quando as mudanças de preço são significativas, as margens baseadas em custo corrente podem ser mais úteis para prever margens futuras do que as margens baseadas em custo histórico.
- 6.42 Para informar o custo corrente de consumo (ou receita corrente do cumprimento), é necessário separar a mudança no valor contábil no período de relatório em custo corrente de consumo (ou receita corrente do cumprimento) e o efeito de mudanças nos preços. O efeito de uma mudança nos preços às vezes é denominado “ganho de manutenção” ou “perda de manutenção”.

Tabela 6.1 – Resumo de informações fornecidas por bases de mensuração específicas

## Ativos

| <b>Demonstração da posição financeira</b>           |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                     | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                      | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                                                                              | <b>Valor em uso (premissas específicas da entidade)<sup>(a)</sup></b>                                                                                   | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                      |
| <b>Valor contábil</b>                               | Custo histórico (incluindo custos de transação), na medida do não consumido ou não cobrado, e recuperável.<br><br>(Inclui juros provisionados sobre qualquer componente de financiamento.)                  | Preço que seria recebido para vender o ativo (sem deduzir custos de transação na alienação).                                                                                                            | Valor presente de fluxos de caixa futuros do uso do ativo e de sua alienação final (após deduzir o valor presente de custos de transação na alienação). | Custo corrente (incluindo custos de transação), na medida do não consumido ou não cobrado, e recuperável.                                                                                                  |
| <b>Demonstração(ões) do desempenho financeiro</b>   |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Evento</b>                                       | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                      | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                                                                              | <b>Valor em uso (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                 | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                      |
| <b>Reconhecimento inicial<sup>(b)</sup></b>         | —                                                                                                                                                                                                           | Diferença entre a contraprestação paga e o valor justo do ativo adquirido. <sup>(c)</sup><br><br>Custos de transação na aquisição do ativo.                                                             | Diferença entre a contraprestação paga e o valor em uso do ativo adquirido.<br><br>Custos de transação na aquisição do ativo.                           | —                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Venda ou consumo do ativo<sup>(d), (e)</sup></b> | Despesas equivalentes ao custo histórico do ativo vendido ou consumido.<br><br>Receita recebida.<br><br>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)<br><br>Despesas por custos de transação na venda do ativo. | Despesas equivalentes ao valor justo do ativo vendido ou consumido.<br><br>Receita recebida.<br><br>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)<br><br>Despesas por custos de transação na venda do ativo. | Despesas equivalentes ao valor em uso do ativo vendido ou consumido.<br><br>Receita recebida.<br><br>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)           | Despesas equivalentes ao custo corrente do ativo vendido ou consumido.<br><br>Receita recebida.<br><br>(Pode ser apresentada bruta ou líquida.)<br><br>Despesas por custos de transação na venda do ativo. |
| <b>Demonstração(ões) do desempenho financeiro</b>   |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Evento</b>                                       | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                      | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                                                                              | <b>Valor em uso (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                 | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                      |

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Receita de juros</b>             | Receita de juros, a taxas históricas, atualizada se o ativo estiver sujeito a incidência de juros variáveis.                                                                                                                                  | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.) | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.) | Receita de juros, a taxas correntes.                                                                           |
| <b>Redução ao valor recuperável</b> | Despesas incorridas devido ao custo histórico não ser mais recuperável.                                                                                                                                                                       | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.) | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.) | Despesas incorridas devido ao custo corrente não ser mais recuperável.                                         |
| <b>Mudanças no valor</b>            | Não reconhecidas, exceto para refletir uma redução ao valor recuperável.<br><br>Para ativos financeiros – receitas e despesas de mudanças nos fluxos de caixa estimados.                                                                      | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.                                                 | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor em uso.                                                 | Receitas e despesas refletindo o efeito das mudanças nos preços (ganhos de manutenção e perdas de manutenção). |
| (a)                                 | Esta coluna resume as informações fornecidas se o valor em uso é utilizado como uma base de mensuração. Contudo, conforme observado no parágrafo 6.75, valor em uso pode não ser uma base de mensuração prática para remensurações regulares. |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |
| (b)                                 | Receitas ou despesas podem surgir no reconhecimento inicial de um ativo não adquirido em termos de mercado.                                                                                                                                   |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |
| (c)                                 | Receitas ou despesas podem surgir se o mercado em que um ativo é adquirido for diferente do mercado que é a origem dos preços utilizados ao mensurar o valor justo do ativo.                                                                  |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |
| (d)                                 | O consumo do ativo normalmente é informado através do custo de vendas, depreciação ou amortização.                                                                                                                                            |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |
| (e)                                 | A receita recebida geralmente é igual à contraprestação recebida, mas dependerá da base de mensuração utilizada para qualquer passivo correspondente.                                                                                         |                                                                                                               |                                                                                                                |                                                                                                                |

## Passivos

| <b>Demonstração da posição financeira</b>         |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                   | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                         | <b>Valor de cumprimento (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                                                             | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Valor contábil</b>                             | A contraprestação recebida (líquida de custos de transação) por assumir a parte não cumprida do passivo, acrescida pelo excedente de fluxos de saída de caixa estimados sobre a contraprestação recebida.<br><br>(Inclui juros provisionados sobre qualquer componente de financiamento.) | Preço que seria pago para transferir a parte não cumprida do passivo (não incluindo custos de transação que seriam incorridos na transferência).   | Valor presente de fluxos de caixa futuros que surgirá no cumprimento da parte não cumprida do passivo (incluindo valor presente de custos de transação a serem incorridos no cumprimento ou transferência). | A contraprestação (líquida de custos de transação) que seria atualmente recebida por assumir a parte não cumprida do passivo, acrescida pelo excedente de fluxos de saída de caixa estimados sobre essa contraprestação. |
| <b>Demonstração(ões) do desempenho financeiro</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Evento</b>                                     | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                         | <b>Valor de cumprimento (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                                                             | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Reconhecimento inicial<sup>(a)</sup></b>       | —                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Diferença entre a contraprestação recebida e o valor justo do passivo. <sup>(b)</sup><br><br>Custos de transação ao incorrer ou assumir o passivo. | Diferença entre a contraprestação recebida e o valor de cumprimento do passivo.<br><br>Custos de transação ao incorrer ou assumir o passivo.                                                                | —                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Demonstração(ões) do desempenho financeiro</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Evento</b>                                     | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                         | <b>Valor de cumprimento (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                                                             | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Cumprimento do passivo</b>                     | Receita igual ao custo histórico do passivo cumprido (reflete a contraprestação histórica).<br><br>Despesas por custos incorridos no cumprimento do                                                                                                                                       | Receita igual ao valor justo do passivo cumprido.<br><br>Despesas por custos incorridos no cumprimento do                                          | Receita igual ao valor de cumprimento do passivo cumprido.<br><br>Despesas por custos incorridos no cumprimento do                                                                                          | Receita igual ao custo corrente do passivo cumprido (reflete a contraprestação corrente).<br><br>Despesas por custos incorridos no cumprimento do                                                                        |

|                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                        | passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.)                                                                                                                                                                                   | passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)                                                        | passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)                                                                 | passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas. Se forem brutas, a contraprestação histórica pode ser apresentada separadamente.)                                                                                                |
| <b>Transferência do passivo</b>                                        | Receita igual ao custo histórico do passivo transferido (reflete a contraprestação histórica).<br><br>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.) | Receita igual ao valor justo do passivo transferido.<br><br>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.) | Receita igual ao valor de cumprimento do passivo transferido.<br><br>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.) | Receita igual ao custo corrente do passivo transferido (reflete a contraprestação corrente).<br><br>Despesas por custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir o passivo.<br><br>(Podem ser apresentadas líquidas ou brutas.) |
| <b>Despesas de juros</b>                                               | Despesas de juros, a taxas históricas, atualizadas se o passivo estiver sujeito a incidência de juros variáveis.                                                                                                                               | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.)                                                                                        | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de cumprimento.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.)                                                                                        | Despesas de juros, a taxas correntes.                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Demonstração(ões) do desempenho financeiro</b>                      |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Evento</b>                                                          | <b>Custo histórico</b>                                                                                                                                                                                                                         | <b>Valor justo (premissas de participantes do mercado)</b>                                                                                                                                           | <b>Valor de cumprimento (premissas específicas da entidade)</b>                                                                                                                                               | <b>Custo corrente</b>                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Efeito de eventos que fazem com que um passivo se torne oneroso</b> | Despesas iguais ao excedente dos fluxos de saída de caixa estimados sobre o custo histórico do passivo, ou uma mudança subsequente nesse excedente.                                                                                            | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.)                                                                                        | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de cumprimento.<br><br>(Podem ser identificadas separadamente.)                                                                                        | Despesas iguais ao excedente dos fluxos de saída de caixa estimados sobre o custo corrente do passivo, ou uma mudança subsequente nesse excedente.                                                                                           |
| <b>Mudanças no valor</b>                                               | Não reconhecidas, exceto na medida em que o passivo é oneroso.                                                                                                                                                                                 | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor justo.                                                                                                                                        | Refletidas em receitas e despesas de mudanças no valor de                                                                                                                                                     | Receitas e despesas refletindo o efeito das mudanças nos                                                                                                                                                                                     |

|     |                                                                                                                                                                                              |  |              |                                                       |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--------------|-------------------------------------------------------|
|     | Para passivos financeiros – receitas e despesas de mudanças nos fluxos de caixa estimados.                                                                                                   |  | cumprimento. | preços (ganhos de manutenção e perdas de manutenção). |
| (a) | Receitas ou despesas podem surgir no reconhecimento inicial de um passivo incorrido ou assumido não em termos de mercado.                                                                    |  |              |                                                       |
| (b) | Receitas ou despesas podem surgir se o mercado em que um passivo é incorrido ou assumido for diferente do mercado que é a origem dos preços utilizados ao mensurar o valor justo do passivo. |  |              |                                                       |

## Fatores a serem considerados ao selecionar uma base de mensuração

- 6.43 Ao escolher uma base de mensuração para um ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas, é necessário considerar a natureza das informações que a base de mensuração produzirá tanto na demonstração da posição financeira como na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro (*vide* parágrafos 6.23–6.42 e Tabela 6.1), bem como outros fatores (*vide* parágrafos 6.44–6.86).
- 6.44 Na maioria dos casos, nenhum fator único determinará qual base de mensuração deverá ser escolhida. A importância relativa de cada fator dependerá de fatos e circunstâncias.
- 6.45 As informações fornecidas por uma base de mensuração devem ser úteis aos usuários de demonstrações financeiras. Para alcançar isso, as informações devem ser relevantes e devem representar fielmente o que pretendem representar. Além disso, as informações fornecidas devem ser, tanto quanto possível, comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis.
- 6.46 Conforme explicado no parágrafo 2.21, o processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais geralmente seria identificar as informações mais relevantes sobre um fenômeno econômico. Se essas informações não estão disponíveis ou não podem ser fornecidas de uma forma que represente fielmente o fenômeno econômico, considera-se o tipo mais relevante seguinte de informações. Os parágrafos 6.49–6.76 fornecem discussão adicional sobre o papel desempenhado pelas características qualitativas na escolha de uma base de mensuração.
- 6.47 A discussão nos parágrafos 6.49–6.76 foca nos fatores a serem considerados ao selecionar uma base de mensuração para ativos reconhecidos e passivos reconhecidos. Parte dessa discussão também pode ser aplicada na escolha de uma base de mensuração para informações fornecidas nas notas explicativas, para itens reconhecidos ou não reconhecidos.
- 6.48 Os parágrafos 6.77–6.82 discutem fatores adicionais a serem considerados ao escolher uma base de mensuração no reconhecimento inicial. Se a base de mensuração inicial for inconsistente com a base de mensuração subsequente, as receitas e despesas podem ser reconhecidas no momento da primeira mensuração subsequente unicamente devido à mudança na base de mensuração. Reconhecer essas receitas e despesas pode parecer refletir uma transação ou outro evento quando, na verdade, nenhuma transação ou evento ocorreu. Consequentemente, a escolha da base de mensuração para um ativo ou passivo, e para as respectivas receitas e despesas, é determinada considerando-se tanto a mensuração inicial como a mensuração subsequente.

### Relevância

- 6.49 A relevância das informações fornecidas por uma base de mensuração para um ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas é afetada:
- (a) pelas características do ativo ou passivo (*vide* parágrafos 6.50–6.53); e
  - (b) pela forma como o ativo ou passivo contribui para fluxos de caixa futuros (*vide* parágrafos 6.54–6.57).

### Características do ativo ou passivo

- 6.50 A relevância das informações fornecidas por uma base de mensuração depende parcialmente das características do ativo ou passivo, em particular, da variação dos fluxos de caixa e sobre se o valor do ativo ou passivo é sensível a fatores de mercado ou outros riscos.
- 6.51 Se o valor de um ativo ou passivo é sensível a fatores de mercado ou outros riscos, seu custo histórico pode diferir significativamente de seu valor corrente. Consequentemente, o custo histórico pode não fornecer informações relevantes se as informações sobre mudanças no valor são importantes para os usuários de demonstrações financeiras. Por exemplo, o custo amortizado pode não fornecer informações relevantes sobre um ativo financeiro ou passivo financeiro que seja um derivativo.
- 6.52 Além do mais, se é utilizado o custo histórico, as mudanças no valor são apresentadas não quando esse valor muda, mas quando ocorre um evento como alienação, redução ao valor recuperável ou cumprimento. Isso poderia ser incorretamente interpretado de modo a implicar que todas as receitas e despesas reconhecidas na ocasião desse evento então surgiram, e não ao longo dos períodos durante os quais o ativo ou passivo foi mantido. Ademais, como a mensuração ao custo histórico não fornece informações tempestivas sobre mudanças no valor, as receitas e despesas apresentadas nessa base podem carecer de valor preditivo e valor confirmatório por não refletir o efeito completo da exposição da entidade ao risco decorrente de manter o ativo ou passivo durante o período de relatório.
- 6.53 As mudanças no valor justo de um ativo ou passivo refletem as mudanças nas expectativas de participantes do mercado e mudanças em suas preferências de risco. Dependendo das características do ativo ou passivo que está sendo mensurado e da natureza das atividades de negócios da entidade, as informações que refletem essas mudanças nem sempre podem fornecer valor preditivo ou valor confirmatório aos usuários de demonstrações financeiras. Esse pode ser o caso quando as atividades de negócios da entidade não envolvem a venda do ativo ou a transferência do passivo, por exemplo, se a entidade mantém os ativos exclusivamente para uso ou exclusivamente para recebimento de fluxos de caixa contratuais ou se a própria entidade deve cumprir as obrigações.

### Contribuição a fluxos de caixa futuros

- 6.54 Conforme observado no parágrafo 1.14, alguns recursos econômicos produzem fluxos de caixa diretamente; em outros casos, os recursos econômicos são utilizados em combinação para produzir fluxos de caixa indiretamente. Como os recursos econômicos são utilizados e, portanto, como os ativos e passivos produzem fluxos de caixa, depende em parte da natureza das atividades de negócios conduzidas pela entidade.
- 6.55 Quando uma atividade de negócio de uma entidade envolve o uso de diversos recursos econômicos que produzem fluxos de caixa indiretamente, ao serem utilizados em combinação para produzir e comercializar produtos e serviços aos clientes, é provável que o custo histórico ou o custo corrente forneça informações relevantes sobre essa atividade. Por exemplo, o imobilizado geralmente é utilizado em combinação com outros recursos econômicos de uma entidade. Similarmente, o estoque normalmente não pode ser vendido a um cliente, exceto fazendo um uso amplo dos outros recursos econômicos da entidade (por exemplo, em atividades de produção e marketing). Os parágrafos 6.24–6.31 e 6.40–6.42 explicam como mensurar esses ativos ao custo histórico ou custo corrente pode fornecer informações relevantes que podem ser utilizadas para obter margens atingidas durante o período.
- 6.56 Para ativos e passivos que produzem fluxos de caixa indiretamente, tais como ativos que podem ser vendidos independentemente e sem uma penalidade econômica significativa (por exemplo, sem interrupção significativa do negócio), é provável que a base de mensuração que fornece as informações mais relevantes seja um valor corrente que incorpora as estimativas atuais do valor, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros.
- 6.57 Quando uma atividade de negócio de uma entidade envolve administrar ativos financeiros e passivos financeiros com o objetivo de receber fluxos de caixa contratuais, o custo amortizado pode fornecer informações relevantes que podem ser utilizadas para obter a margem entre os juros auferidos em ativos e os juros incorridos em passivos. Contudo, ao avaliar se o custo amortizado fornecerá informações úteis, também é necessário considerar as características do ativo financeiro ou passivo financeiro. É improvável que o custo amortizado forneça informações relevantes sobre fluxos de caixa que dependem de fatores que não sejam o principal e juros.

### Representação fiel

- 6.58 Quando ativos e passivos estão de algum modo relacionados, utilizar diferentes bases de mensuração para esses ativos e passivos pode criar uma inconsistência de mensuração (descasamento contábil). Se

demonstrações financeiras contêm inconsistências de mensuração, essas demonstrações financeiras podem não representar fielmente alguns aspectos da posição financeira e do desempenho financeiro da entidade. Consequentemente, em algumas circunstâncias, utilizar a mesma base de mensuração para ativos e passivos relacionados pode fornecer aos usuários de demonstrações financeiras informações que são mais úteis do que informações que resultariam do uso de diferentes bases de mensuração. Isso pode ser particularmente provável quando os fluxos de caixa de um ativo ou passivo estão diretamente ligados aos fluxos de caixa de outro ativo ou passivo.

- 6.59 Conforme observado nos parágrafos 2.13 e 2.18, embora uma representação perfeitamente fiel esteja livre de erros, isso não significa que as mensurações devem ser perfeitamente precisas em todos os aspectos.
- 6.60 Quando uma mensuração não puder ser determinada diretamente observando os preços em um mercado ativo e em vez disso deve ser estimada, surge a incerteza de mensuração. O nível de incerteza de mensuração associado a uma base de mensuração específica pode afetar se as informações fornecidas por essa base de mensuração fornecem uma representação fiel da posição financeira e desempenho financeiro de uma entidade. O alto nível de incerteza de mensuração não impede necessariamente o uso de uma base de mensuração que fornece informações relevantes. Contudo, em alguns casos, o nível de incerteza de mensuração é tão alto que as informações fornecidas por uma base de mensuração podem não fornecer uma representação suficientemente fiel (*vide* parágrafo 2.22). Nesses casos, é apropriado considerar a escolha de uma base de mensuração diferente que também resulte em informações relevantes.
- 6.61 A incerteza de mensuração é diferente tanto da incerteza de resultado como da incerteza de existência:
- (a) a incerteza de resultado surge quando há incerteza sobre o valor ou época de qualquer fluxo de entrada ou de saída de benefícios econômicos que resultará de um ativo ou passivo.
  - (b) a incerteza de existência surge quando é incerto se existe um ativo ou um passivo. Os parágrafos 5.12–5.14 discutem como a incerteza de existência pode afetar as decisões sobre se uma entidade reconhece um ativo ou passivo quando é incerto se existe esse ativo ou passivo.
- 6.62 A presença de incerteza de resultado ou incerteza de existência pode às vezes contribuir para incerteza de mensuração. Contudo, a incerteza de resultado ou a incerteza de existência não resulta necessariamente em incerteza de mensuração. Por exemplo, se o valor justo de um ativo pode ser determinado diretamente observando preços em um mercado ativo, nenhuma incerteza de mensuração está associada à mensuração desse valor justo, mesmo se for incerto quanto caixa o ativo produzirá no final e, consequentemente, há incerteza de resultado.

### Características qualitativas de melhoria e a restrição de custo

- 6.63 As características qualitativas de melhoria de comparabilidade, compreensibilidade e verificação, e a restrição de custo, têm implicações para a escolha de uma base de mensuração. Os parágrafos a seguir discutem essas implicações. Os parágrafos 6.69–6.76 discutem implicações adicionais específicas para determinadas bases de mensuração. A característica qualitativa de melhoria de tempestividade não tem implicações específicas para mensuração.
- 6.64 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe a escolha de uma base de mensuração. Portanto, ao selecionar uma base de mensuração, é importante considerar se é provável que os benefícios das informações fornecidas a usuários de demonstrações financeiras por essa base de mensuração justificam os custos de fornecer e utilizar essas informações.
- 6.65 Utilizar consistentemente as mesmas bases de mensuração para os mesmos itens, seja de período a período em uma entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades, pode ajudar a tornar as demonstrações financeiras mais comparáveis.
- 6.66 Uma mudança em uma base de mensuração pode tornar as demonstrações financeiras menos compreensíveis. Contudo, uma mudança pode ser justificada se outros fatores compensarem a redução na compreensibilidade, por exemplo, se a mudança resulta em informações mais relevantes. Se uma mudança é feita, os usuários de demonstrações financeiras podem precisar de informações explicativas para permitir que eles compreendam o efeito dessa mudança.
- 6.67 A compreensibilidade depende parcialmente de como muitas bases de mensuração diferentes são utilizadas e se elas mudam ao longo do tempo. Em geral, se mais bases de mensuração são utilizadas em um conjunto de demonstrações financeiras, as informações resultantes tornam-se mais complexas e, consequentemente, menos compreensíveis e os totais ou subtotais na demonstração da posição financeira e na(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro tornam-se menos informativos. Contudo, pode ser apropriado utilizar mais bases de mensuração se isso for necessário para fornecer informações úteis.
- 6.68 A verificação é melhorada utilizando bases de mensuração que resultam em mensurações que podem ser independentemente corroboradas diretamente, por exemplo, observando os preços, ou indiretamente, por

exemplo, verificando dados de entrada de um modelo. Se uma mensuração não pode ser verificada, os usuários de demonstrações financeiras podem precisar de informações explicativas para permitir que eles compreendam como a mensuração foi determinada. Em alguns desses casos, pode ser necessário especificar o uso de uma base de mensuração diferente.

### **Custo histórico**

- 6.69 Em muitas situações, é mais simples e, portanto, menos custoso, mensurar o custo histórico do que mensurar um valor corrente. Além disso, as mensurações determinadas aplicando uma base de mensuração de custo histórico geralmente são bem compreendidas e, em muitos casos, verificáveis.
- 6.70 Contudo, estimar consumo e identificar e mensurar perdas por redução ao valor recuperável ou passivos onerosos pode ser subjetivo. Consequentemente, o custo histórico de um ativo ou passivo pode às vezes ser tão difícil de mensurar ou verificar como um valor corrente.
- 6.71 Ao utilizar uma base de mensuração de custo histórico, ativos idênticos adquiridos, ou passivos incorridos, em diferentes ocasiões podem ser apresentados nas demonstrações financeiras com diferentes valores. Isso pode reduzir a comparabilidade, tanto de período a período para uma entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades.

### **Valor atual**

- 6.72 Como o valor justo é determinado da perspectiva dos participantes do mercado, não da perspectiva específica da entidade, e é independente de quando o ativo foi adquirido ou o passivo foi incorrido, ativos ou passivos idênticos mensurados ao valor justo serão, a princípio, mensurados pelo mesmo valor por entidade que têm acesso aos mesmos mercados. Isso pode melhorar a comparabilidade, tanto de período a período para uma entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Por outro lado, como o valor em uso e o valor de cumprimento refletem uma perspectiva específica da entidade, essas mensurações podem diferir para ativos ou passivos idênticos em diferentes entidades. Essas diferenças podem reduzir a comparabilidade, especialmente se os ativos ou passivos contribuem para fluxos de caixa de maneira similar.
- 6.73 Se o valor justo de um ativo ou passivo pode ser determinado diretamente observando os preços em um mercado ativo, o processo de mensuração ao valor justo é de baixo custo, simples e fácil de entender; e o valor justo pode ser verificado através de observação direta.
- 6.74 Técnicas de avaliação, às vezes incluindo o uso de técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa, podem ser necessárias para estimar o valor justo quando isso não puder ser observado diretamente em um mercado ativo e geralmente forem necessárias ao determinar o valor em uso e o valor de cumprimento. Dependendo das técnicas utilizadas:
  - (a) estimar dados de entrada para a avaliação e aplicar a técnica de avaliação pode ser custoso e complexo.
  - (b) os dados de entrada do processo podem ser subjetivos e pode ser difícil verificar tanto os dados de entrada como a validade do processo em si. Consequentemente, as mensurações de ativos ou passivos idênticos podem diferir. Isso reduziria a comparabilidade.
- 6.75 Em muitos casos, o valor em uso não pode ser determinado significativamente para um ativo individual usado em combinação com outros ativos. Em vez disso, o valor em uso é determinado para um grupo de ativos e o resultado pode então precisar ser alocado a ativos individuais. Esse processo pode ser subjetivo e arbitrário. Além disso, as estimativas de valor em uso para um ativo podem inadvertidamente refletir o efeito de sinergias com outros ativos no grupo. Consequentemente, determinar o valor em uso de um ativo utilizado em combinação com outros ativos pode ser um processo custoso e sua complexidade e subjetividade reduzir a capacidade de verificação. Por esses motivos, o valor em uso pode não ser uma base de mensuração prática para remensurações regulares desses ativos. Contudo, pode ser útil para remensurações ocasionais de ativos, por exemplo, quando for utilizado em um teste de redução ao valor recuperável para determinar se o custo histórico é totalmente recuperável.
- 6.76 Ao utilizar uma base de mensuração de custo corrente, ativos idênticos adquiridos, ou passivos incorridos, em diferentes ocasiões são apresentados nas demonstrações financeiras com os mesmos valores. Isso pode melhorar a comparabilidade, tanto de período a período para uma entidade que reporta ou em um único período para diferentes entidades. Contudo, determinar o custo corrente pode ser complexo, subjetivo e custoso. Por exemplo, conforme observado no parágrafo 6.22, pode ser necessário estimar o custo corrente de um ativo ajustando o preço corrente de um novo ativo para refletir a idade atual e a condição do ativo mantido pela entidade. Além disso, devido às mudanças na tecnologia e mudanças nas práticas de negócios, muitos ativos não seriam substituídos por ativos idênticos. Desse modo, um ajuste subjetivo adicional no

preço corrente de um novo ativo seria requerido para estimar o custo corrente de um ativo equivalente ao ativo existente. Além disso, separar as mudanças em valores contábeis de custo corrente entre o custo corrente de consumo e o efeito de mudanças nos preços (*vide* parágrafo 6.42) pode ser complexo e exigir suposições arbitrárias. Devido a essas dificuldades, as mensurações do custo corrente podem carecer de capacidade de verificação e compreensibilidade.

## Fatores específicos para mensuração inicial

- 6.77 Os parágrafos 6.43–6.76 discutem fatores a serem considerados ao escolher uma base de mensuração, seja para reconhecimento inicial ou mensuração subsequente. Os parágrafos 6.78–6.82 discutem alguns fatores adicionais a serem considerados no reconhecimento inicial.
- 6.78 No reconhecimento inicial, o custo de um ativo adquirido, ou de um passivo incorrido, como resultado de um evento que seja uma transação em termos de mercado normalmente é similar ao seu valor justo nessa data, salvo se os custos de transação forem significativos. Não obstante, mesmo se esses dois valores forem similares, é necessário descrever qual base de mensuração é utilizada no reconhecimento inicial. Se o custo histórico for utilizado subsequentemente, essa base de mensuração normalmente também é apropriada no reconhecimento inicial. Similarmente, se um valor corrente for utilizado subsequentemente, normalmente também é apropriado no reconhecimento inicial. Utilizar a mesma base de mensuração para reconhecimento inicial e mensuração subsequente evita o reconhecimento de receitas ou despesas na ocasião da primeira mensuração subsequente exclusivamente devido a uma mudança na base de mensuração (*vide* parágrafo 6.48).
- 6.79 Quando uma entidade adquire um ativo, ou incorre em um passivo, em troca da transferência de outro ativo ou passivo como resultado de uma transação em termos de mercado, a mensuração inicial do ativo adquirido, ou do passivo incorrido, determina se quaisquer receitas ou despesas decorrem da transação. Quando um ativo ou um passivo é mensurado ao custo, nenhuma receita ou despesa surge no reconhecimento inicial, salvo se surgirem receitas ou despesas do desreconhecimento do ativo ou passivo transferido, ou salvo se o ativo apresentar problemas de recuperação ou o passivo for oneroso.
- 6.80 Os ativos podem ser adquiridos, ou os passivos podem ser incorridos, como resultado de um evento que não seja uma transação em termos de mercado. Por exemplo:
- (a) o preço de transação pode ser afetado pelas relações entre as partes, ou por dificuldades financeiras ou outra pressão de uma das partes;
  - (b) um ativo pode ser concedido à entidade gratuitamente por um governo ou doado à entidade por outra parte;
  - (c) um passivo pode ser imposto por lei ou regulamento; ou
  - (d) pode surgir uma obrigação de pagar compensação ou multa por uma irregularidade.
- 6.81 Nesses casos, mensurar o ativo adquirido, ou o passivo incorrido, ao seu custo histórico pode não fornecer uma representação fiel dos ativos e passivos da entidade e de quaisquer receitas ou despesas resultantes da transação ou outro evento. Assim, pode ser apropriado mensurar o ativo adquirido, ou o passivo incorrido, ao custo atribuído, conforme descrito no parágrafo 6.6. Qualquer diferença entre esse custo atribuído e qualquer contraprestação dada ou recebida será reconhecida como receita ou despesa no reconhecimento inicial.
- 6.82 Quando ativos são adquiridos, ou passivos são incorridos, como resultado de um evento que não seja uma transação em termos de mercado, todos os aspectos relevantes da transação ou de outro evento precisam ser identificados e considerados. Por exemplo, pode ser necessário reconhecer outros ativos, outros passivos, contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio ou distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio para representar fielmente a essência do efeito da transação ou outro evento na posição financeira da entidade (*vide* parágrafos 4.59–4.62) e qualquer efeito relacionado no desempenho financeiro da entidade.

## Mais de uma base de mensuração

- 6.83 Às vezes, a consideração dos fatores descritos nos parágrafos 6.43–6.76 pode levar à conclusão de que mais de uma base de mensuração é necessária para um ativo ou passivo e para as respectivas receitas e despesas a fim de fornecer informações relevantes que representem fielmente tanto a posição financeira da entidade como seu desempenho financeiro.
- 6.84 Na maioria dos casos, a forma mais compreensível de fornecer essas informações é:

- (a) utilizar uma única base de mensuração tanto para o ativo ou passivo na demonstração da posição financeira como para as respectivas receitas e despesas na(s) demonstração(ões) do desempenho financeiro; e
  - (b) fornecer informações adicionais nas notas explicativas aplicando uma base de mensuração diferente.
- 6.85 Contudo, em alguns casos, essas informações são mais relevantes, ou resultam em uma representação mais fiel tanto da posição financeira da entidade como de seu desempenho financeiro, através do uso de:
- (a) uma base de mensuração do valor corrente para o ativo ou passivo na demonstração da posição financeira; e
  - (b) uma base de mensuração diferente das respectivas receitas e despesas na demonstração de lucro ou prejuízo<sup>10</sup> (*vide* parágrafos 7.17–7.18).
- Ao selecionar essas bases de mensuração, é necessário considerar os fatores discutidos nos parágrafos 6.43–6.76.
- 6.86 Nesses casos, a receita total ou a despesa total decorrente no período da mudança no valor corrente do ativo ou passivo é separada e classificada (*vide* parágrafos 7.14–7.19) de modo que:
- (a) a demonstração de lucro ou prejuízo inclui as receitas ou despesas mensuradas aplicando a base de mensuração escolhida para essa demonstração; e
  - (b) outros resultados abrangentes inclui todas as receitas ou despesas remanescentes. Como resultado, os outros resultados abrangentes acumulados referentes a esse ativo ou passivo equivalem à diferença entre:
    - (i) o valor contábil do ativo ou passivo na demonstração da posição financeira; e
    - (ii) o valor contábil que teria sido determinado aplicando a base de mensuração selecionada para a demonstração de lucro ou prejuízo.

### Mensuração do patrimônio líquido

---

- 6.87 O valor contábil total do patrimônio líquido (total do patrimônio líquido) não é mensurado diretamente. Equivale ao total dos valores contábeis de todos os ativos reconhecidos menos o total dos valores contábeis de todos os passivos reconhecidos.
- 6.88 Como as demonstrações financeiras para fins gerais não se destinam a apresentar o valor de uma entidade, o valor contábil total do patrimônio líquido geralmente não equivalerá:
- (a) ao valor de mercado total de direitos sobre o patrimônio na entidade;
  - (b) ao valor que poderia ser levantado vendendo a entidade como um todo em regime de continuidade operacional; ou
  - (c) ao valor que poderia ser levantado vendendo todos os ativos da entidade e liquidando todos os seus passivos.
- 6.89 Embora o patrimônio líquido total não seja mensurado diretamente, pode ser apropriado mensurar diretamente o valor contábil de algumas classes individuais do patrimônio líquido (*vide* parágrafo 4.65) e alguns componentes do patrimônio líquido (*vide* parágrafo 4.66). Não obstante, como o patrimônio líquido total é mensurado como um valor residual, pelo menos uma classe do patrimônio líquido não pode ser mensurada diretamente. Similarmente, pelo menos um componente do patrimônio líquido não pode ser mensurado diretamente.
- 6.90 O valor contábil total de uma classe individual de patrimônio líquido ou componente do patrimônio líquido normalmente é positivo, mas pode ser negativo em algumas circunstâncias. Similarmente, o patrimônio líquido total geralmente é positivo, mas pode ser negativo, dependendo de quais ativos e passivos são reconhecidos e como são mensurados.

---

<sup>10</sup> A *Estrutura Conceitual* não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações. A *Estrutura Conceitual* utiliza o termo “demonstração de lucro ou prejuízo” para referir-se tanto a uma demonstração separada como a uma seção separada dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro.

## Técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa

---

- 6.91 Às vezes, uma mensuração não pode ser observada diretamente. Em alguns desses casos, uma forma de estimar a mensuração é utilizando técnicas de mensuração baseadas em fluxos de caixa. Essas técnicas não são bases de mensuração. São técnicas utilizadas na aplicação de uma base de mensuração. Conseqüentemente, ao utilizar tal técnica, é necessário identificar qual base de mensuração é utilizada e até que ponto a técnica reflete os fatores aplicáveis a essa base de mensuração. Por exemplo, se a base de mensuração é valor justo, os fatores aplicáveis são aqueles descritos no parágrafo 6.14.
- 6.92 As técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa podem ser utilizadas na aplicação de uma base de mensuração modificada, por exemplo, valor de comprimento modificado para excluir o efeito da possibilidade de que a entidade possa descumprir uma obrigação (risco de crédito próprio). Modificar bases de mensuração às vezes pode resultar em informações que são mais relevantes para os usuários de demonstrações financeiras ou que podem ser menos custosas para produzir ou compreender. Contudo, bases de mensuração modificadas também podem ser mais difíceis para os usuários de demonstrações financeiras compreenderem.
- 6.93 A incerteza de resultado (*vide* parágrafo 6.61(a)) decorre de incertezas sobre o valor ou época de fluxos de caixa futuros. Essas incertezas são características importantes de ativos e passivos. Ao mensurar um ativo ou passivo por referência a estimativas de fluxos de caixa futuros incertos, um fator a ser considerado são as possíveis variações na estimativa do valor ou época desses fluxos de caixa (*vide* parágrafo 6.14(b)). Essas variações são consideradas ao escolher um único valor dentro do intervalo de possíveis fluxos de caixa. O valor escolhido às vezes é ele mesmo o valor de um possível resultado, mas esse nem sempre é o caso. O valor que fornece as informações mais relevantes geralmente é aquele no centro do intervalo (uma estimativa central). Diferentes estimativas centrais fornecem diferentes informações. Por exemplo:
- (a) o valor esperado (a média ponderada por probabilidade, também conhecida como média estatística) reflete todo o intervalo de resultados e dá mais peso aos resultados que são mais prováveis. O valor esperado não pretende prever o fluxo de entrada ou de saída de caixa definitivo ou outros benefícios econômicos resultantes desse ativo ou passivo.
  - (b) o valor máximo com mais probabilidade de ocorrer (similar à média estatística) indica que a probabilidade de uma perda subsequente não é superior a 50% e que a probabilidade de um ganho subsequente não é superior a 50%.
  - (c) o resultado mais provável (o modo estatístico) é o único fluxo de entrada ou saída mais provável resultante de um ativo ou passivo.
- 6.94 Uma estimativa central depende de estimativas de fluxos de caixa futuros e possíveis variações em seus valores ou época. Ela não capta o preço de suportar a incerteza de que o resultado final pode diferir dessa estimativa central (ou seja, o fator descrito no parágrafo 6.14(d)).
- 6.95 Nenhuma estimativa central fornece informações completas sobre o intervalo de possíveis resultados. Conseqüentemente, os usuários podem precisar de informações sobre o intervalo de possíveis resultados.

**CONTEÚDO**

*do parágrafo*

**CAPÍTULO 7 – APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

|                                                                  |             |
|------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO COMO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO</b> | <b>7.1</b>  |
| <b>OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DE APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO</b>       | <b>7.4</b>  |
| <b>CLASSIFICAÇÃO</b>                                             | <b>7.7</b>  |
| <b>Classificação de ativos e passivos</b>                        | <b>7.9</b>  |
| Compensação                                                      | <b>7.10</b> |
| <b>Classificação de patrimônio líquido</b>                       | <b>7.12</b> |
| <b>Classificação de receitas e despesas</b>                      | <b>7.14</b> |
| Lucro ou prejuízo e outros resultados abrangentes                | <b>7.15</b> |
| <b>AGREGAÇÃO</b>                                                 | <b>7.20</b> |

## Apresentação e divulgação como ferramentas de comunicação

---

- 7.1 Uma entidade que reporta comunica informações sobre seus ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas apresentando e divulgando informações em suas demonstrações financeiras.
- 7.2 A comunicação efetiva de informações em demonstrações financeiras torna essas informações mais relevantes e contribui para uma representação fiel de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas de uma entidade. Também aprimora a compreensibilidade e comparabilidade das informações nas demonstrações financeiras. A comunicação efetiva de informações em demonstrações financeiras requer:
- concentrar-se em princípios e objetivos de divulgação e apresentação em vez de concentrar-se em regras;
  - classificar informações de maneira a agrupar itens similares e separar itens diferentes; e
  - agregar informações de tal modo que não sejam obscurecidas por detalhes desnecessários ou por agregação excessiva.
- 7.3 Assim como custo restringe outras decisões de relatório financeiro, também restringe decisões sobre apresentação e divulgação. Portanto, ao tomar decisões sobre apresentação e divulgação, é importante considerar se é provável que os benefícios fornecidos a usuários de demonstrações financeiras ao apresentar ou divulgar informações específicas justifiquem os custos de fornecer e utilizar essas informações.

## Objetivos e princípios de apresentação e divulgação

---

- 7.4 Para facilitar a comunicação efetiva de informações em demonstrações financeiras, ao desenvolver requisitos de apresentação e divulgação nas Normas é necessário um equilíbrio entre:
- dar às entidades a flexibilidade para fornecer informações relevantes que representem fielmente os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade; e
  - exigir informações que sejam comparáveis, tanto de período a período para uma entidade que reporta como em um único período de relatório para diferentes entidades.
- 7.5 Incluir objetivos de apresentação e divulgação em Normas dá suporte à comunicação efetiva em demonstrações financeiras porque esses objetivos ajudam as entidades a identificar informações úteis e a decidir como comunicar essas informações da forma mais eficiente.
- 7.6 A comunicação efetiva em demonstrações financeiras também é suportada considerando-se os seguintes princípios:
- as informações específicas da entidade são mais úteis do que descrições padronizadas, algumas vezes referidas como “padrão”; e
  - duplicação de informações em diferentes partes das demonstrações financeiras geralmente é desnecessária e pode tornar as demonstrações financeiras menos compreensíveis.

## Classificação

---

- 7.7 Classificação é a organização de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas com base em características compartilhadas para fins de divulgação e apresentação. Essas características incluem, entre outras, a natureza do item, seu papel (ou função) dentro das atividades de negócio conduzidas pela entidade, e como é mensurado.
- 7.8 Classificar diferentes ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas em conjunto pode obscurecer informações relevantes, reduzir a compreensibilidade e a comparabilidade e pode não fornecer uma representação fiel do que pretendem representar.

### Classificação de ativos e passivos

- 7.9 A classificação é aplicada à unidade de conta selecionada para um ativo ou passivo (*vide* parágrafos 4.48–4.55). Contudo, às vezes pode ser apropriado separar um ativo ou passivo em componentes que possuem diferentes características e classificar esses componentes separadamente. Isso seria apropriado se classificar esses componentes separadamente melhoraria a utilidade das informações financeiras resultantes. Por exemplo, pode ser apropriado separar um ativo ou passivo em componentes circulantes e não circulantes e classificar esses componentes separadamente.

## Compensação

- 7.10 Compensação ocorre quando uma entidade reconhece e mensura tanto um ativo como um passivo como unidades de conta separadas, mas as agrupa em um único valor líquido na demonstração da posição financeira. Compensação classifica diferentes itens em conjunto e, portanto, geralmente não é adequado.
- 7.11 Compensar ativos e passivos é diferente de tratar um conjunto de direitos e obrigações como uma única unidade de conta (*vide* parágrafos 4.48–4.55).

## Classificação de patrimônio líquido

- 7.12 Para fornecer informações úteis, pode ser necessário classificar direitos sobre o patrimônio líquido separadamente se esses direitos sobre o patrimônio líquido tiverem diferentes características (*vide* parágrafo 4.65).
- 7.13 Similarmente, para fornecer informações úteis, pode ser necessário classificar componentes do patrimônio líquido separadamente se alguns desses componentes estiverem sujeitos a determinados requisitos legais, regulatórios ou outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade tem permissão de realizar distribuições aos titulares de direitos sobre o patrimônio líquido somente se a entidade tiver reservas suficientes especificadas como distribuíveis (*vide* parágrafo 4.66). A apresentação e divulgação separadas dessas reservas pode fornecer informações úteis.

## Classificação de receitas e despesas

- 7.14 A classificação é aplicada a:
- (a) receitas e despesas resultantes da unidade de conta selecionada de um ativo ou passivo; ou
  - (b) componentes dessas receitas e despesas se esses componentes tiverem características diferentes e forem identificados separadamente. Por exemplo, uma mudança no valor corrente de um ativo pode incluir os efeitos de mudanças de valor e a provisão de juros (*vide* Tabela 6.1). Seria apropriado classificar esses componentes separadamente se fazer isso melhorasse a utilidade das informações financeiras resultantes.

## Lucro ou prejuízo e outros resultados abrangentes

- 7.15 As receitas e despesas são classificadas e incluídas:
- (a) na demonstração de lucro ou prejuízo;<sup>11</sup> ou
  - (b) fora da demonstração de lucro ou prejuízo, em outros resultados abrangentes.
- 7.16 A demonstração de lucro ou prejuízo é a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade para o período de relatório. Essa demonstração contém um total para lucro ou prejuízo que fornece uma representação altamente resumida do desempenho financeiro da entidade para o período. Muitos usuários de demonstrações financeiras incorporam esse total em sua análise como um ponto de partida para essa análise ou como o principal indicador do desempenho financeiro da entidade para o período. Não obstante, compreender o desempenho financeiro de uma entidade para o período requer uma análise de todas as receitas e despesas reconhecidas – inclusive as receitas e despesas incluídas em outros resultados abrangentes – bem como uma análise de outras informações incluídas nas demonstrações financeiras.
- 7.17 Como a demonstração de lucro ou prejuízo é a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade para o período, todas as receitas e despesas são, a princípio, incluídas nessa demonstração. Contudo, ao desenvolver as Normas, o Conselho pode decidir em circunstâncias excepcionais que receitas ou despesas resultantes de uma mudança no valor corrente de um ativo ou passivo devem ser incluídas em outros resultados abrangentes se isso resultar na demonstração de lucro ou prejuízo fornecer informações mais relevantes, ou fornecer uma representação mais fiel do desempenho financeiro da entidade para esse período.
- 7.18 As receitas e despesas que surgem em uma base de mensuração ao custo histórico (*vide* Tabela 6.1) são incluídas na demonstração de lucro ou prejuízo. Esse também é o caso quando receitas e despesas desse

<sup>11</sup> A *Estrutura Conceitual* não especifica se a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro compreende(m) uma única demonstração ou duas demonstrações. A *Estrutura Conceitual* utiliza o termo “demonstração de lucro ou prejuízo” para referir-se a uma demonstração separada e a uma seção separada dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro. Do mesmo modo, ela utiliza o termo “total do lucro ou prejuízo” para referir-se tanto a um total para uma demonstração separada como a um subtotal para uma seção dentro de uma única demonstração de desempenho financeiro.

tipo são identificadas separadamente como um componente de uma mudança no valor corrente de um ativo ou passivo. Por exemplo, se um ativo financeiro é mensurado ao valor corrente e se a receita de juros é identificada separadamente de outras mudanças no valor, essa receita de juros é incluída na demonstração de lucro ou prejuízo.

- 7.19 A princípio, receitas e despesas incluídas em outros resultados abrangentes em um período são reclassificadas de outros resultados abrangentes para a demonstração de lucro ou prejuízo em um período futuro se isso resultar na demonstração de lucro ou prejuízo fornecer informações mais relevantes, ou fornecer uma representação mais fiel do desempenho financeiro da entidade para esse período futuro. Contudo, se, por exemplo, não existir uma base clara para identificar o período em que a reclassificação teria esse resultado, ou o valor que deveria ser reclassificado, o Conselho pode, ao desenvolver as Normas, decidir que as receitas e despesas incluídas em outros resultados abrangentes não devem ser reclassificadas subsequentemente.

### **Agregação**

---

- 7.20 A agregação é a soma de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas que possuem características compartilhadas e são incluídas na mesma classificação.
- 7.21 A agregação torna as informações mais úteis ao resumir uma grande quantidade de detalhes. Contudo, a agregação oculta alguns desses detalhes. Portanto, deve-se observar um equilíbrio de modo que as informações relevantes não sejam obscurecidas por uma grande quantidade de detalhes insignificantes ou por agregação excessiva.
- 7.22 Podem ser necessários diferentes níveis de agregação em diferentes partes das demonstrações financeiras. Por exemplo, normalmente, a demonstração da posição financeira e a(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro fornecem informações resumidas e informações mais detalhadas são fornecidas nas notas explicativas.

**CONTEÚDO**

**CAPÍTULO 8 – CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL**

*do parágrafo*

|                                                                   |             |
|-------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>CONCEITOS DE CAPITAL</b>                                       | <b>8.1</b>  |
| <b>CONCEITOS DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL E DETERMINAÇÃO DO LUCRO</b> | <b>8.3</b>  |
| <b>AJUSTES PARA MANUTENÇÃO DE CAPITAL</b>                         | <b>8.10</b> |

*O material incluído no Capítulo 8 foi mantido inalterado da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro emitida em 2010. Esse material apareceu originalmente na Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras emitida em 1989.*

## Conceitos de capital

- 8.1 Um conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações financeiras. Sob o conceito financeiro de capital, tal como o caixa investido ou o poder de compra investido, capital é sinônimo de ativos líquidos ou patrimônio líquido da entidade. Sob o conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade com base, por exemplo, nas unidades de produção diária.
- 8.2 A seleção do conceito apropriado de capital por uma entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários de suas demonstrações financeiras. Desse modo, um conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários de demonstrações financeiras estiverem principalmente preocupados com a manutenção de capital nominal investido ou com o poder de compra do capital investido. Se, contudo, a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, ainda que possa haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

## Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro

- 8.3 Os conceitos de capital do parágrafo 8.1 originam os seguintes conceitos de manutenção de capital:
- (a) *Manutenção de capital financeiro.* Sob esse conceito, um lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no final do período exceder o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no início do período, após excluir quaisquer distribuições para, e contribuições de, sócios durante o período. A manutenção de capital financeiro pode ser mensurada em unidades monetárias nominais ou em unidades de poder aquisitivo constante.
  - (b) *Manutenção de capital físico.* Sob esse conceito, um lucro é auferido somente se a capacidade produtiva física (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para alcançar essa capacidade) no final do período exceder a capacidade produtiva física no início do período, após excluir quaisquer distribuições para, e contribuições de, sócios durante o período.
- 8.4 O conceito de manutenção de capital está preocupado em como uma entidade define o capital que busca manter. Ele fornece a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece o ponto de referência por meio do qual o lucro é mensurado; ele é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital de uma entidade e seu retorno de capital; somente os fluxos de entrada de ativos que excedem os valores necessários para a manutenção de capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como um retorno sobre o capital. Portanto, lucro é o valor residual que permanece após as despesas (incluindo ajustes para manutenção de capital, quando apropriado) terem sido deduzidas da receita. Se as despesas excederem a receita, o valor residual é uma perda.
- 8.5 O conceito de manutenção de capital físico exige a adoção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção de capital financeiro, contudo, não requer o uso de uma base de mensuração específica. A seleção da base nesse conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está buscando manter.
- 8.6 A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção de capital é o tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade terá mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período quanto tinha no início do período. Qualquer valor acima daquele necessário para manter o capital no início do período representa lucro.
- 8.7 Sob o conceito de manutenção de capital financeiro, em que o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento no capital monetário nominal ao longo do período. Desse modo, os aumentos nos preços de ativos mantidos ao longo do período, convencionalmente referidos como ganhos de manutenção são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles podem não ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam alienados em uma transação de troca. Quando o conceito de manutenção de capital financeiro for definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento no poder aquisitivo investido ao longo do período. Desse modo, apenas essa parte do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do

aumento é tratado como um ajuste para manutenção de capital e, portanto, como parte do patrimônio líquido.

- 8.8 Sob o conceito de manutenção de capital físico, quando o capital é definido em termos de capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento desse capital ao longo do período. Todas as mudanças de preços que afetem os ativos e passivos da entidade são vistas como mudanças na mensuração da capacidade produtiva física da entidade; portanto, elas são tratadas como ajustes para manutenção de capital que fazem parte do patrimônio líquido e não como lucro.
- 8.9 A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção de capital determinarão o modelo contábil usado na preparação das demonstrações financeiras. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a administração deve buscar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade. Esta *Estrutura Conceitual* é aplicável a uma série de modelos contábeis e fornece orientação sobre a preparação e apresentação de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o modelo escolhido. Atualmente, não é a intenção do Conselho prescrever um modelo específico, exceto em circunstâncias excepcionais, tais como para aquelas entidades que reportam na moeda de uma economia hiperinflacionária. Essa intenção, contudo, será revista em vista dos desenvolvimentos mundiais.

### **Ajustes para manutenção de capital**

---

- 8.10 A reavaliação ou reapresentação de ativos e passivos origina aumentos ou reduções no patrimônio líquido. Embora esses aumentos ou reduções atendam à definição de receitas e despesas, eles não são incluídos na demonstração do resultado sob determinados conceitos de manutenção de capital. Em vez disso, esses itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção de capital ou reservas de reavaliação.

## Apêndice

### Termos definidos

*Os termos definidos a seguir são extraídos ou obtidos dos parágrafos correspondentes da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.*

|                                               |                                                                                                                                                                                                                                                    |                     |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| <b>agregação</b>                              | A soma de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas que possuem características compartilhadas e são incluídas na mesma classificação.                                                                                            | EC.7.20             |
| <b>ativo</b>                                  | Um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.                                                                                                                                                         | EC.4.3              |
| <b>valor contábil</b>                         | O valor pelo qual um ativo, um passivo ou patrimônio líquido é reconhecido na demonstração da posição financeira.                                                                                                                                  | EC.5.1              |
| <b>classificação</b>                          | A organização de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas com base em características compartilhadas para fins de apresentação e divulgação.                                                                                     | EC.7.7              |
| <b>demonstrações financeiras combinadas</b>   | Demonstrações financeiras de uma entidade que reporta que compreende duas ou mais entidades que não são todas vinculadas por um relacionamento controladora-subsidiária.                                                                           | EC.3.12             |
| <b>demonstrações financeiras consolidadas</b> | Demonstrações financeiras de uma entidade que reporta que compreende tanto a controladora como suas subsidiárias.                                                                                                                                  | EC.3.11             |
| <b>controle de um recurso econômico</b>       | A capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele.                                                                                                                           | EC.4.20             |
| <b>desreconhecimento</b>                      | A retirada de parte ou da totalidade de um ativo ou passivo reconhecido da demonstração da posição financeira de uma entidade.                                                                                                                     | EC.5.26             |
| <b>recurso econômico</b>                      | Um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.                                                                                                                                                                                  | EC.4.4              |
| <b>característica qualitativa de melhoria</b> | Uma característica qualitativa que torna as informações úteis mais úteis. As características qualitativas de melhoria são comparabilidade, capacidade de verificação, tempestividade e compreensibilidade.                                         | EC.2.4,<br>EC.2.23  |
| <b>patrimônio líquido</b>                     | A participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.                                                                                                                                                           | EC.4.63             |
| <b>direito sobre o patrimônio líquido</b>     | Um direito sobre a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.                                                                                                                                          | EC.4.64             |
| <b>contrato executório</b>                    | Um contrato, ou uma parte de um contrato, que é igualmente não cumprido – nenhuma das partes cumpriu qualquer de suas obrigações, ou ambas as partes cumpriram parcialmente suas obrigações em igual extensão.                                     | EC.4.56             |
| <b>incerteza de existência</b>                | Incerteza sobre se existe um ativo ou um passivo.                                                                                                                                                                                                  | EC.4.13,<br>EC.4.35 |
| <b>despesas</b>                               | Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.                                                            | EC.4.69             |
| <b>característica qualitativa fundamental</b> | Uma característica qualitativa que as informações financeiras devem possuir para serem úteis aos principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fiel. | EC.2.4, EC.2.5      |
| <b>relatório financeiro para fins gerais</b>  | Um relatório que fornece informações financeiras sobre os recursos econômicos da entidade que reporta, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos econômicos e reivindicações que são                                           | EC.1.2,<br>EC.1.12  |

|                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |         |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
|                                                                         | úteis aos principais usuários na tomada de decisões referentes ao fornecimento de recursos à entidade.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |         |
| <b>demonstrações financeiras para fins gerais</b>                       | Uma forma específica de relatórios financeiros para fins gerais que fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | EC.3.2  |
| <b>receita</b>                                                          | Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | EC.4.68 |
| <b>passivo</b>                                                          | Uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | EC.4.26 |
| <b>informações materiais</b>                                            | Informação é material se se espera que sua omissão, divulgação distorcida ou obscurecimento possa razoavelmente influenciar decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre uma entidade específica que reporta.                                                                                                                                                                                    | EC.2.11 |
| <b>mensuração</b>                                                       | O resultado da aplicação de uma base de mensuração a um ativo ou passivo e as correspondentes receitas e despesas.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | EC.6.1  |
| <b>base de mensuração</b>                                               | Uma característica identificada – por exemplo, custo histórico, valor justo ou valor de cumprimento – de um item sendo mensurado.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | EC.6.1  |
| <b>incerteza na mensuração</b>                                          | Incerteza que surge quando valores monetários em relatórios financeiros não podem ser observados diretamente e, em vez disso, devem ser estimados.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | EC.2.19 |
| <b>compensação</b>                                                      | Agrupar um ativo e um passivo que são reconhecidos e mensurados como unidade de conta separadas em um único valor líquido na demonstração da posição financeira.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | EC.7.10 |
| <b>incerteza de resultado</b>                                           | Incerteza sobre o valor ou época de qualquer fluxo de entrada ou de saída de benefícios econômicos que resultará de um ativo ou passivo.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | EC.6.61 |
| <b>potencial de produzir benefícios econômicos</b>                      | Dentro de um recurso econômico, uma característica que já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | EC.4.14 |
| <b>principais usuários (de relatórios financeiros para fins gerais)</b> | Investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | EC.1.2  |
| <b>prudência</b>                                                        | O exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados. Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas.                                                                                                                                                                  | EC.2.16 |
| <b>reconhecimento</b>                                                   | O processo de captação para inclusão na demonstração da posição financeira ou na(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro de um item que atenda à definição de um dos elementos de demonstrações financeiras – ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa. Reconhecimento envolve refletir o item em uma dessas demonstrações – seja isoladamente ou em conjunto com outros itens – em palavras e através de um valor monetário, e incluir esse valor em um ou mais totais nessa demonstração. | EC.5.1  |
| <b>entidade que reporta</b>                                             | Uma entidade que é obrigada a, ou decide, preparar demonstrações financeiras para fins gerais.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | EC.3.10 |
| <b>demonstrações financeiras não consolidadas</b>                       | Demonstrações financeiras de uma entidade que reporta que seja somente a controladora.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | EC.3.11 |

|                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>unidade de conta</b>                                      | O direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações, aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração.                                                                                                                                 | EC.4.48        |
| <b>informações financeiras úteis</b>                         | Informações financeiras que são úteis para os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais na tomada de decisões referentes ao fornecimento de recursos à entidade que reporta. Para serem úteis, as informações financeiras devem ser relevantes e representar fielmente o que pretendem representar. | EC.1.2, EC.2.4 |
| <b>usuários (de relatórios financeiros para fins gerais)</b> | <i>Vide</i> principais usuários (de relatórios financeiros para fins gerais).                                                                                                                                                                                                                                            | –              |

## **Aprovação pelo Conselho da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* emitida em março de 2018**

---

A *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* foi aprovada para emissão por treze dos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. A Sra. Tarca absteve-se em vista de sua recente nomeação ao Conselho.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vice-Presidente

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary

Tokar

