

PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

**CPCs**

*ESQUEMATIZADOS*

**MATERIAL GRATUITO**



**Estratégia**  
CONCURSOS

# RESUMÃO PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

1. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	4
2. CPC 00 – Estrutura Conceitual .....	5
3. CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.....	8
4. CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis .....	9
5. CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	10
6. CPC 04 – Ativo Intangível .....	11
7. CPC 05 –Divulgação de Partes Relacionadas .....	16
8. CPC 06 –Operações de Arrendamento Mercantil .....	18
9. CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais .....	20
10. CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	23
11. CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA).....	25
12. CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações.....	27
13. CPC 12 – Ajuste a Valor Presente.....	29
14. CPC 15 – Combinação de Negócios .....	33
15. CPC 16 – ESTOQUES.....	36
16. CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto .....	37
17. CPC 19 – Combinação de Negócios .....	40
18. CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro .....	42
19. CPC 24 – Eventos Subsequentes .....	44
20. CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes .....	47
21. CPC 27 – Ativo Imobilizado .....	48
22. CPC 28 – Propriedade para Investimento.....	51
23. CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.....	54
24. CPC 46 – Mensuração ao Valor Justo .....	56
25. CPC 48 – Instrumentos Financeiros.....	58



Prezados, é com enorme satisfação que elaboramos esse resumo dos principais Pronunciamentos Contábeis (CPCs) que são explorados em provas de concursos.

No início da minha jornada de concurseiro estudar os aspectos mais complexos da Contabilidade não foi fácil, apesar da formação na área. Aí eu imagino para a grande maioria que não possui formação e que precisa estudar Contabilidade em alto nível para enfrentar as questões de prova.

Na época não existia todo o volume de informação a que temos acesso hoje... estudar para concursos era diferente e envolvia um desgaste maior, pois não havia uma produção mais “mastigada”, dicas em redes sociais (aliás, não existia Facebook e Instagram ☺)... o que tínhamos eram os fóruns, verdadeiros pontos de encontro dos concurseiros na internet, onde rolava comentários de questões, debates e depoimentos da jornada rumo à aprovação.

Ao longo da minha jornada a situação foi evoluindo, surgiram os famosos “pdfs” que revolucionaram o estudo para concursos, além da expansão das informações relacionadas a concursos.

Porém, paralelamente a essa evolução, com o surgimento dos famigerados Pronunciamentos Contábeis (CPCs) e a conseqüente exigência em provas cada vez mais complexas e detalhadas, houve um momento em que não tínhamos livros, pdfs, enfim... materiais que auxiliassem no estudo específico dos CPCs... era angustiante (e ainda é) estudar os CPCs pela leitura seca, pois em muitos casos temos detalhes técnicos de difícil visualização prática no contexto das entidades... são infinitos tópicos aplicáveis a um número reduzido de entidades e situações concretas em nosso país, fruto da tradução livre das normas internacionais.

Foi nesse período que comecei a elaborar meus próprios resumos, mapas mentais, “anotações de bancas” (questões interessantes que colava em um documento word e virava uma espécie de resumo). Essa produção como método de estudo foi utilizada no contexto de diversas disciplinas, mas as que mais me motivavam eram AFO, Contabilidade Pública e os instigantes CPCs. Nessa época de concurseiro tinha uma vontade de produzir algo mais robusto nessas disciplinas que pudesse impactar mais pessoas... via no material que produzia qualidade suficiente para agregar valor na preparação das pessoas... enfim, deixei arquivado esses materiais e pensei que se surgisse alguma oportunidade poderia tocar a frente esse projeto.

Bem... após o êxito na jornada com a aprovação em alguns concursos de alto nível era o momento de mostrar trabalho no setor público, afinal tinha estudo para isso! Em 2012 assumi na Controladoria-Geral da União (CGU) e estava vibrando (fui o primeiro da fila a assinar “a papelada do RH” ☺)... sentia que estava no meio de pessoas qualificadas e que as oportunidades em Brasília era questão de tempo, bastaria trabalhar em alto nível. E foi o que fiz... todos os dias!

Eis que em 2014 surgiu a oportunidade de poder contribuir na preparação de centenas de alunos ao ser convidado a compor a equipe de professores do Estratégia Concursos, inicialmente na disciplina de Contabilidade Geral... algo inesperado, na época, mas, que fez reascender a chama da elaboração de materiais, agora de uso coletivo... lembro que a produção de conteúdos foi insana no início (e ainda é até hoje ☺) e ao final de alguns meses tinha escrito todo um curso de Contabilidade Geral,

com alguns tópicos específicos de alguns CPCs. Mas, foi no início de 2016... lembro como se fosse hoje (afinal não faz muito tempo rrsrs)... era 4 de janeiro de 2016 e com a energia renovada após uma virada de ano e alguns dias de descanso rascunhei um projeto, o qual denominei de “Detonando os CPCs”... leia o artigo que escrevi nesse dia:

<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/cpcs-esquemmatizados-resumidos-e-anotados/>



Gilmar Possati em Cursos e Concursos  
04/01/2016

## CPCs: pronunciamentos contábeis esquematizados, resumidos e anotados

A ideia do Projeto (que está em elaboração até hoje!) era disponibilizar material gratuito de qualidade no blog e paralelamente escrever um curso do absoluto zero utilizando a metodologia citada no artigo.

Bem... hoje quase três anos após o início do projeto, venho escrever mais uma página nessa história ao disponibilizar **gratuitamente** para você um pouco do que foi produzido nesse período, algumas páginas das centenas escritas nesse projeto... o resumo de todas as aulas até hoje produzidas!

Me sinto realizado em poder compartilhar com você um pouco do nosso trabalho e espero que seja muito útil na sua jornada de estudos!

Caso queira se aprofundar no estudo dos Pronunciamentos Contábeis, participar do seletor “clube de detonadores de CPCs”, você é meu convidado a conhecer o nosso curso **DETONANDO OS CPCs 2.0**, no qual abordamos com os devidos detalhes todos os Pronunciamentos previstos neste resumo e mais alguns que ainda serão elaborados. Neste curso você terá disponível toda a teoria necessária abordada em livros digitais (pdfs), centenas de questões comentadas, acesso a fórum de dúvidas e videoaulas, enfim acesso à metodologia vencedora do Estratégia Concursos. Possivelmente seja o curso mais completo do mercado sobre os Pronunciamentos Contábeis. Confira!

Quero detonar! <http://bit.ly/detonando-CPCs>

Bons estudos!

***Gilmar Possati***

[prof.possati@gmail.com](mailto:prof.possati@gmail.com)



Curta a nossa página: [www.facebook.com.br/profgilmarpossati](http://www.facebook.com.br/profgilmarpossati)



Inscreva-se no nosso canal no YouTube: [Contabilizando](#)



Siga-me no [Instagram](#): [@profgilmarpossati](#)

# 1. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Composição Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	
Entidades-Membro	Entidades Convidadas
ABRASCA	BACEN
APIMEC	CNI
BM&FBOVESPA	CVM
CFC	FEBRABAN
FIPECAFI	RFB
IBRACON	SUSEP

O Comitê foi idealizado em função das necessidades de:

1

**Convergência internacional das normas contábeis** (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);

2

**Centralização na emissão de normas** dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem: CVM, BACEN, SUSEP, etc.);

3

**Representação e processo democráticos** na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

## CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

- O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros;
- O CFC fornece a estrutura necessária;
- As seis entidades compõem o CPC, mas outras podem ser convidadas (atualmente são seis entidades convidadas);
- Os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil;
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal;
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).
- Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados.

Poderão ser formadas Comissões e Grupos de Trabalho para temas específicos.

## PRODUTOS DO CPC

- Pronunciamentos Técnicos (obrigatoriamente submetidos a audiências públicas);
- Orientações (audiência pública é facultativa); e
- Interpretações (audiência pública é facultativa).

## 2. CPC 00 – ESTRUTURA CONCEITUAL

### Aspectos Introdutórios

a) A Estrutura Conceitual:

- **Não** é uma norma propriamente dita;
- **Não** define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação;

b) Em caso de **conflito**, as exigências da norma, da interpretação ou do comunicado técnico específicos devem prevalecer sobre a Estrutura Conceitual.

#### Características Qualitativas Fundamentais

<b>Relevância</b>	Informação contábil-financeira relevante é <b>aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.</b>
<b>Representação Fidedigna</b>	Para ser representação <b>perfeitamente fidedigna</b> , a realidade retratada precisa ter <b>três atributos</b> . Ela tem que ser <b>completa</b> , <b>neutra</b> e <b>livre de erro</b> .

#### Características Qualitativas de Melhoria

<b>Comparabilidade</b>	Permite que os usuários identifiquem e compreendam <b>similaridades</b> dos itens e <b>diferenças</b> entre eles.
<b>Verificabilidade</b>	Ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um <b>consenso</b> , embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.
<b>Tempestividade</b>	Significa ter <b>informação disponível</b> para tomadores de decisão a <b>tempo</b> de poder influenciá-los em suas decisões.
<b>Compreensibilidade</b>	Classificar, caracterizar e apresentar a informação com <b>clareza</b> e <b>concisão</b> torna-a compreensível.



**A materialidade é um aspecto da relevância: A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (misstating) puder influenciar decisões**

**Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo.**

Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. **Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.**

### Elementos das Demonstrações Contábeis

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

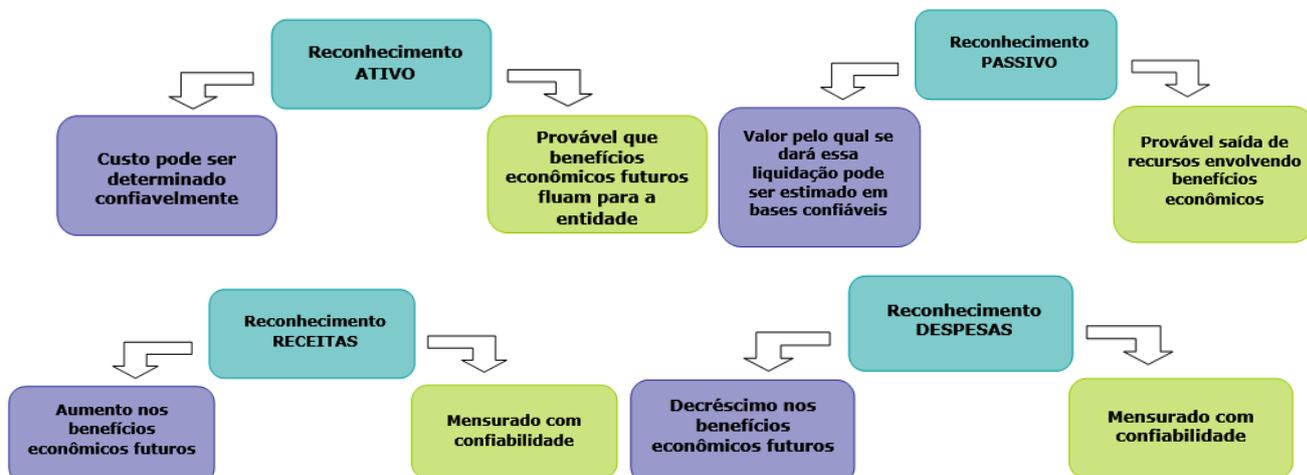
**PASSIVO** é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

**PATRIMÔNIO LÍQUIDO** é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

**RECEITAS** são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

**DESPESAS** são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

### Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis



## Conceito de Capital e Manutenção do Capital

**Capital Financeiro:** Ativo líquido ou patrimônio líquido.

**Capital Físico:** Capacidade produtiva da entidade.

**Manutenção do capital financeiro:** o lucro é considerado auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período exceder o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

**Manutenção do capital físico:** o lucro é considerado auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

**O conceito de manutenção do capital físico requer a adoção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção do capital financeiro, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração.**

### 3. CPC 01 – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

#### OBJETIVO

Estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação.

#### TESTE DE RECUPERABILIDADE

O teste de recuperabilidade (*impairment*) consiste no confronto entre o valor contábil de um ativo com seu valor recuperável.

O valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

O valor recuperável, por sua vez, é definido como o maior valor entre o valor líquido de venda do ativo e o valor em uso desse ativo.

O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra.

O valor em uso de um ativo é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos futuros esperados do ativo) decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

A entidade deve reconhecer uma **perda por desvalorização** de um ativo no resultado do período apenas se o valor contábil desse ativo for superior ao seu valor recuperável.

**Se Valor Contábil > Valor Recuperável = Perda por desvalorização**

Nessa situação, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo ao seu valor recuperável. A perda por desvalorização a ser reconhecida no resultado do período é mensurada com base no montante em que o valor contábil do ativo supera seu valor recuperável.

A contabilização da perda é a seguinte:

D – Perda por desvalorização (despesa: resultado)

C – Perda estimada por valor não recuperável (retificadora do ativo)

## 4. CPC 02 – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

**Itens monetários:** são unidades de moeda mantidas em caixa e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em um número fixo ou determinado de unidades de moeda. A característica essencial de item monetário é o **direito a receber (ou a obrigação de entregar)** um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Por outro lado, a característica essencial de item não monetário é a ausência do direito a receber (ou da obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda.

### Contabilizações de Transações em Moeda Estrangeira

#### Reconhecimento Inicial

Deve-se converter os valores pela **taxa de câmbio da data da transação**;

#### Períodos Posteriores

**Itens Monetários** = são convertidos pela **taxa de fechamento** (do balanço) e contabilizados na DRE (receita/despesa).

**Itens Não Monetários** = são contabilizados diretamente no PL, tendo um cálculo diferenciado dependendo do registro feito:

- (i) a parcela desses itens que são registrados ao **custo histórico** é convertida pela **taxa da data da transação** (taxa histórica); e
- (ii) a registrada pelo **valor justo** é convertida pela **taxa da data em que o valor justo for mensurado**.

O efeito da alteração na moeda funcional deve ser tratado contabilmente de modo prospectivo. Objetivamente, **a entidade deve converter todos os itens para a nova moeda funcional, utilizando a taxa de câmbio observada na data da alteração.**

### Método da Taxa Corrente

- Ativos e Passivos = Taxa Corrente/Taxa de Fechamento
- Patrimônio Líquido = Taxa Histórica
- Resultado = Taxa Média
- Diferença = Ajustes Acumulados de Conversão

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (CPC 02)

## 5. CPC 03 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A DFC informa as **variações (entradas e saídas) de dinheiro no disponível de uma empresa em determinado período segregando as informações em três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos.**

A DFC é uma demonstração **obrigatória** para as **Sociedades Anônimas**. Para as **Companhias fechadas com PL < 2 milhões não é obrigatória**.

**Atividades Operacionais:** são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.

**Atividades de Investimento:** são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.

**Atividades de Financiamento:** são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

**Juros Recebidos ou pagos → Atividades operacionais**

**Dividendos e Juros sobre o capital próprio recebidos → Atividades operacionais**

**Dividendos e Juros sobre o capital próprio pagos → Atividades de financiamento**

A DFC pode ser elaborada pelos métodos direto e indireto:

**Método Direto:** as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgadas;

**Método Indireto:** lucro líquido ou o prejuízo é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos de caixa ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros, e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

## 6. CPC 04 – ATIVO INTANGÍVEL

### ALCANCE

O CPC 04 se aplica a todos os ativos intangíveis de um modo geral.

**Exceções:** ativos financeiros; ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais; gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares; ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso ordinário dos negócios; ativos fiscais diferidos; arrendamentos mercantis; ativos advindos de planos de benefícios a empregados; ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios; custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora; ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para venda.

### DEFINIÇÃO

*“Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física”.*

**Não Monetário:** não deve ser representado por dinheiro ou por direitos que gerem dinheiro.

**Identificável:** um ativo intangível é identificável quando **for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais.**

**Sem substância física:** o ativo intangível deve ser incorpóreo/imaterial.

### RECONHECIMENTO

#### Requisitos para o Reconhecimento de Ativo Intangível

Se o ativo...

Atender à definição  
de Ativo Intangível

- Ser não monetário;
- Ser identificável;
- Não possuir substância física.



Atender aos critérios  
de reconhecimento

- provável geração de benefícios futuros;
- custo mensurado com confiabilidade;

... deve ser reconhecido (contabilizado) no balanço patrimonial

### AQUISIÇÃO SEPARADA

<b>Custo de ativo intangível adquirido separadamente</b>
<b>Preço de Compra</b>
<b>(+) impostos de importação e impostos não recuperáveis</b>
<b>(+) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta</b>
<b>(-) descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes</b>

<b>Custos diretamente atribuíveis (exemplos)</b>
<b>Custos de benefícios</b> aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento)
<b>Honorários profissionais</b> diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais
<b>Custos com testes</b> para verificar se o ativo está funcionando adequadamente

<b>Não fazem parte do custo de ativo intangível</b>
custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço ( <u>incluindo propaganda e atividades promocionais</u> )
<b>custos da transferência das atividades para novo local</b> ou para nova categoria de clientes ( <u>incluindo custos de treinamento</u> )
<b>custos administrativos e outros custos indiretos.</b>

### AQUISIÇÃO COMO PARTE DE COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

Se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo deve ser o valor justo na data de aquisição.

Os dois critérios para reconhecimento de um ativo intangível (provável geração de benefícios econômicos e custo mensurado com confiabilidade) sempre são considerados atendidos.

### AQUISIÇÃO POR MEIO DE SUBVENÇÃO OU ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS

Ocorre quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos.

Uma entidade tem a faculdade de reconhecer inicialmente ao **valor justo** tanto o ativo intangível quanto a concessão governamental.

Se uma entidade optar por não reconhecer inicialmente ao valor justo o ativo, ela deve reconhecer o ativo inicialmente ao valor nominal acrescido de quaisquer gastos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido.

### PERMUTA DE ATIVOS

O custo de ativo intangível é mensurado pelo **valor justo** a não ser que:

- i. a operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- ii. o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com confiabilidade.

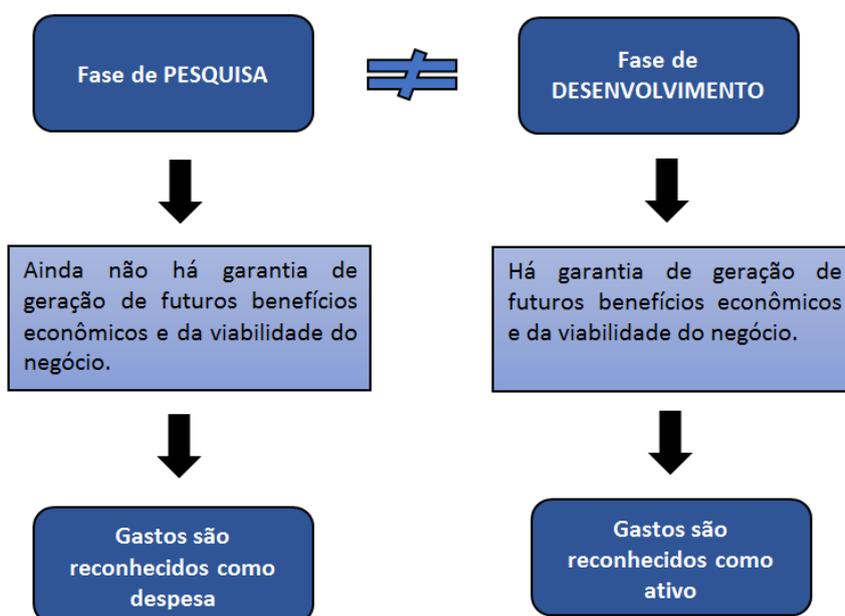
O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido.

Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

### ÁGIO DERIVADO DE EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente **não deve ser reconhecido como ativo** porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

#### ATIVO INTANGÍVEL GERADO INTERNAMENTE



**O custo de ativo intangível gerado internamente se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento que estudamos.**

**O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.**

<b>Custos diretamente atribuíveis a ativos intangíveis gerados internamente (exemplos)</b>
Gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
<b>Custos de benefícios a empregados</b> relacionados à geração do ativo intangível;
<b>Taxas de registro de direito legal;</b> e
<b>Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.</b>

### **Não fazem parte do custo de ativo intangível gerado internamente**

gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;

ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e

gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

### **MENSURAÇÃO**

**Lei n. 6.404/76:** os direitos classificados no intangível são avaliados pelo **custo incorrido** na aquisição **deduzido do saldo da respectiva conta de amortização**;

**CPC 04:** *“Um ativo intangível deve ser reconhecido **inicialmente ao custo**”.*

Posteriormente...

**Método de Custo** ou Método de Reavaliação (no Brasil não é permitido)

**Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada.**

### **VIDA ÚTIL**

A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é **definida** ou **indefinida**.

A entidade deve atribuir **vida útil indefinida** a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. **Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.**



Ativo intangível com **vida útil INDEFINIDA** → **NÃO** deve ser amortizado.  
Ativo intangível com **vida útil DEFINIDA** → **DEVE** ser amortizado.

## ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL DEFINIDA

### **Amortização**

**Início da amortização:** A amortização deve ser iniciada **a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso**, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

**Término da amortização:** A amortização deve cessar na **data em que o ativo é classificado como mantido para venda** ou incluído em um **grupo de ativos classificado como mantido para venda** ou, ainda, **na data em que ele é baixado**, o que ocorrer primeiro.

### **Métodos de Amortização**

- **Método Linear (método de linha reta);**
- **Método dos Saldos Decrescentes; e**
- **Método de Unidades Produzidas.**

## ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA

**Vida Útil Indefinida: NÃO amortiza**

No entanto, seguindo a orientação do CPC 01, **a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida**, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil **anualmente** e sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente.

A mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

## BAIXA E ALIENAÇÃO

O ativo intangível deve ser baixado:

- **por ocasião de sua alienação; ou**
- **quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.**

**Ganho/Perda = Valor Líquido da Alienação – Valor Contábil**

Esses **ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado** quando o ativo é baixado, mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda.

## 7. CPC 05 – DIVULGAÇÃO DE PARTES RELACIONADAS

### DEFINIÇÃO

*Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis.*

**A** - Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:

- (i)** tiver o **controle pleno ou compartilhado...**
- (ii)** tiver **influência significativa...** ... da entidade que reporta a informação
- (iii)** for **membro do pessoal chave da administração...**

**B** - Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação se qualquer das condições abaixo for observada:

- (i)** a entidade e a entidade que reporta a informação são membros do mesmo grupo
- (ii)** a entidade é coligada ou controlada em conjunto (joint venture) de outra entidade
- (iii)** ambas as entidades estão sob o controle conjunto (joint ventures) de uma terceira entidade;
- (iv)** uma entidade está sob o controle conjunto (joint venture) de uma terceira entidade e a outra entidade for coligada dessa terceira entidade;
- (v)** a entidade é um plano de benefício pós-emprego...
- (vi)** a entidade é controlada, de modo pleno ou sob controle conjunto, por uma pessoa identificada na letra **A**;
- (vii)** uma pessoa identificada na letra **A (i)** tem influência significativa sobre a entidade, ou for membro do pessoal chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);
- (viii)** a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual ela faz parte, fornece serviços de pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou à controladora da entidade que reporta.

#### **Não são partes relacionadas:**

- (a) duas entidades simplesmente por terem administrador ou outro membro do pessoal chave da administração em comum, ou porque **um membro do pessoal chave da administração da entidade exerce influência significativa sobre a outra entidade;**
- (b) dois empreendedores em conjunto simplesmente por compartilharem o controle conjunto sobre um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

## DIVULGAÇÃO

Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados **independentemente** de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas.

**A entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da administração** no total e para cada uma das seguintes categorias: (a) benefícios de curto prazo a empregados e administradores; (b) benefícios pós-emprego; (c) outros benefícios de longo prazo; (d) benefícios de rescisão de contrato de trabalho; e (e) remuneração baseada em ações.

*Para quaisquer transações entre partes relacionadas, faz-se necessária a divulgação das condições em que as mesmas transações foram efetuadas. **Transações atípicas com partes relacionadas após o encerramento do exercício ou período também devem ser divulgadas.***

**Os itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada**, exceto quando a divulgação em separado for necessária para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

**Exemplos de transações que devem ser divulgadas**, se feitas com parte relacionada:

- a) compras ou vendas de bens; b) compras ou vendas de propriedades e outros ativos; c) prestação ou recebimento de serviços; d) arrendamentos; e) transferências de pesquisa e desenvolvimento; f) transferências mediante acordos de licença; g) transferências de natureza financeira; h) fornecimento de garantias, avais ou fianças; i) assunção de compromissos... j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de parte relacionada.

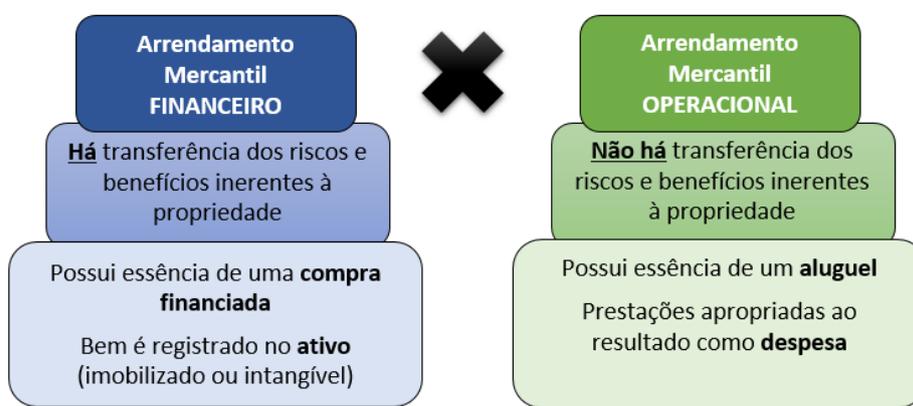
## 8. CPC 06 – OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

### DEFINIÇÃO

**Arrendamento mercantil** é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

### CLASSIFICAÇÃO

A **classificação de um arrendamento mercantil** como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional **depende da essência da transação e não da forma do contrato.**



**Exemplos de situações** que individualmente ou em conjunto levariam normalmente um arrendamento mercantil a ser classificado como arrendamento mercantil financeiro:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo ...; (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço [...] mais baixo do que o valor justo [...] de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida; (c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida; (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente [...] totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

**Indicadores de situação** que individualmente ou em combinação também podem levar um arrendamento mercantil a ser classificado como arrendamento mercantil financeiro:

(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são suportadas pelo arrendatário; (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor justo do valor residual são atribuídos ao arrendatário; e (c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores ao valor de mercado.

## ARRENDAMENTO MERCANTIL NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO ARRENDATÁRIO

### *Arrendamento Mercantil Financeiro*

No reconhecimento inicial de um arrendamento mercantil financeiro, deve-se no início do prazo registrá-lo como ativo e passivo, ou seja, o direito de uso do bem ficará registrado no ativo e a dívida assumida no passivo.

**O valor a ser registrado deve ser igual ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil.**

### *Arrendamento Mercantil Operacional*

Para os arrendamentos mercantis operacionais, **os pagamentos da prestação** (excluindo os custos de serviços tais como seguro e manutenção) **devem ser reconhecidos como despesa na base da linha reta** (linear) durante o prazo do arrendamento, salvo se outra base sistemática for representativa do padrão temporal do benefício do usuário.

## ARRENDAMENTO MERCANTIL NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO ARRENDADOR

### *Arrendamento Mercantil Financeiro*

Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços e apresentá-los como **conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil**.

### *Arrendamento Mercantil Operacional*

A receita de arrendamento mercantil proveniente de arrendamentos mercantis operacionais (excluindo recebimentos de serviços fornecidos tais como seguro e manutenção) deve ser reconhecida no resultado na base da linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal em que o benefício do uso do ativo arrendado é diminuído.

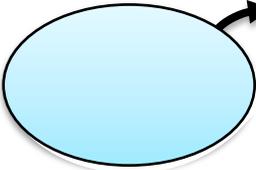
Os **custos**, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção da receita de arrendamento mercantil devem ser reconhecidos como **despesa**.

## TRANSAÇÃO DE VENDA E LEASEBACK

Uma transação de venda e *leaseback* (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor.

## 9. CPC 07 – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS

- **Assistência governamental:** *é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais.*
- **Subvenção governamental:** *é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.*
- **Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista razoável segurança de que:** a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção; e b) a **subvenção será recebida.**
  - O simples recebimento da subvenção **não** é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.
  - A forma como a subvenção é recebida **não** influencia no método de contabilização.
- **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições do CPC 07. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.**
- Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.
- A **subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita** ao longo do período da vida útil do bem e **na mesma proporção de sua depreciação.**
- A **subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário**, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, **tanto esse ativo quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo.** Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo é que o ativo e a subvenção governamental podem ser registrados pelo valor nominal.

 **Governo entrega um ativo não monetário** (em provas quase sempre é um terreno) para uma entidade e, em contrapartida, **impõe exigências** (condições) a serem cumpridas.

**Reconhecimento Contábil (pelo valor justo)**

**Balço Patrimonial**

Há dois métodos possíveis...

**Caso 1**  
**1) A subvenção é apresentada como receita diferida no passivo sendo reconhecida como receita no resultado em base sistemática e racional (regime de competência) durante a vida útil do ativo. Este é o Método explorado nas provas.** Exemplo de lançamento:

D - Terrenos  
C – Receita Diferida (subvenções)

**2) A subvenção é apresentada em conta redutora do ativo sendo reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciable por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado. Não vem sendo exigido em prova**

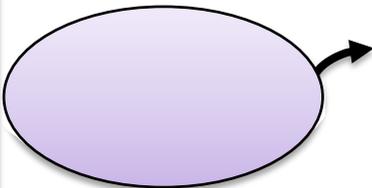
**DRE**

Há dois métodos possíveis...

**1) A subvenção é apresentada como crédito na demonstração do resultado (Outras Receitas). Método explorado nas provas.** Exemplo de lançamento:

D - Receita Diferida (subvenções)  
C – Outras Receitas

**2) A subvenção é apresentada como dedução da despesa relacionada. Não vem sendo exigido em prova**

 **A subvenção é recebida “a troco de nada”, ou seja, sem qualquer condição e o objeto da subvenção não é depreciable (amortizável/exaurível), ou seja, não propicia uma base de alocação sistemática de receita.**

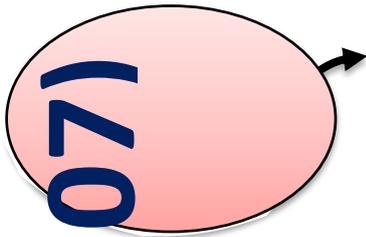
**Reconhecimento Contábil (pelo valor justo)**

A subvenção é reconhecida como receita diretamente no resultado.

Exemplo de lançamento:

D – Terrenos (ativo imobilizado)  
C – Outras Receitas (resultado)

**Caso 2**  
**“sem condições”**



Independente da existência de condição, quando o bem objeto da subvenção for depreciable e, portanto, proporcionar uma base de alocação sistemática da receita ao resultado, utilizamos essa base no reconhecimento da receita por competência no resultado.

Reconhecimento Contábil (pelo valor justo)

### Caso 3

Segue o padrão do caso "classico".

Exemplo de lançamento:

- D – Equipamentos (ativo mobilizado)
- C – Receita Diferida (subvenções)

**“sem condições,  
depreciável”**

## 10. CPC 08 – CUSTOS DE TRANSAÇÃO E PRÊMIOS NA EMISSÃO DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS



### Custos de Transação x Despesas Financeiras x Encargos Financeiros

Incorridos e diretamente **atribuíveis às atividades** necessárias exclusivamente à consecução das transações **relacionadas à captação de recursos** por meio da emissão de títulos e valores mobiliários (ações, debêntures, bônus de subscrição, etc). São gastos incrementais.



Representam o **ônus pago ou a pagar como remuneração direta do recurso tomado emprestado do financiador**.

Incluem: os juros, a atualização monetária, a variação cambial, etc.

Não incluem: taxas, descontos, prêmios, despesas administrativas, honorários, etc.



São a **soma das despesas financeiras, dos custos de transação, prêmios, descontos, ágios, deságios e assemelhados**, a qual **representa a diferença entre os valores recebidos e os valores pagos (ou a pagar) a terceiros**.

Exemplos de custos de transação
▪ Gastos com elaboração de prospectos e relatórios;
▪ Remuneração de serviços profissionais de terceiros (advogados, contadores, auditores, consultores, corretores etc.);
▪ Gastos com publicidade (inclusive os incorridos nos processos de <i>road-shows</i> );
▪ Taxas e comissões;
▪ Custos de transferência;
▪ Custos de registro;

Custos de transação **não incluem**:

- **Ágios ou deságios** na emissão dos títulos e valores mobiliários;
- **Despesas financeiras**; e
- **Custos internos administrativos ou custos de carregamento**.

### Contabilização das captações de recursos para o capital próprio

- O registro do montante inicial dos recursos captados por intermédio da emissão de títulos patrimoniais **deve corresponder aos valores líquidos disponibilizados para a entidade pela transação**, pois essas transações são efetuadas com sócios já existentes e/ou novos, **não devendo seus custos influenciar o saldo líquido das transações geradoras de resultado da entidade**.
- Os custos de transação incorridos na captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais **devem ser contabilizados, de forma destacada, em conta redutora de patrimônio líquido**, deduzidos os eventuais efeitos fiscais, **e os prêmios recebidos devem ser reconhecidos em conta de reserva de capital**.

### Contabilização da aquisição de ações de emissão própria (ações em tesouraria)

- A aquisição de ações de emissão própria e sua alienação são também transações de capital da entidade com seus sócios e igualmente **não devem afetar o resultado da entidade**, ou seja, não devemos reconhecer nenhuma despesa.
- Logo, os custos de transação incorridos na **aquisição** de ações de emissão da própria entidade **devem ser tratados como acréscimo do custo de aquisição de tais ações** (e não como despesa).
- Já os custos de transação incorridos na **alienação** de ações em tesouraria devem ser tratados como **redução do lucro ou acréscimo do prejuízo dessa transação**, resultados esses contabilizados diretamente no patrimônio líquido, na conta que houver sido utilizada como suporte à aquisição de tais ações, não afetando o resultado da entidade.

### Contabilização da captação de recursos de terceiros

- O registro do montante inicial dos recursos captados de terceiros, classificáveis no passivo exigível, **deve corresponder ao seu valor justo líquido dos custos de transação** diretamente atribuíveis à emissão do passivo financeiro.
- Nesse sentido, **os encargos financeiros incorridos na captação de recursos junto a terceiros devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo (regime de competência)**, pelo custo amortizado usando o método dos juros efetivos.
- **Os custos de transação incorridos na captação de recursos por meio da contratação de instrumento de dívida** (empréstimos, financiamentos ou títulos de dívida tais como debêntures, notas comerciais ou outros valores mobiliários) **devem ser contabilizados como redução do valor justo** inicialmente reconhecido do instrumento financeiro emitido, para evidenciação do valor líquido recebido.
- Já os **prêmios na emissão de debêntures devem ser acrescidos ao valor justo** inicialmente reconhecido na emissão desse instrumento financeiro para evidenciação do valor líquido recebido, apropriando-se ao resultado em função da fluência do prazo (regime de competência).

## 11. CPC 09 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

DVA = **obrigatória** para as companhias **abertas** e **facultativa** para as companhias **fechadas**.

**Objetivo da DVA:** proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas.

**Valor Adicionado:** representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

### Demonstração do Valor Adicionado – EMPRESAS EM GERAL

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais (20X1)	Em milhares de reais (20X0)
<b>1 – RECEITAS</b>		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)		
<b>2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)</b>		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
<b>3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)</b>		
<b>4 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO</b>		
<b>5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)</b>		
<b>6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
<b>7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)</b>		
<b>8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)</b>		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		

8.1.3 – F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)		

(\* ) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

Venda de mercadorias, produtos e serviços – **inclui os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas** (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS)

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos, **devem ser considerados os tributos incluídos no momento das compras** (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), **recuperáveis ou não**.

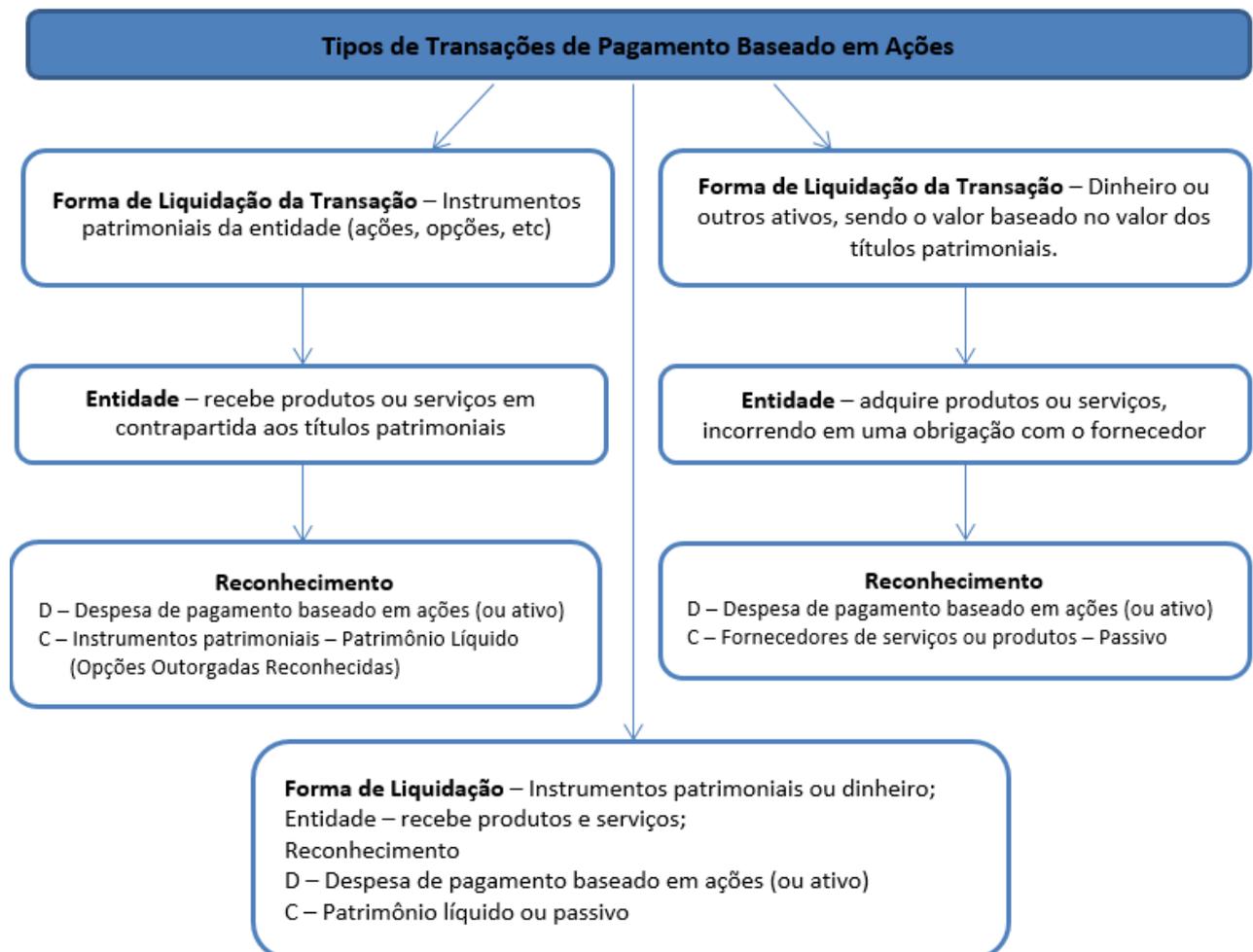
Impostos, taxas e contribuições – Para os impostos compensáveis, tais como ICMS, IPI, PIS e COFINS, **devem ser considerados apenas os valores devidos ou já recolhidos**.



## 12. CPC 10 – PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

**DEFINIÇÃO (Pagamento Baseado em Ações):** Transação na qual a entidade: (i) recebe produtos ou serviços em troca dos seus títulos patrimoniais; ou (ii) adquire produtos ou serviços e assume a obrigação com o fornecedor de efetuar o pagamento de um determinado valor que é baseado no preço dos seus títulos patrimoniais.

Alcance do CPC 10	
Regra	Exceções
Aplicado às transações com pagamento baseado em ações por meio das quais produtos ou serviços são adquiridos por uma entidade.	i) operação de combinação de negócios; ii) transação envolvendo empregado (ou outra parte) enquanto detentor de instrumento patrimonial da entidade.



**RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO:** A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação com pagamento baseado em ações **quando ela obtiver os produtos ou à medida que receber os serviços.**

Em contrapartida, a entidade deve reconhecer o correspondente **aumento do patrimônio líquido** se os produtos ou serviços forem recebidos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais, **ou deve reconhecer um passivo**, se os produtos ou serviços forem adquiridos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa (ou com outros ativos).

Os produtos ou serviços recebidos ou adquiridos em transação com pagamento baseado em ações que não se qualifiquem para fins de reconhecimento como ativos, devem ser reconhecidos como despesa do período.

### MENSURAÇÃO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS RECEBIDOS

**Forma Direta:** valor justo dos produtos ou serviços recebidos

**Forma Indireta:** valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados

### ALTERNATIVA DE LIQUIDAÇÃO

Se a entidade tiver incorrido em passivo: liquidação em caixa

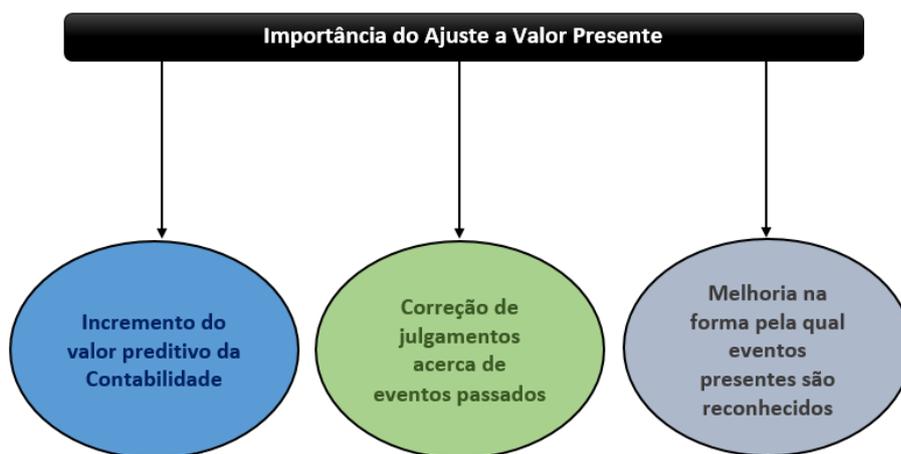
Se nenhum passivo tenha sido incorrido pela entidade: liquidação em instrumentos patrimoniais.

DO EM AÇÕES (CPC 10)



## 13. CPC 12 – AJUSTE A VALOR PRESENTE

**DEFINIÇÃO (Ajuste a Valor Presente):** ajustar algo a valor presente é trazer um valor previsto a se realizar futuramente a termos monetários de hoje. Em termos técnicos, AVP é a **estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.**



### PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Art. 183. No balanço, os elementos do **ativo** serão avaliados segundo os seguintes critérios:

**VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.**

Art. 184. No balanço, os elementos do **passivo** serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

**III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.**

**CPC 12:** Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

### ALCANCE

O CPC 12 trata essencialmente de questões de mensuração, **não alcançando com detalhes questões de reconhecimento.**

**RECONHECIMENTO** = envolve a decisão de “quando registrar”.

**MENSURAÇÃO** = envolve a decisão de “por quanto registrar”

A aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo ou o passivo a seu valor justo. Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos.

VALOR PRESENTE  VALOR JUSTO

## MENSURAÇÃO

### *Diretrizes Gerais*

Como **diretriz geral** a ser observada, ativos, passivos e situações que apresentarem uma ou mais das características abaixo devem estar sujeitos aos procedimentos de mensuração tratados neste Pronunciamento:

- a) transação que dá origem a um ativo, a um passivo, a uma receita ou a uma despesa ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo ou um passivo com liquidação financeira (recebimento ou pagamento) em **data diferente da data do reconhecimento** desses elementos;
- b) **reconhecimento periódico de mudanças de valor**, utilidade ou substância de ativos ou passivos similares emprega método de alocação de descontos;
- c) conjunto particular de **fluxos de caixa estimados** claramente associado a um ativo ou a um passivo;

Em termos de **meta** a ser alcançada, o CPC 12 informa que ao se aplicar o conceito de valor presente deve-se associar tal procedimento à mensuração de ativos e passivos **levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo e as incertezas a eles associados**.

Nos termos do CPC 12, **ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos** devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial.

**Nem todo ativo ou passivo não-monetário está sujeito ao efeito do ajuste a valor presente;** por exemplo, um item não monetário que, pela sua natureza, **não está sujeito ao ajuste a valor presente é o adiantamento em dinheiro para recebimento ou pagamento em bens e serviços**.

---

**REGRA:** AVP é aplicável a elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante.

### **EXCEÇÕES**

- Tributos diferidos sobre o lucro;
  - Recebíveis ou pagáveis sem prazo determinado;
  - Empréstimos, financiamentos e mútuos sem encargos financeiros ou com juros diferentes das condições normais de mercado.
-

## CONTABILIZAÇÃO

A quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em **base exponencial** (= juros compostos) "**pro rata die**" (em proporção ao dia), a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.

O AVP envolve o conhecimento de três fatores:

- i. O **valor futuro do elemento (ativo/passivo)**: esse valor, em regra, é o valor a prazo (negociado).
- ii. A **data futura do fluxo**: aqui temos que saber quando a empresa vai receber (no caso de um ativo) ou pagar (no caso de um passivo).
- iii. A **taxa de desconto** utilizada para trazer o elemento a valor presente: esse dado é fornecido pela questão.

## CONTAS ATIVAS

### Pela transação da venda

D – Contas a Receber a Longo Prazo (não circulante)  
C – Receita Bruta de Vendas

### Pelo registro do ajuste a valor presente no momento em que é realizada a venda

D – Receita Bruta de Vendas  
C – Ajuste a Valor Presente (Receita Financeira a Apropriar)

### Pela apropriação da receita financeira

D - AVP (Receita Financeira a Apropriar)  
C – Receita Financeira

## CONTAS PASSIVAS

### Pela transação de compra

D – Ativo (máquinas, estoques, etc)  
D – AVP (Despesa Financeira a transcorrer)  
C – Financiamentos

### Pela apropriação da despesa financeira

D – Despesa Financeira

### PASSIVOS NÃO CONTRATUAIS

- O desconto a valor presente é requerido para os passivos contratuais e não contratuais;
- A taxa de desconto necessariamente deve considerar o risco de crédito da entidade.

### EFEITOS FISCAIS

Segundo o CPC 12, para fins de desconto a valor presente de ativos e passivos, a taxa a ser aplicada não deve ser líquida de efeitos fiscais, e, sim, antes dos impostos.

### CLASSIFICAÇÃO

Na classificação dos itens que surgem em decorrência do ajuste a valor presente de ativos e passivos, quer seja em situações de reconhecimento inicial, quer seja nos casos de nova medição, dentro da filosofia do valor justo, deve ser observada a primazia da essência sobre a forma.



## 14. CPC 15 – COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

**CONCEITO:** a **combinação de negócios** é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente **obtem o controle** de um ou mais negócios, **independentemente da forma jurídica da operação**. Assim, aquisição de ações ou quotas, **incorporação, cisão e fusão e outras formas de reorganização societária serão consideradas como combinação de negócios**, para fins contábeis, **apenas quando por meio da operação houver a obtenção do controle** de um ou mais negócios.

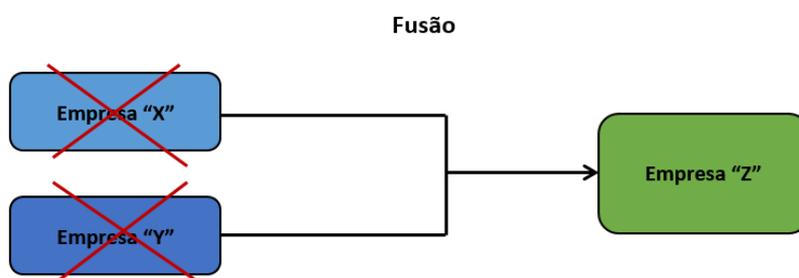
### FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Art. 220. A **transformação** é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são **absorvidas** por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.



Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar **sociedade nova**, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

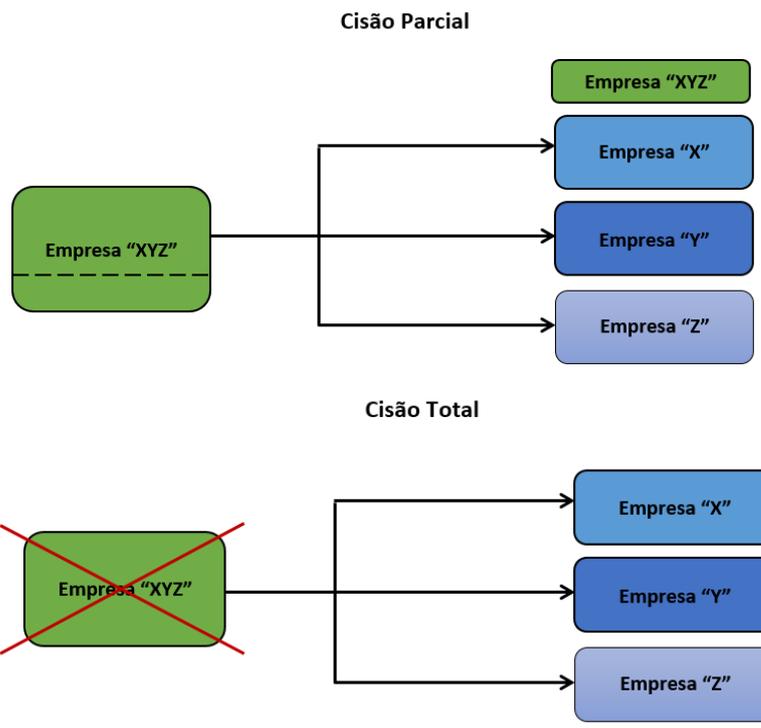


Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia **transfere** parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, **extinguindo-se a companhia cindida**, se houver versão de todo o seu patrimônio, **ou dividindo-se o seu capital**, se parcial a versão.

Existem duas formas de cisão:

**Cisão total:** todo o patrimônio da sociedade cindida passa para outra sociedade, extinguindo-se a aquela sociedade;

**Cisão parcial:** parte do patrimônio da sociedade cindida passa para outra sociedade e a aquela subsiste reduzindo o seu capital.



Reorganização Societária	
<b>Transformação</b>	<b>Alteração</b> do tipo societário
<b>Incorporação</b>	<b>Absorção</b> de uma ou mais sociedades por outra
<b>Fusão</b>	União de duas ou mais sociedades, formando uma <b>sociedade nova</b>
<b>Cisão</b>	<b>Transferência</b> de parte ou de todo o patrimônio de uma sociedade para outra(s) sociedade(s)

**Negócio**, segundo o CPC 15, é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.

O CPC 15 destaca que ao se avaliar se o conjunto é um negócio, **não é relevante se o vendedor operou o conjunto como um negócio ou se o adquirente pretende operar o conjunto como um negócio.**

## RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ATIVO IDENTIFICÁVEL ADQUIRIDO, DE PASSIVO ASSUMIDO E DE PARTICIPAÇÃO DE NÃO CONTROLADOR NA ADQUIRIDA

### a. Reconhecimento

Segundo o CPC 15, a partir da data de aquisição, o adquirente deve reconhecer, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer participações de não controladores na adquirida.

O adquirente deve contabilizar os custos diretamente relacionados à aquisição como despesa no período em que forem incorridos e os serviços forem recebidos.

### b. Mensuração

Segundo o CPC 15, o adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição.

## 15. CPC 16 – ESTOQUES

**Estoques** são ativos:

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

**Valor realizável líquido:** valor que a entidade espera receber pela venda do estoque;

**Valor Justo:** preço pelo qual ocorreria a venda do estoque no mercado.

*Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.*

**Custo do Estoque:** O valor de custo do estoque deve incluir **todos os custos de aquisição e de transformação**, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de Aquisição
Preço de Compra
(+) impostos não recuperáveis
(+) custos de transporte (frete), seguro, manuseio
(+) outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços
(-) Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes
(-) Impostos recuperáveis
Custos de Transformação
Custos diretamente relacionados com as unidades produzidas
(+) alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados
Itens não incluídos no custo dos estoques (reconhecidos como despesa)
Valor anormal de desperdício
Gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo
Despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais
Despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

**Perdas Normais:** apropriadas aos estoques (**custo** de produção)

**Perdas Anormais:** apropriadas ao resultado (**despesa** do exercício)

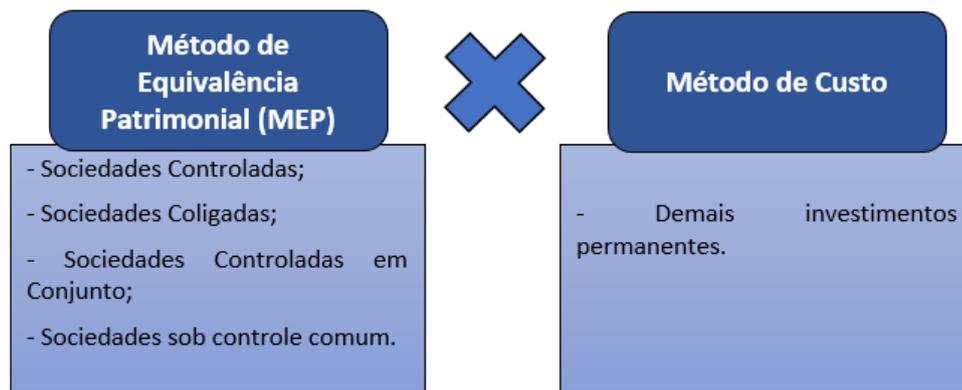
## 16. CPC 18 – INVESTIMENTO EM COLIGADA, EM CONTROLADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO

**Método de Custo:** Consiste em avaliar os investimentos atribuindo-lhes os respectivos valores originais das transações (valor/custo de aquisição). Segundo a Lei nº 6.404/76,

**Método de Equivalência Patrimonial (MEP):** O artigo 248 da Lei nº 6.404/76 dispõe que os investimentos permanentes em participação no capital social de **sociedades coligadas, sociedades controladas, sociedades controladas em conjunto** (ou que façam parte de um mesmo grupo) e **sociedades que estejam sob controle comum** serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

### Métodos de Avaliação de Investimentos Permanentes

EMPREENHIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (CPC 18)



**Influência significativa** é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.

Nos termos do CPC 18, **se o investidor mantém direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário.** Por outro lado, **se o investidor detém, direta ou indiretamente** (por meio de controladas, por exemplo), **menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa,** a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que um investidor tenha influência significativa sobre ela.

Quando a investida apura um **lucro líquido** a investidora reconhecerá no resultado do exercício um **Ganho de Equivalência Patrimonial (GEP)**. Por outro lado, quando a investida apura um **prejuízo líquido** a investidora reconhecerá no seu resultado uma **Perda de Equivalência Patrimonial (PEP)**.

**GEP: percentual de participação no capital social\* da investida x Lucro Líquido da Investida.**

**PEP: percentual de participação no capital social\* da investida x Prejuízo Líquido da Investida.**

\* Observe que é o percentual do capital social e não o percentual do capital votante!

E as demais variações?

Em relação às **demais variações ocorridas no patrimônio líquido da investida** (exemplo, ajustes de avaliação patrimonial, diferenças de conversão em moeda estrangeira, etc.) o investidor **reconhecerá** essas variações de forma reflexa **diretamente no seu patrimônio líquido, em outros resultados abrangentes.**

Na data de aquisição podem ocorrer as seguintes situações:

**1ª) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)** → representado pela diferença positiva entre o **valor pago** (ou valores a pagar) e o montante líquido proporcional adquirido **do valor justo** dos ativos e passivos da entidade adquirida.

***Goodwill* = Valor Pago no Investimento (ou Custo de Aquisição) – Valor Justo do Investimento**

Sendo, Valor Justo do Investimento = % × PL (Valor Justo da Investida)

**2ª) Mais-Valia de Ativos Líquidos** → representado pela diferença positiva entre o **valor justo** e o montante líquido proporcional adquirido **do valor contábil** dos ativos e passivos da entidade adquirida.

Ativos Líquidos = Patrimônio Líquido

***Mais-Valia* = Valor Justo do Investimento – Valor Contábil do Investimento**

Sendo, Valor Justo do Investimento = % × PL (Valor Justo da Investida)

Valor Contábil do Investimento = % x PL (Valor Contábil da Investida)

**3ª) Ganho por Compra Vantajosa** → É o contrário do *Goodwill* (deságio), ou seja, representado pela diferença positiva entre o **valor justo** dos ativos e passivos da entidade adquirida e o **valor pago** (ou valores a pagar) e o montante líquido proporcional adquirido.

***Compra Vantajosa* = Valor Justo do Investimento – Valor Pago no Investimento (ou Custo de Aquisição)**

Sendo, Valor Justo do Investimento = % × PL (Valor Justo da Investida)

### MÉTODO DE CUSTO X DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS

Regra: Os **dividendos** distribuídos são contabilizados como **receita**, quando da distribuição.

**Exceção:** os dividendos distribuídos no prazo de até **6 meses** após a aquisição do investimento são considerados como uma **recuperação de parte do investimento**. Segundo a doutrina, justifica-se esse procedimento, pois o valor da compra, nesse caso, já inclui o lucro que seria posteriormente distribuído.

### MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL X DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS

Quando a investida distribuir dividendos, seu PL sofrerá uma redução no valor dos dividendos distribuídos. Logo, o valor dos investimentos contabilizados na investidora sofrerá uma redução proporcional ao percentual de participação que a investidora tem no capital da investida.

Dividendos a receber = % de participação no capital da investida x dividendos a pagar pela investida.



*Nos investimentos avaliados pelo MEP, quando ocorrer distribuição de dividendos pela investida, a investidora efetuará um crédito em investimentos, tendo como contrapartida um débito em disponibilidades ou dividendos a receber.*

*D – Disponibilidades/Dividendos a receber*

*C – Investimentos em coligadas/controladas*

## 17. CPC 19 – COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

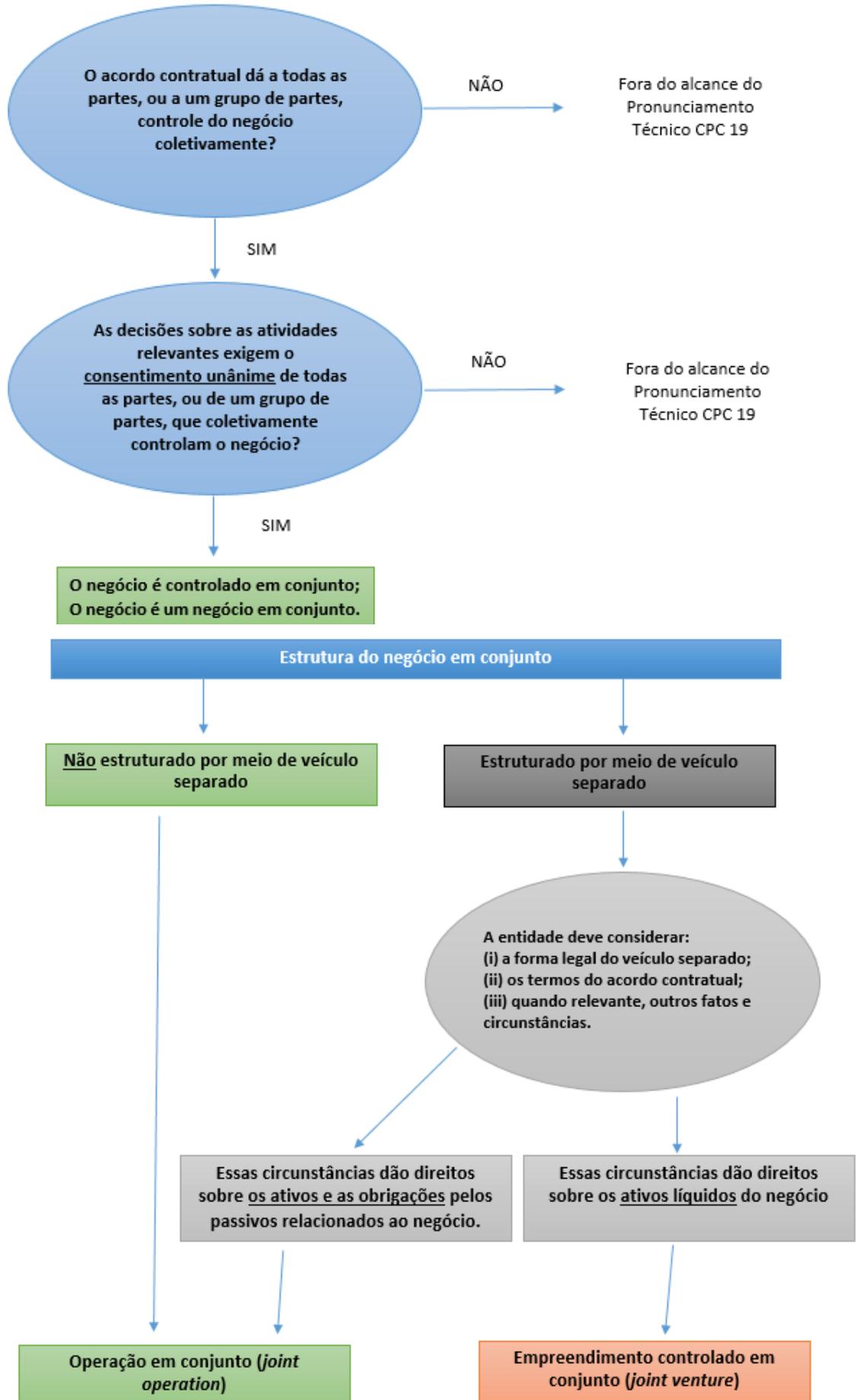
**CONCEITO:** Negócio em conjunto é um **negócio do qual duas ou mais partes têm o controle conjunto**. É uma **operação em conjunto (*joint operation*)** ou um **empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*)**.

As seguintes **características dos negócios em conjunto** são citadas pelo CPC 19:

- As partes integrantes estão vinculadas por **acordo contratual**;
- O **acordo contratual dá** a duas ou mais dessas partes integrantes o **controle conjunto** do negócio.

Definição de termos (apêndice A – CPC 19)	
<b>Negócio em conjunto</b>	Acordo segundo o qual duas ou mais partes têm o <b>controle conjunto</b> .
<b>Controle conjunto</b>	Compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o <u>consentimento unânime das partes que compartilham o controle</u> .
<b>Operação em conjunto (<i>joint operation</i>)</b>	<b>Negócio em conjunto</b> segundo o qual as partes que detêm o <b>controle conjunto</b> do negócio têm <b>direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio</b> .
<b>Operador em conjunto (<i>joint operator</i>)</b>	Parte integrante de <b>operação em conjunto</b> que detém o controle conjunto dessa operação em conjunto.
<b>Empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>)</b>	<b>Negócio em conjunto</b> segundo o qual as partes que detêm o controle conjunto do negócio têm direitos sobre os <b>ativos líquidos do negócio em conjunto</b> .
<b>Empreendedor em conjunto (<i>joint venturer</i>)</b>	Parte integrante de <b>empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>)</b> que detém o <b>controle conjunto</b> desse empreendimento.
<b>Parte integrante de negócio em conjunto</b>	Entidade que participa de <b>negócio em conjunto</b> , independentemente de essa entidade deter o <b>controle conjunto</b> do negócio em conjunto.
<b>Veículo Separado</b>	Estrutura financeira separadamente identificável, incluindo pessoas jurídicas separadas ou entidades reconhecidas por estatuto, <u>independentemente de essas entidades terem personalidade jurídica</u> .

## APLICABILIDADE DO CPC 19



## 18. CPC 23 – POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO

O CPC 23 tem dois **objetivos básicos**:

- **melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade; e**
- **permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações.**

### DEFINIÇÕES

**Políticas contábeis:** são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

**Mudança na estimativa contábil:** é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos.

**Atenção!** As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

**Erros de períodos anteriores:** são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que: (a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e (b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

**Aplicação retrospectiva:** é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

**Aplicação prospectiva** de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

(a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

(b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.

### POLÍTICAS CONTÁBEIS

A entidade deve alterar uma política contábil **apenas** se a mudança:

- for exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; **ou**
- resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis.

**Situações que não constituem mudanças nas políticas contábeis:**

a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em presença daqueles que ocorriam anteriormente; e

b) a **adoção de nova política contábil** para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

As **alterações (mudanças) nas Políticas Contábeis** devem ter **aplicação retrospectiva**, a não ser que isso seja impraticável.

### MUDANÇA NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, **a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro**.

**A mudança na base de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Quando for difícil distinguir uma mudança na política contábil de uma mudança na estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança na estimativa contábil.**

De forma geral, **o efeito da mudança em uma estimativa contábil deve ser reconhecido prospectivamente**, com a sua inclusão no período da mudança (quando afetar apenas esse) ou também em períodos futuros (quando a mudança também afetá-los).

### RETIFICAÇÃO DE ERRO

Erros podem ocorrer no **registro**, na **mensuração**, na **apresentação** ou na **divulgação** de elementos de demonstrações contábeis.

**Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação.**

Os **erros materiais** devem ser ajustados de forma **retrospectiva**;

Os **erros decorrentes de fraudes**, ou seja, os erros intencionais (**materiais ou imateriais**) devem ter aplicação **retrospectiva**.

Quando for **impraticável** determinar os efeitos de erro em um período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável a rerepresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).

#### **Mudança na Política Contábil**

Exemplo: Alteração na base de avaliação de estoques de PEPS p/ Custo Médio

#### **Retificação de erros**

Exemplo: Erro matemático no cálculo de depreciação de bens do ativo imobilizado

#### **Mudança na Estimativa Contábil**

Exemplo: mudança na estimativa de créditos de liquidação duvidosa.

**Aplicação Retrospectiva**



**Aplicação Prospectiva**

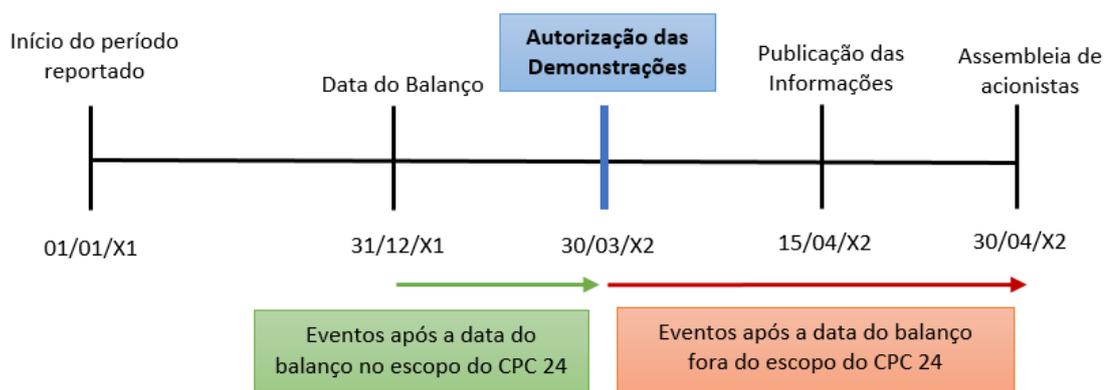


## 19. CPC 24 – EVENTOS SUBSEQUENTES

### ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O objetivo do CPC 24 basicamente é **determinar em que momento uma entidade deve ajustar suas demonstrações financeiras para eventos subsequentes e quais as divulgações relacionadas a esses eventos são necessárias.**

***Evento subsequente*** ao período a que se referem as demonstrações contábeis é **aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações.**



**Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a emissão das demonstrações contábeis, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira selecionada.**

### RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Segundo o CPC 24, a entidade **deve ajustar** os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que **evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.**

#### Eventos que originam ajustes

a) **decisão ou pagamento em processo judicial** após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade **já tinha** a obrigação presente ao final daquele período contábil.

b) **obtenção de informação** após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, **indicando que um ativo estava desvalorizado** ao final daquele período contábil ou que o montante da **perda por desvalorização** **previamente reconhecida** em relação àquele ativo precisa ser ajustado.

**Exemplo:**

i) **falência de cliente ocorrida após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis normalmente confirma que **já existia um prejuízo** na conta a receber ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e

ii) **venda de estoque** após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;

c) **determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;**

d) **determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente às gratificações,** no caso de a entidade ter, ao final do período a que se referem as demonstrações, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos **antes daquela data;** e

e) **descoberta de fraude ou erros** que mostram que as demonstrações contábeis **estavam incorretas.**

**Eventos que não originam ajustes e devem ser divulgados em notas explicativas**

a) **combinação de negócios importante após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis ou a alienação de uma subsidiária importante;

b) **anúncio de plano para descontinuar uma operação;**

c) **compras importantes de ativos,** classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com o CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, outras alienações de ativos ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;

d) **destruição por incêndio de instalação de produção** importante **após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis;

e) anúncio ou início da implementação de **reestruturação** importante;

f) **transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis;

g) **alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis;

h) **alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária**, promulgadas ou anunciadas **após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos;

i) **assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa**, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

j) **início de litígio importante**, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram **após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis.



## TOME NOTA!

**Eventos que originam ajustes:** eventos subsequentes que **evidenciem condições que já existiam** na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

**Eventos que não originam ajustes:** eventos subsequentes que são **indicadores de condições que surgiram após o período contábil** a que se referem as demonstrações.

## 20. CPC 25 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

**Definição:** *Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.*

**Reconhecimento:** Uma provisão deve ser **reconhecida** quando:

- a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

**Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.**

i. Se a saída futura de recursos for **provável**, deve ser contabilizada a provisão e divulgada em nota explicativa.

ii. Se a saída for **possível** (mas não provável), não deve ser contabilizada, mas deve ser divulgada em nota explicativa.

iii. Se a possibilidade de saída de recursos for **remota**, não deve ser contabilizada, nem divulgada.

**Passivo Contingente é:**

a) uma **obrigação possível** que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

b) uma **obrigação presente** que resulta de eventos passados, **mas que não é reconhecida porque:**

- **não é provável** que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
- o valor da obrigação **não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.**

**Ativo Contingente** é um **ativo possível** que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

**Reconhecimento:** a entidade **não** deve reconhecer um ativo contingente.

## 21. CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO

### RECONHECIMENTO

Segundo o CPC 27, o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se (princípio do reconhecimento):

- a) for **provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade;**
- e b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.**

#### Custos Subsequentes (CPC 27)

**Manutenção Periódica:** não compõe o custo do ativo imobilizado. Valor é reconhecido como despesa (VPD) no resultado. Inclui o custo de pequenas peças.

**Substituição de peças (importantes) em intervalos regulares:** a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta (compõe o custo do ativo imobilizado).

**Inspecções regulares importantes (paradas programadas):** custo da inspeção é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição (compõe o custo do ativo imobilizado).

### MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

Os direitos classificados no imobilizado serão avaliados pelo **custo de aquisição**, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão (art. 183, V, Lei n. 6.404/76).

<b>Custo de ativo imobilizado</b>
<b>Preço de Aquisição</b>
<b>(+) impostos de importação e impostos não recuperáveis</b>
<b>(+) qualquer custo diretamente atribuível para colocar o ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento</b>
<b>(-) descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes</b>

Exemplos de **custos diretamente atribuíveis** são:

<b>Custos diretamente atribuíveis (exemplos)</b>
<b>Custos de benefícios</b> aos empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado
<b>Custos de preparação do local</b>
<b>Custos de frete e de manuseio</b> (para recebimento e instalação)
<b>Custos de instalação e montagem</b>
<b>Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente</b>
<b>Honorários profissionais.</b>

Exemplos de custos que não fazem parte do custo de ativo imobilizado:

<b>Não fazem parte do custo de ativo imobilizado</b>
<b>Custos de abertura de nova instalação;</b>
<b>Custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (<u>incluindo</u> propaganda e atividades promocionais);</b>
<b>Custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (<u>incluindo</u> custos de treinamento);</b>
<b>Custos administrativos e outros custos indiretos.</b>

***O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil...***

#### **MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO**

Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao **custo** menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

#### **Depreciação**

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. A depreciação tem por objeto os bens materiais (tangíveis), integrantes do ativo imobilizado (computadores, instalações, móveis, veículos, edifícios, etc)

#### **Métodos de depreciação**

O método de depreciação adotado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros (CPC 27). Métodos exigidos em concursos:

**Método Linear:** consiste na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o ativo. É o método mais comum. Também denominado de método das quotas constantes.

**Método da soma dos algarismos dos anos:** consiste em estipular taxas variáveis crescentes ou decrescentes durante o tempo de vida útil do ativo. Para tanto, utiliza-se o seguinte critério: somam-se os algarismos dos anos que formam o tempo de vida útil do ativo, obtendo-se, assim, o denominador da fração que determinará a taxa de depreciação de cada ano.

**Método das horas de trabalho:** consiste em estipular a taxa de depreciação tomando-se como base o número de horas trabalhadas em cada período. Para tanto, utiliza-se o seguinte critério: estima-se em horas o tempo de vida útil do ativo. A taxa de depreciação do período será calculada proporcionalmente ao número de horas trabalhadas no respectivo período.

**Método das unidades produzidas:** o uso desse método resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. Consiste em estipular a taxa de depreciação tomando-se como base o número de unidades produzidas em cada período. Para tanto, estima-se a quantidade de unidades que o ativo produzirá durante o tempo de vida útil do ativo. A taxa de depreciação do período será calculada proporcionalmente à quantidade de unidades produzidas no respectivo período.

O método de depreciação aplicado a um ativo **deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício** e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o CPC 23.

**A depreciação inicia** a partir do mês que o ativo for instalado, ou seja, **a partir do mês que começar a operar**. Assim, se um ativo for adquirido em janeiro e começar a operar somente em março, a depreciação desse ativo será iniciada em março.

Ainda que o ativo comece a operar no último dia do mês, **para fins de depreciação considera-se o mês integral**.

**Não se depreciam:**

- Terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- Prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;
- Bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
- Bens para os quais seja registrada quota de exaustão;
- Bens de pequeno valor, caso em que devem ser contabilizados diretamente em contas representativas de despesas ou custos;
- Bens cujo tempo de vida útil econômica seja inferior a um ano. Nesse caso, também, o valor gasto será contabilizado diretamente em conta de despesa operacional.

## 22. CPC 28 – PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso **classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante**.

### Exemplos de propriedades para investimento

Terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;

Terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);

Edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

Edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

Propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.

### Exemplos de itens que não são propriedades para investimento

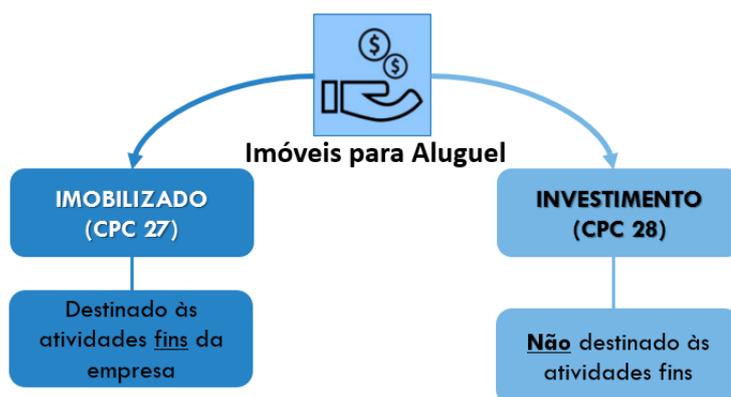
Propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda, como, por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

Propriedade ocupada pelo proprietário, incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;

Propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento financeiro.

## Imóveis para aluguel

Os imóveis para aluguel podem ser classificados tanto no imobilizado como em investimentos, a depender da finalidade desse aluguel. Será classificado no imobilizado (aplicação do CPC 27) quando o aluguel estiver relacionado às atividades fins da empresa (veja exemplo de questão exigida nesse sentido abaixo). Caso o aluguel não esteja relacionado com as atividades da empresa classificamos como investimentos (propriedade para investimento, aplicação do CPC 28).



## RECONHECIMENTO

A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e
- o custo da propriedade para investimento possa ser mensurado confiavelmente.

O CPC 28 destaca que a entidade não reconhece no valor contábil da propriedade para investimento os custos de serviços diários da propriedade.

## MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

Segundo o CPC 28, a propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo. Os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial.

O CPC 28 destaca que o custo de uma propriedade para investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível.

## MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

### Política Contábil

Segundo o CPC 28, a entidade deve escolher como sua política contábil ou o método do valor justo ou o método do custo e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

## Método do Valor Justo

Segundo o CPC 28, após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o método do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, exceto quando o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua.

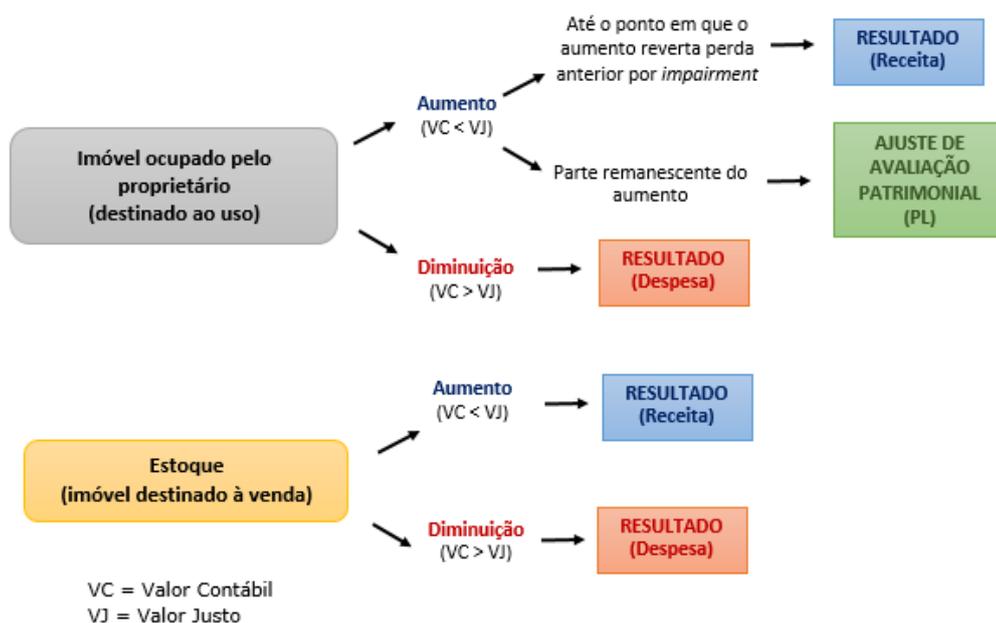
Ademais, o CPC 28 informa que o ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em que ocorra.

## Método do Custo

Segundo o CPC 28, após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o método do custo deve obedecer os requisitos do CPC 27 para esse método, exceto para as propriedades que satisfaçam os critérios de classificação como mantidas para venda.

## TRANSFERÊNCIA

### Contabilização das diferenças entre o valor contábil e o valor justo nos processos de transferências de imóveis para propriedade para investimento



## ALIENAÇÃO

A **alienação** de propriedade para investimento **pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de arrendamento financeiro.**

Os ganhos/perdas (diferença entre os valores líquidos da alienação e o valor contábil do ativo) devem ser reconhecidos no resultado.

## 23. CPC 36 – DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS

- O CPC 36 exige que a entidade (controladora) que controle uma ou mais entidades (controladas) apresente demonstrações consolidadas;
- **Demonstrações Consolidadas** são as demonstrações contábeis de grupo econômico, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.
- O objetivo da consolidação das demonstrações contábeis basicamente é **conhecer a posição financeira da empresa controladora e das demais empresas de um grupo econômico**.

### ❖ Consolidação: obrigatoriedade

**Lei 6.404/76:** Companhias abertas e grupos de sociedade

**CPC 36: Regra:** entidade que seja controladora

**Exceções:** a) Controladora que satisfazer as condições dispostas no Pronunciamento; b) Planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo a empregados; c) Controladora que é entidade de investimento\* obrigada a mensurar todas as suas controladas ao valor justo por meio do resultado.

\*Entidade de investimento: em regra as entidades de investimento não fazem consolidação de suas controladas. No entanto, se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços ou atividades relacionadas a investimentos (vide itens 85C e 85D), ela deverá efetuar a consolidação. É a exceção da exceção 😊!

▪ Para determinar se controla a investida, o investidor deve avaliar se possui todos os requisitos a seguir:

a) **PODER** sobre a investida;

b) exposição a, ou direitos sobre, **RETORNOS** variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; e

c) a capacidade de **utilizar seu poder** sobre a investida **para afetar o valor de seus retornos (RELAÇÃO ENTRE PODER E RETORNOS)**.

### ❖ Requisitos Contábeis

▪ Segundo o CPC 36, a controladora deve elaborar demonstrações consolidadas utilizando **políticas contábeis uniformes** para transações similares e outros eventos em circunstâncias similares.

## ▪ Data das Demonstrações Consolidadas

**Início:** data em que o investidor obtiver o controle da investida

**Cessa:** quando o investidor perder o controle da investida

As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas **consolidadas devem ter a mesma data-base!** No entanto, se for impraticável, admite-se uma defasagem de até 2 meses.

**Quando o final do período das demonstrações contábeis da controladora for diferente do da controlada, a controlada deve elaborar, para fins de consolidação, informações contábeis adicionais de mesma data que as demonstrações contábeis da controladora.**

## ▪ Participação de não controladores

A controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

## ▪ Procedimentos de Consolidação (eliminações e ajustes)

Segundo o art. 250 da Lei n. 6.404/76, das demonstrações serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

Segundo o CPC 36, demonstrações consolidadas devem:

a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;

b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;

c) eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente). Os prejuízos intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas.

## 24. CPC 46 – MENSURAÇÃO AO VALOR JUSTO

**Definição:** 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 não forçada entre participantes do mercado (principal ou mais vantajoso) na data de mensuração (nas condições atuais de mercado, independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação). Trata-se de um **preço de saída**.

- O ativo ou o passivo mensurado ao valor justo pode ser qualquer um dos seguintes:
  - a) **um ativo ou passivo individual** (por exemplo, um instrumento financeiro ou um ativo não financeiro); ou
  - b) **um grupo de ativos, grupo de passivos ou grupo de ativos e passivos** (por exemplo, uma unidade geradora de caixa ou um negócio).
  
- A mensuração do valor justo presume que a transação para a venda do ativo ou transferência do passivo ocorre:
  - a) no **mercado principal** para o ativo ou passivo; ou
  - b) na ausência de mercado principal, no **mercado mais vantajoso** para o ativo ou passivo.
  
- **O preço no mercado principal** (ou mais vantajoso) utilizado para mensurar o valor justo do ativo ou passivo **não deve ser ajustado para refletir custos de transação**.
  
- A entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes disponíveis para mensurar o valor justo, **maximizando o uso de dados observáveis relevantes** e **minimizando o uso de dados não observáveis**.
  
- O CPC 46 aborda três tipos de técnicas de avaliação, quais sejam:

**Abordagem de mercado:** utiliza preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos, passivos ou grupo de ativos e passivos – como, por exemplo, um negócio – idêntico ou comparável (ou seja, similar).

**Abordagem de custo:** reflete o valor que seria necessário atualmente para substituir a capacidade de serviço de ativo (normalmente referido como custo de substituição/reposição atual).

**Abordagem de receita:** converte valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou receitas e despesas) em um valor único atual (ou seja, descontado). Quando a abordagem de receita é utilizada, a mensuração do valor justo reflete as expectativas de mercado atuais em relação a esses valores futuros.

## Níveis hierárquicos para mensuração do valor justo



**Informações de Nível 1:** são **preços cotados** (não ajustados) em mercados ativos (transações ocorrem com frequência e volume suficiente para fornecer informações de precificação de forma contínua) para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração.

**Informações de Nível 2:** são **informações que são observáveis** para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1.

**Informações de Nível 3:** são **dados não observáveis** para o ativo ou passivo; baseados em premissas próprias da entidade sobre o mercado.

## 25. CPC 48 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS

### CLASSIFICAÇÃO DOS ATIVOS FINANCEIROS

#### **1) Ativo Financeiro Mensurado ao Custo Amortizado**

O ativo financeiro deve ser mensurado ao custo amortizado se ambas as seguintes condições forem atendidas:

- a) o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja manter ativos financeiros com o fim de receber fluxos de caixa contratuais; e
- b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam, exclusivamente, pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

#### **2) Ativo Financeiro Mensurado ao Valor Justo por Meio de Outros Resultados Abrangentes**

O ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes se ambas as seguintes condições forem atendidas:

- a) o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja atingido tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais quanto pela venda de ativos financeiros; e
- b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

#### **3) Ativo Financeiro Mensurado ao Valor Justo por Meio do Resultado**

Trata-se de uma classificação residual, ou seja, o ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, a menos que seja mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes.

### CLASSIFICAÇÃO DOS PASSIVOS FINANCEIROS

**A entidade deve classificar todos os passivos financeiros como mensurados subsequentemente ao custo amortizado, exceto** por:

- a) passivos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado.

Esses passivos, incluindo derivativos que sejam passivos, devem ser mensurados subsequentemente ao valor justo;

- b) passivos financeiros que surjam quando a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento ou quando a abordagem do envolvimento contínuo for aplicável.

c) contratos de garantia financeira. Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato, em regra, deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:

- (i) o valor da provisão para perdas; e

(ii) o valor inicialmente reconhecido menos, se apropriado, o valor acumulado da receita reconhecido de acordo com os princípios do CPC 47;

d) compromissos de conceder empréstimo com taxa de juros abaixo do mercado. O emitente desse compromisso, como regra, deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:

(i) o valor da provisão para perdas; e

(ii) o valor inicialmente reconhecido menos, se apropriado, o valor acumulado da receita reconhecido de acordo com os princípios do CPC 47;

e) a contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios à qual deve ser aplicado o CPC 15. Essa contraprestação contingente deve ser mensurada subsequentemente ao valor justo com as alterações reconhecidas no resultado.

### **REQUISITOS PARA RECLASSIFICAÇÕES DE ATIVOS FINANCEIROS**

<b>Tipo de reclassificação</b>	<b>Consequências e tratamento dos ganhos ou perdas</b>
<b>Mensuração ao custo amortizado para mensuração ao valor justo por meio do resultado</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Valor justo deve ser mensurado na data da reclassificação;</li><li>▪ <u>Ganho ou perda</u> decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo deve ser <u>reconhecido no resultado</u>.</li></ul>
<b>Mensuração ao valor justo por meio do resultado para mensuração ao custo amortizado</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Valor justo na data da reclassificação tornar-se-á seu novo valor contábil bruto.</li></ul>
<b>Mensuração ao custo amortizado para mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Valor justo deve ser mensurado na data da reclassificação;</li><li>▪ Qualquer <u>ganho ou perda</u> decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo deve ser <u>reconhecido em outros resultados abrangentes</u>;</li><li>▪ A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas em decorrência da reclassificação.</li></ul>
<b>Mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes para mensuração ao custo amortizado.</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ O ativo financeiro deve ser reclassificado ao seu valor justo na data da reclassificação.</li><li>▪ Entretanto, o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes deve ser transferido do patrimônio líquido e ajustado contra o valor justo do ativo financeiro na data da reclassificação;</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Como resultado, o ativo financeiro deve ser mensurado na data da reclassificação como se tivesse sempre sido mensurado ao custo amortizado. Esse ajuste afetará outros resultados abrangentes, mas <u>não afetará o resultado</u> e, portanto, não deve ser ajuste de reclassificação;</li> <li>▪ A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas como resultado da reclassificação.</li> </ul>
<b>Mensuração ao valor justo por meio do resultado para mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O ativo financeiro deve continuar a ser mensurado ao valor justo.</li> </ul>
<b>Mensuração ao valor justo, por meio de outros resultados abrangentes para mensuração ao valor justo por meio do resultado.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O ativo financeiro deve continuar a ser mensurado ao valor justo;</li> <li>▪ O ganho ou a perda acumulada, anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes, deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação, na data da reclassificação.</li> </ul>

## RECONHECIMENTO

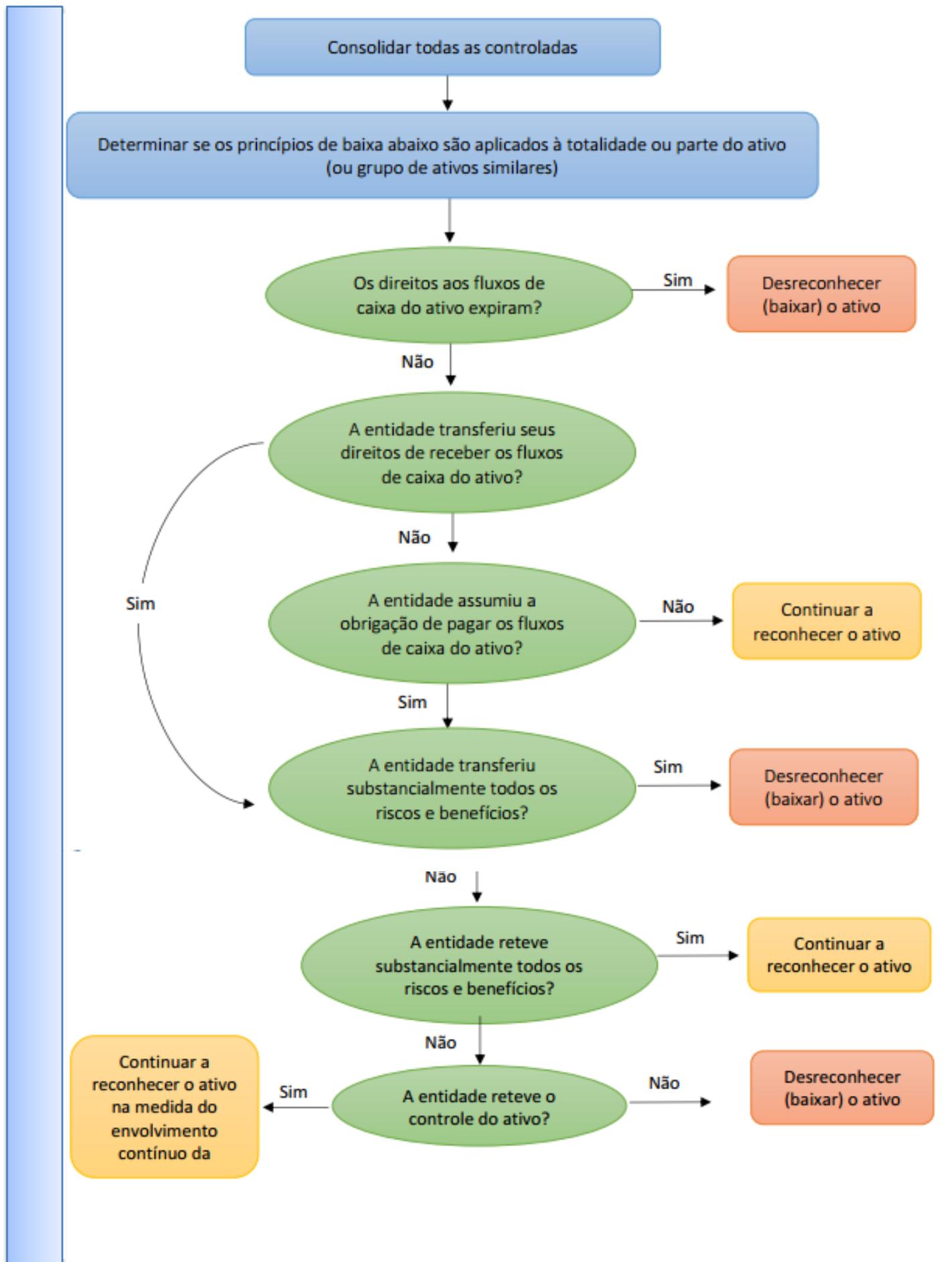
### *Reconhecimento inicial*

Segundo o CPC 48, a entidade deve reconhecer um ativo financeiro ou um passivo financeiro em seu balanço patrimonial, quando, e apenas quando, a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento.

### *Desreconhecimento (baixa) de ativo financeiro*

A entidade deve desreconhecer (baixar) o ativo financeiro quando, e apenas quando:

- a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expirarem; ou
- b) transferir o ativo financeiro e a transferência se qualificar para desreconhecimento.



### *Desreconhecimento (baixa) de passivo financeiro*

**A entidade deve baixar o passivo financeiro** (ou parte do passivo financeiro) de seu balanço patrimonial **quando, e apenas quando, ele for extinto**, ou seja, quando a obrigação especificada no contrato for liquidada, cancelada ou expirar.

## **MENSURAÇÃO**

### *Mensuração Inicial*

Nos termos do CPC 48, quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido [momento 1], a entidade deve mensurá-lo pelo seu **valor justo mais ou menos**, no caso de ativo financeiro ou passivo financeiro que não seja ao valor justo por meio do resultado, **os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo financeiro ou passivo financeiro**.

### *Mensuração Subsequente de ativo financeiro*

A mensuração subsequente varia de acordo com a classificação do ativo financeiro. Logo, devemos verificar se é um ativo financeiro mensurado:

- a) ao custo amortizado;
- b) ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes; ou
- c) ao valor justo por meio do resultado.

### *Mensuração Subsequente de passivo financeiro*

Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o passivo financeiro como mensurados subsequentemente ao custo amortizado ou como mensurado ao valor justo por meio do resultado.

### *Mensuração ao custo amortizado*

#### **Método de Juros Efetivos**

Segundo esse método a entidade identifica taxas que são parte integrante da taxa de juros efetiva do instrumento financeiro e aplica ao valor contábil bruto do ativo financeiro.

### *Redução ao valor recuperável*

Aa entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável (CPC 01) a ativos financeiros mensurados ao custo amortizado e a ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes.

***Os requisitos de redução ao valor recuperável não são aplicáveis aos ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado.***

## GANHOS E PERDAS

<b>Tipo</b>	<b>Forma de reconhecimento dos ganhos/perdas</b>
<b>Ativo ou passivo financeiro mensurado ao valor justo</b>	Regra: <b>resultado</b> do exercício Exceções: a) for parte de relação de proteção (Hedge); b) for investimento em instrumento patrimonial e a entidade tiver escolhido apresentar ganhos e perdas nesse investimento em outros resultados abrangentes; c) for passivo financeiro designado como ao valor justo, por meio do resultado, e a entidade é requerida a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes; ou d) for ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes e a entidade for obrigada a reconhecer algumas alterações no valor justo em outros resultados abrangentes.
<b>Ativo ou passivo financeiro mensurado ao custo amortizado</b>	Reconhecido no <b>resultado</b> : a) quando o ativo/passivo for desreconhecido (baixado) b) quando o ativo financeiro for reclassificado; c) por meio do processo de amortização; ou d) para reconhecer ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável de ativos.
<b>Dividendos</b>	Reconhecidos no <b>resultado</b> somente quando: a) o direito da entidade de receber pagamento do dividendo for estabelecido; b) for provável que os benefícios econômicos associados ao dividendo fluirão para a entidade; e c) o valor do dividendo puder ser mensurado de forma confiável.
<b>Passivos designados ao valor justo por meio do resultado</b>	a) o <u>valor da alteração no valor justo</u> do passivo financeiro que é atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo deve ser apresentado em <u>outros resultados abrangentes</u> ; e b) o <u>valor remanescente da alteração no valor justo</u> do passivo deve ser apresentado no <u>resultado</u> ;
<b>Ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes</b>	Reconhecido em <u>outros resultados abrangentes</u>

## CONTABILIZAÇÃO DE HEDGE

### Formas de Contabilização de Operações de Hedge (CPC 48)

Tipo	Aplicação	Forma de Contabilização
Hedge de valor justo	Proteção de ativos ou passivos reconhecidos ou de compromissos firmes não reconhecidos contra as variações de valor justo ocorridas.	<b>Os ganhos e perdas</b> no instrumento de hedge e no instrumento protegido afetam diretamente o <b>resultado</b> .
Hedge de Fluxo de Caixa	Proteção de um fluxo de caixa futuro gerado por um ativo ou passivo.	<b>A parcela efetiva</b> dos ganhos e perdas do hedge (aquela coberta pela operação) é reconhecida como <b>outros resultados abrangentes</b> . <b>A parcela não efetiva</b> (não coberta) vai diretamente para o <b>resultado</b> .
Hedge de investimento líquido em operação no exterior	Proteção de negócios realizados em moeda estrangeira (existem várias modalidades).	Devem ser contabilizados de forma similar aos hedges de fluxo de caixa.