Checklist de divulgação dos CPCs e IFRSs 2025

DPP - Departamento de Práticas Profissionais



Dezembro de 2025

www.kpmg.com.br

Sobre a publicação

Este Checklist foi elaborado pela KPMG no Brasil com base em publicação similar sobre IFRS (*Guide to annual financial statements - Disclosure checklist*) da KPMG International Standards Group (parte da KPMG IFRG Limited).

Destina-se a ajudar as entidades a preparar e apresentar demonstrações financeiras de acordo com *as IFRS – International Financial Reporting Standards*[1], com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instruções CVM (Instruções da Comissão de Valores Mobiliários - ICVM) emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários, para regulamentar matérias do mercado de capitais previstas nas Leis 6.385/76 e 6.404/76, identificando assim as potenciais divulgações necessárias. Ao preparar demonstrações financeiras em conformidade com as Normas Contábeis IFRS®/CPCs, este guia auxiliará as entidades a...



Quaisquer opiniões expressas nesta publicação são aquelas da KPMG no Brasil, exceto por alguns trechos da 22ª Edição 2025/26 do *Insights into IFRS* ("*Insights*"), que é uma publicação da KPMG International.

O que é novo em 2025?

Este guia inclui novas orientações para apresentações e divulgações incorporadas na 22ª Edição 2025/26 do *Insights into IFRS®* (veja seção 1.1, 1.8 e 2.11).

O Apêndice I fornece uma lista abrangente de todas as novas normas e alterações emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), distinguindo aquelas que são efetivas para uma entidade com um período de reporte anual começando em 1 de janeiro de 2025 e aquelas efetivas para entidades com uma data de vigência posterior.

Este guia foi atualizado para incluir os requerimentos de transição e novas divulgações que são requeridas nas demonstrações financeiras anuais quando uma moeda não é conversível em outra moeda (Alterações no CPC 02 (R2)/IAS 21), que entram em vigor para os períodos anuais que se iniciam em ou após 1 de janeiro de 2025.

[1] "*IFRS® Accounting Standards*" é o termo utilizado para indicar toda a literatura oficial, e inclui (IAS 1.7, Preface 2):

- *IFRS® Accounting Standards* emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB);
- IAS® *Standards* emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC, antecessor do IASB), ou suas revisões emitidas pelo IASB;
- Interpretações das normas IFRS *Accounting Standards* e das normas IAS desenvolvidas pelo IFRS *Interpretations Committee* (Interpretações IFRIC®) e aprovadas para emissão pelo IASB; e
- Interpretações das normas IAS desenvolvidas pelo *Standing Interpretations Committee* (Interpretações SIC®) e aprovadas para emissão pelo IASB ou IASC.

Considerações-chave

As seguintes considerações são importantes para uma entidade ao preparar demonstrações financeiras



Foco em informações úteis para a tomada de decisões

Investidores, órgãos reguladores e outros usuários dos relatórios confiam nas demonstrações financeiras para fornecer informações úteis para a tomada de decisões – isto é, informações sobre uma entidade que são úteis na tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade.

A materialidade é relevante ao fazer julgamentos sobre a apresentação e a divulgação de itens nas demonstrações financeiras – por exemplo, na seleção das políticas contábeis, na ordem das notas explicativas nas demonstrações financeiras, adaptação das divulgações para refletir as circunstâncias específicas da entidade, na determinação sobre se e onde fornecer divulgações "sem impacto" e na avaliação da relevância das divulgações considerando às necessidades dos usuários.

As entidades também precisam tomar cuidado para não reduzir a compreensão das demonstrações financeiras obscurecendo informações materiais com informações imateriais ou agregando informações materiais que são diferentes por natureza ou função. Não é necessário fornecer divulgações individuais que não sejam relevantes para as demonstrações financeiras - mesmo se elas forem um requerimento específico de uma norma contábil.

As orientações específicas sobre a materialidade e sua aplicação nas demonstrações financeiras estão incluídas nos parágrafos 29-31 do CPC 26/IAS 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Além disso, os parágrafos 117 e 117E incluem orientações sobre a aplicação da materialidade à divulgação de políticas contábeis. As entidades podem também considerar o IFRS *Practice Statement 2 Making Materiality Judgements,* que fornece orientações e exemplos sobre a aplicação da materialidade na preparação das demonstrações financeiras.

Seja claro em tempos de incerteza

Em tempos de incerteza, investidores e reguladores buscam clareza no relatório anual. Eles querem saber como uma entidade é afetada e como ela lida com os desafios, além de quais julgamentos, estimativas e suposições a Administração faz.

A incerteza, incluindo os efeitos relacionados ao clima, cria uma variedade de problemas e riscos para as entidades, incluindo mudanças na demanda do consumidor, cadeias de suprimentos interrompidas, escassez de pessoal, maior volatilidade do mercado e mudanças na forma como as entidades operam. Também cria o potencial para implicações contábeis e de divulgação adicionais.

Dependendo do setor e do ambiente econômico em que uma entidade opera, podem ocorrer vários eventos externos que afetam o reconhecimento e a mensuração de seus ativos e passivos, receitas e despesas. Além disso, como consequência desses eventos, as entidades podem enfrentar dificuldades de continuidade operacional devido a pressões de liquidez.

Para obter mais orientações, consulte nosso Uncertain times reporting hub e nosso Clear on climate reporting hub.

Conte uma história conectada

Os relatórios financeiros de propósito geral de uma entidade geralmente contêm três áreas principais que fornecem *insights* sobre o modelo de negócios e a estratégia: as demonstrações financeiras; as divulgações de sustentabilidade; e os comentários da administração, por exemplo, a discussão e análise da administração (MD&A). Uma entidade pode enfrentar desafios diretos de investidores, reguladores e outros usuários do relatório se esses insights não estiverem conectados. Questões relacionadas ao clima e outras incertezas estão sob escrutínio particular.

Para obter conectividade em relatórios anuais, é importante que a parte da frente e de trás do relatório contém a mesma história. Para contar uma história conectada, uma entidade:

- Une os pontos entre as informações financeiras e não financeiras; e
- Garante a conformidade com as normas contábeis aplicáveis.

A conectividade é especialmente importante ao relatar questões que criam volatilidade para as perspectivas da entidade, como riscos e oportunidades relacionados ao clima e outras incertezas. O relatório anual é apenas uma parte do conjunto de informações que compõem os relatórios financeiros — a entidade deve apresentar uma narrativa clara, coerente e conectada ao longo de todos os seus relatórios. Para mais informações sobre conectividade, consulte nossa página de relatórios conectados.

Também estão disponíveis recursos sobre IFRS Sustainability Disclosure Standards, ESRS e comentários da administração com foco no investidor.

Este guia ilustra divulgações para demonstrações financeiras preparadas de acordo com CPC/IFRS Accounting Standards e não inclui ilustrações de divulgações de sustentabilidade ou comentários da Administração.

Lembre-se do panorama geral

As demonstrações financeiras não devem ser apresentadas apenas atender determinadas obrigações, mas, também, para assegurar uma comunicação eficaz. Os investidores continuam a solicitar uma melhoria na qualidade dos relatórios, portanto, os preparadores devem ter cuidado para não focar somente em conformidade, sem considerar a relevância. Ao preparar suas demonstrações financeiras, as entidades precisam se concentrar em melhorar sua comunicação, reportando as informações financeiras de maneira relevante.

As entidades também podem considerar inovar na apresentação e divulgação de suas demonstrações financeiras no contexto mais amplo de relatórios corporativos. Para obter mais informações, consulte o nosso site Connected Reporting Today.

Normas cobertas

Esta publicação reflete os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), amplamente referidas como “normas” nessa publicação, que foram emitidas até 31 de agosto de 2025. O texto principal nas seções 1 a 4 é baseado nas normas que devem ser aplicadas por uma entidade com um período de reporte anual com início em 1 Janeiro de 2025. O guia não cobre os seguintes requerimentos futuros:

Requerimento futuro	Detalhe	Referência
CPC 51/IFRS 18 Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Financeiras	A IFRS 18 substitui o CPC 26/IAS 1 Apresentação das Demonstrações Contábeis. Ela é efetiva para períodos de relatórios anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2027 e a aplicação antecipada é permitida.	Consulte o nosso artigo e a publicação First Impressions.

IFRS 19 Subsidiárias sem Responsabilidade Pública: Divulgação	A IFRS 19 oferece às subsidiárias elegíveis a oportunidade de reduzir as divulgações. Ela é efetiva para períodos de relatórios anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2027 e a aplicação antecipada é permitida.	Consulte o nosso artigo com as FAQs.

Este guia também apresenta:

- Seção 5 Requerimentos de divulgação específicos dos CPCs: identifica os requisitos aplicáveis para as demonstrações financeiras que tenham por intuito atender as normas e práticas de contabilidade aplicáveis no Brasil (BRGAAP), com base nos CPCs emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e que não estejam contemplados nas normas internacionais (IFRS).

- **Seção 6 Requerimentos específicos da CVM e Lei das Sociedades por Ações**: identifica os requisitos de divulgação com base em regulamentação emtida pela agência reguladora e pela legislação societária aplicável no Brasil.

- **Seção 7 Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS**: identifica os requisitos de divulgação quando da adoção inicial as normas internacionais.

Este *Checklist* de Divulgação contém apenas os requerimentos de divulgações. Não especifica o escopo individual das normas citadas ou as correspondentes exigências de reconhecimento e mensuração. Além disso, não inclui o CPC 21/IAS 34 - Demonstração Intermediária e o CPC 49/IAS 26 - Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria.

Para divulgações requeridas pelo CPC 21(R1)/IAS 34 - Demonstração Intermediária consulte o Checklist intermediário.

É possível que normas e interpretações sejam alteradas posteriormente à emissão deste Checklist. Quaisquer mudanças e exigências adicionais precisarão ser levadas em consideração quando da elaboração das demonstrações financeiras para que estas estejam em conformidade com os CPCs e IFRSs.

Este Checklist não deve ser utilizado em substituição aos próprios CPCs e IFRSs a que se referem, e as normas devem ser consultadas quando da elaboração de demonstrações financeiras. As entidades devem também considerar os requerimentos legais e regulatórios aplicáveis. Este guia não considera os requerimentos de nenhuma jurisdição específica.

Organização do texto

Este *Checklist* está dividido em seções e foi elaborado para apresentar todas as divulgações exigidas para um conjunto completo de demonstrações financeiras. Quando uma divulgação se referir a mais de um capítulo, pode ser que esta não seja repetida em cada uma das seções pertinentes. Por exemplo, a exigência para divulgar os valores agregados de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa durante o período foi incluída no Capítulo 1.1 - *Apresentação das demonstrações financeiras*, porém não se repete no Capítulo 2.2 - *Ativo Intangível*. Portanto, é importante que este *Checklist* seja preenchido na íntegra.

Referências e abreviações

As referências estão incluídas no lado esquerdo deste guia para identificar quaisquer parágrafos relevantes das normas contábeis ou a 22ª edição 2025/26 da nossa publicação *Insights into IFRS*.

CPC 26.51 IAS 1.51	Parágrafo 51 do CPC 26 e da IAS 1
IU 03-11	Atualização IFRIC Março 2011
Insights 4.1.190.10	Parágrafo 4.1.190.10 da 22ª Edição 2025/26 da *publicação Insights into IFRS*.

O símbolo ao lado indica mudança importante desde a última edição desta publicação.

Em relação aos Pronunciamentos do CPC, as referências são às normas em vigor na data da elaboração desta publicação. Entretanto, para fins desta publicação, quando apresentamos as referências aos parágrafos dos CPCs e aos parágrafos correspondentes das IFRS, não mencionamos as abreviações (R1), (R2), etc., que normalmente acompanham a nomenclatura dos Pronunciamentos do CPC revisados.

As abreviações a seguir são usadas frequentemente neste guia:

VJORA	Valor justo por meio de outros resultados abrangentes
VJR	Valor justo por meio do resultado
ORA	Outros resultados abrangentes

Conteúdo

1. Apresentação geral **09**
1.1 Apresentação das demonstrações financeiras 09
1.2 Mutações do patrimônio líquido 31
1.3 Demonstração dos fluxos de caixa 33
1.4 Base contábil 41
1.5 Mensuração do valor justo 47
1.6 Demonstrações financeiras consolidadas e separadas 50
1.7 Combinação de negócios 55
1.8 Conversão de moeda estrangeira e hiperinflação 61
1.9 Políticas contábeis, erros e estimativas 64
1.10 Eventos subsequentes 66
2. Itens específicos do balanço patrimonial **68**
2.1 Ativo imobilizado 68
2.2 Ativo intangível 70
2.3 Propriedade para investimento 72
2.4 Coligadas e negócios em conjunto 74
2.5 Instrumentos financeiros 79
2.6 Estoques 102
2.7 Ativos biológicos 103
2.8 Redução ao valor recuperável de ativos não financeiros 105
2.9 Patrimônio líquido 109
2.10 Provisões 110
2.11 Imposto de renda 111
2.12 Ativos e passivos contingentes 115
3. Itens específicos da demonstração do resultado e da demonstração do resultado abrangente **116**
3.1 Receita 116
3.2 Subvenção e assistência 120
3.3 Benefícios a empregados 121
3.4 Pagamento baseado em ações 127
3.5 Custos de empréstimos 129
4. Tópicos especiais **130**
4.1 Arrendamentos 130
4.2 Contratos de concessão 134
4.3 Informações por segmento 135
4.4 Resultado por ação 140
4.5 Ativo não circulante mantido para venda ou distribuição aos sócios 144
4.6 Divulgação sobre partes relacionadas 145
4.7 Entidades de investimento 151
4.8 Contratos de seguro 153
4.9 Atividades de extração 166
4.10 Operações sob controle comum e formações de Newco 167
5. Requerimentos de divulgação específicos dos CPCs **168**
5.1 CPC 09 - Demonstração do valor adicionado (DVA) 168
5.2 CPC 12 - Ajuste a valor presente 171
5.3 ICPC 08 - Contabilização da proposta de pagamento de dividendos 172
5.4 CPC 13 – Não utilizado 172
5.5 OCPC 07 - Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral 172
6. Requerimentos específicos da CVM e Lei das Sociedades por Ações **173**
6.1 Instruções, Deliberações e Resoluções CVM 173

6.2 Lei 6.404 - Lei das Sociedades por Ações 173
7. Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 176
7.1 Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade 176
Apêndice I - Pronunciamentos, Orientações e Interpretações Técnicas do CPC e correspondentes normas internacionais 179
Apêndice II - Novas normas contábeis ou revisões de normas contábeis para 2023 e períodos posteriores 187

1. Apresentação geral

1.1 Apresentação das demonstrações financeiras

Apresentação adequada

CPC 26.15, 17(c) *IAS 1.15, 17(c)*

Na avaliação dos requerimentos de divulgação a entidade deve considerar cada requerimento individualmente quanto a sua aplicação às demonstrações financeiras individuais, consolidadas ou ambas, caso as demonstrações financeiras sejam apresentadas lado-a-lado.

As demonstrações financeiras devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras. Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, com divulgações adicionais quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que se enquadram dentro de uma representação apropriada.

Demonstrações financeiras elaboradas no pressuposto da continuidade – Divulgações de continuidade

Cenário de incerteza relevante

CPC 26.25 *IAS 1.25, IU 07-10*

Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas.

Insights 1.2.83.10–20

Em nosso ponto de vista, se existem tais incertezas relevantes, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações:

- detalhes dos eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível e a conclusão da administração sobre a relevância de tais eventos ou condições em relação à avaliação do pressuposto de continuidade para a elaboração das demonstrações financeiras;

- planos da administração para mitigar o efeito desses eventos ou condições;

- julgamentos significativos realizados pela administração na avaliação da continuidade, incluindo a conclusão sobre se existem incertezas relevantes; e

- declaração explícita de que existe incerteza relevante relacionada com eventos ou condições que podem lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível e, portanto, que pode ser incapaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios.

Em nossa experiência, se existem tais incertezas relevantes, a entidade normalmente fornece divulgação na nota explicativa relativa à base de preparação nas demonstrações financeiras.

Cenário de "*close call*"

Insights1.2.85.10 *Em alguns casos, a administração pode concluir que não existem incertezas significativas que requerem divulgação de acordo com o parágrafo 25 do CPC 26/IAS 1. No entanto, chegar a tal conclusão envolveu julgamento significativo (um cenário de "close call"). Nesses casos, surge uma questão se alguma divulgação é requerida. O IFRS Interpretation Committee discutiu o tema e observou que os requerimentos de divulgação do parágrafo 122 do CPC 26/IAS 1 (veja Insights 2.8.40.10) se aplicam aos julgamentos realizados na conclusão de que não há incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto a capacidade de continuidade operacional da entidade.*

Em nosso ponto de vista, para atender esses requerimentos de divulgação, informações similares aquelas relativas à incertezas relevantes (como descrito nos três primeiros tópicos acima) podem ser relevantes para o entendimento dos usuários das demonstrações financeiras.

Insights 1.2.85.20 *Os CPCs e as IFRSs não fornecem orientação onde nas demonstrações financeiras devem ser incluídas as divulgações em um cenário de "close call". Em nossa experiência, essas divulgações podem ser fornecidas como parte da nota explicativa relativa à base de preparação ou em outro lugar nas demonstrações financeiras. Tais divulgações podem ser incluídas em uma única nota explicativa ou em múltiplas notas explicativas. No entanto, considerando a discussão do IFRS Interpretation Committee (veja acima), acreditamos que as informações divulgadas em um cenário de "close call" devem ser apropriadamente referenciadas para a nota explicativa relativa aos julgamentos significativos, nos termos do parágrafo 122 do CPC 26/IAS 1.* _____

Demonstrações financeiras elaboradas sem pressuposto da continuidade

CPC 26.25 *IAS 1.25* Quando as demonstrações financeiras não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, a entidade deve divulgar:

(a) o fato que a demonstração financeira não foi preparada no pressuposto da continuidade;

(b) as bases sobre as quais as demonstrações financeiras foram elaboradas; e _____

(c) a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade. _____

Insights 1.2.70.20 *Em nosso ponto de vista, não há dispensa geral dos requerimentos de mensuração, reconhecimento e divulgação dos CPCs ou das IFRSs, mesmo que não haja expectativa de continuidade operacional da entidade.* _____

Estrutura e conteúdo

CPC 26.10 *IAS 1.10* Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

CPC 26.10(a) *IAS 1.10(a)* (i) balanço patrimonial ao final do período; _____

CPC 26.10(b1) *IAS 1.10(b)* (ii) demonstração do resultado do período; _____

CPC 26.10(b2) *IAS 1.10(b)* (iii) demonstração do resultado abrangente do período; _____

CPC 26.10(c) *IAS 1.10(c)* (iv) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período; _____

CPC 26.10(d) *IAS 1.10 (d)* (v) demonstração dos fluxos de caixa para o período; _____

CPC 26.10(e) *IAS 1.10 (e)* (vi) notas explicativas, compreendendo informação de política contábil material e outras informações elucidativas; _____

CPC 26.10 (ea) *IAS 1.10 (ea)* (vii) informação comparativa com respeito ao período anterior conforme especificado nos itens 38 e 38A do CPC 26/IAS 1; _____

CPC 26.10(f), 40A	*IAS 1.10 (f), 40A*	(viii)balanço patrimonial do início do período mais antigo comparativamente apresentado se: (i) a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação de itens das demonstrações financeiras, ou quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações financeiras; e (ii) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou as reclassificações têm um efeito material sobre as informações do balanço patrimonial do período mais antigo.	
CPC 26.10(f1)		(ix) demonstração do valor adicionado do período, conforme CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente. A entidade pode usar outros títulos nas demonstrações em vez daqueles usados neste Pronunciamento Técnico, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente.	
CPC 26.40C	*IAS 1.40C*	Quando a entidade for requerida a apresentar um balanço patrimonial adicional, deve divulgar a informação exigida nos itens 41-44 do CPC 26/IAS 1 (vide "Reclassificações") e CPC 23/IAS 8. As notas explicativas relacionadas ao balanço patrimonial de abertura não precisam ser apresentadas em tais casos.	
CPC 26.31	*IAS 1.31*	A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação resultante da divulgação não for material, mesmo que o pronunciamento contenha uma lista de requisitos específicos ou descreva-os como requisitos mínimos. A entidade deve também considerar a possibilidade de fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos nos pronunciamentos é insuficiente para permitir que os usuários das demonstrações financeiras compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição e o desempenho financeiro da entidade.	
	Insights 1.2.40.20	*Em nosso ponto de vista, a materialidade de um item de divulgação não deve ser determinada exclusivamente pela materialidade do item ou linha da demonstração financeira relacionada. Ao fazer julgamentos sobre a materialidade da divulgação, a entidade considera os objetivos da divulgação e sua relevância para os usuários, juntamente com as circunstâncias, incluindo a consideração de fatores qualitativos.*	
CPC 26.49	*IAS 1.49*	As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.	
CPC 26.51	*IAS 1.51*	Cada demonstração financeira e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente.	
CPC 26.51	*IAS 1.51*	As seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetidas quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:	
CPC 26.51(a)	*IAS 1.51 (a)*	(a) o nome da entidade às quais as demonstrações financeiras dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;	
CPC 26.51(b)	*IAS 1.51 (b)*	(b) se as demonstrações financeiras se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;	
CPC 26.51 (c)	*IAS 1.51 (c)*	(c) a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações financeiras ou notas explicativas;	
CPC 26.51(d)	*IAS 1.51 (d)*	(d) a moeda de apresentação, tal como definido no CPC 02/IAS 21; e	
CPC 26.51(e)	*IAS 1.51 (e)*	(e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações financeiras.	

CPC 26.36	*IAS 1.36*	O conjunto completo das demonstrações financeiras deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa).
CPC 26.36	*IAS 1.36*	Quando se altera a data de encerramento das demonstrações financeiras da entidade e as demonstrações financeiras são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:
CPC 26.36(a)	*IAS 1.36 (a)*	(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
CPC 26.36(b)	*IAS 1.36 (b)*	(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

Demonstrações financeiras da entidade controladora

ICPC 09.5,6		A legislação societária brasileira e alguns órgãos reguladores determinam a divulgação pública das demonstrações financeiras individuais de entidades que contêm investimentos em controladas ou em *joint ventures* mesmo quando essas entidades divulgam suas demonstrações consolidadas.
ICPC 09.7		A obrigação de "divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas...", conforme preconizado pelo art. 249 da Lei das Sociedades Por Ações, não implica, necessariamente, divulgação em colunas lado a lado, podendo ser uma demonstração financeira a seguir da outra. Cumprido o mínimo exigido legalmente em termos de divulgação, a entidade pode divulgar somente suas demonstrações consolidadas como um conjunto próprio, o que é desejável ou até mesmo necessário se existirem práticas contábeis nas demonstrações consolidadas diferentes das utilizadas nas demonstrações individuais por autorização do órgão regulador ou por conterem efeitos de práticas anteriores à introdução das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09.
ICPC 09.8		Aplica-se o disposto nos itens 6 e 7 do ICPC 09 às situações em que as entidades reguladoras permitam ou determinem que as demonstrações financeiras consolidadas sejam elaboradas totalmente conforme as IFRSs. Se apresentadas essas demonstrações conforme as normas do IASB aplicadas em conformidade com o CPC 37, ficam dispensadas de apresentação as demonstrações consolidadas elaboradas segundo os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC.

Informações comparativas e consistência de apresentação

Informação comparativa mínima

CPC 26.38	*IAS 1.38*	A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações financeiras do período corrente.
CPC 26.38A	*IAS 1.38A*	A entidade deve apresentar, no mínimo:
		(a) dois balanços patrimoniais;
		(b) duas demonstrações do resultado;
		(c) duas demonstrações do resultado abrangente;
		(d) duas demonstrações dos fluxos de caixa;
		(e) duas demonstrações das mutações no patrimônio líquido;
		(f) respectivas notas explicativas.
CPC 26.38, 38B	*IAS 1.38, 38B*	Incluir informação comparativa para informação narrativa quando for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

Informação comparativa adicional

CPC 26.38C *IAS 1.38C* Informações comparativas além dos requisitos mínimos acima podem ser apresentadas, contanto que as informações sejam preparadas de acordo com os CPCs/IFRSs. Essas informações comparativas adicionais podem consistir de uma ou mais demonstrações relacionadas no item 10 do CPC 26/IAS 1, mas não precisam compreender o conjunto completo das demonstrações financeiras. Quando este for o caso, a entidade deve apresentar em nota explicativa a informação quanto a estas demonstrações adicionais.

Consistência de apresentação

CPC 26.45 *IAS 1.45* A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período a outro, salvo se:

CPC 26.45(a) *IAS 1.45(a)* (a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidas no CPC 23/IAS 8; ou

CPC 26.45(b) *IAS 1.45(b)* (b) outro Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB requerer alteração na apresentação.

Insights 2.1.130.20

Em alguns casos, a entidade pode desejar apresentar informação pro forma não requerida pelos CPCs/IFRSs - por exemplo demonstrações financeiras pro forma comparativas após uma alteração na data de reporte ou uma demonstração do resultado e do resultado abrangente após mudanças significativas na composição da entidade. Em nosso ponto de vista, essa informação adicional é geralmente aceitável na medida em que é permitida pela regulamentação local e regras nas bolsas de valores e desde que:

- *as informações são rotuladas de forma clara para distinguir as demonstrações financeiras preparadas de acordo com os CPCs/IFRSs e claramente informadas como não auditada se esse for o caso;*
- *a entidade divulga a transação ou evento que é refletido na demonstração financeira pro forma, a fonte da informação financeira em que se baseia, as principais premissas utilizadas na preparação dos ajustes pro forma e quaisquer incertezas significativas sobre esses ajustes;*
- *a apresentação indica que as informações financeiras pro forma devem ser lidas em conjunto com as demonstrações financeiras e que não necessariamente indicam que os resultados teriam sido atingidos se, por exemplo, a transação ou evento tivesse ocorrido de forma ou em data diferentes.*

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu a OCPC 06, que tem por finalidade estabelecer os critérios para compilação, elaboração e formatação de informações financeiras *pro forma* que só podem ser apresentadas quando assim forem qualificadas e desde que o propósito seja devidamente justificado. Segue abaixo os critérios de divulgação para Informações Financeiras Pro Forma no Brasil:

OCPC 06.3

As informações financeiras *pro forma* devem somente ilustrar os efeitos de uma transação específica, mensuráveis de maneira objetiva (a partir dos valores históricos), excluindo os efeitos baseados em estimativas e julgamentos sobre como as práticas e decisões operacionais da administração poderiam ou não ter afetado as demonstrações financeiras históricas em decorrência da transação. Informações sobre os possíveis ou esperados impactos de decisões tomadas pela administração atual em decorrência da transação, como se tivessem sido tomadas em períodos anteriores, são consideradas projeções e não fazem parte do alcance da OCPC 06. A administração da entidade deve incluir uma afirmação com teor similar ao descrito neste item nas notas explicativas às informações financeiras *pro forma*.

OCPC 06.5 As informações financeiras *pro forma* que são objeto da OCPC 06 devem conter esse título e ser apresentadas de forma separada das demonstrações financeiras da entidade, e não substituem a necessidade de demonstrações financeiras e informações financeiras históricas da entidade requeridas pela legislação societária ou por atos normativos de órgão regulador.

OCPC 06.8 Quando forem apresentadas informações financeiras *pro forma* de negócios adquiridos ou a serem adquiridos, é necessário apresentar, também, as demonstrações financeiras históricas dos negócios adquiridos ou a serem adquiridos para os mesmos períodos em que estão sendo apresentadas informações financeiras *pro forma*, sendo que as demonstrações financeiras históricas anuais ou intermediárias devem ser apresentadas de forma comparativa com os respectivos exercícios/períodos anteriores.

OCPC 06. 11 As informações financeiras *pro forma* diferem das demonstrações financeiras históricas e, portanto, devem conter identificação que as diferencie claramente. Considerando seu objetivo e sua utilidade, essas informações podem ser apresentadas em divulgações específicas sobre os dados da entidade ou por meio de outros métodos, nos termos previstos na OCPC 06, observando-se as seguintes diretrizes:

OCPC 06.11(a) (a) as informações financeiras *pro forma* devem consistir de:

OCPC 06.11(a)(i) (i) balanço patrimonial *pro forma*, caso a transação ainda não tenha sido consolidada (quando necessário) no balanço patrimonial histórico apresentado; ou seja, se o balanço patrimonial mais recente já incluir o efeito da transação, não é aplicável a apresentação de balanço patrimonial *pro forma*, observado o descrito no item 19;

OCPC 06.11(a)(ii) (ii) demonstrações do resultado *pro forma*;

OCPC 06.11(a) (iii) (iii) acompanhados de notas explicativas próprias;

OCPC 06.11(b) (b) devem ser incluídas explicações a respeito do propósito da apresentação das informações financeiras pro forma, que devem ser lidas em conjunto com as demonstrações financeiras históricas das entidades envolvidas, além da descrição de que referidas informações pro forma podem não ser indicativas de que os resultados seriam exatamente aqueles caso a transação tivesse ocorrido em data anterior. Os ajustes pro forma devem ser referenciados para as notas explicativas das informações financeiras pro forma que claramente descrevam as premissas envolvidas. Assim, devem conter uma descrição:

OCPC 06.11 (b) (i) (i) da transação ou do evento refletido nas demonstrações financeiras pro forma;

OCPC 06.11 (b) (ii) (ii) das entidades envolvidas;

OCPC 06.11 (b) (iii) (iii) da origem das informações financeiras históricas utilizadas para sua compilação, elaboração e formatação (exemplo: “foram obtidas a partir das demonstrações financeiras históricas auditadas, cujo parecer dos auditores independentes, datado de __/__/__, não contém ressalva”);

OCPC 06.11 (b) (iv) (iv) das principais premissas utilizadas para determinar os ajustes *pro forma*;

OCPC 06.11 (b) (v) (v) de qualquer incerteza a respeito das premissas utilizadas; e

OCPC 06.11 (b) (vi) (vi) dos períodos para os quais as informações *pro forma* são apresentadas;

OCPC 06.11 (c) (c) as informações financeiras pro forma serão normalmente dispostas em forma de colunas, contendo as demonstrações financeiras históricas de cada entidade envolvida, os ajustes representados pelas transações ou eventos e as informações financeiras pro forma propriamente ditas;

OCPC 06.11 (d)		(d) os ajustes pro forma relacionados à demonstração do resultado pro forma devem incluir ajustes que reflitam eventos que: (i) sejam diretamente atribuíveis à transação; (ii) se espera que tenham impacto recorrente sobre a entidade; e (iii) sejam com base e/ou suporte em fatos (*factually supportable*);	
OCPC 06.11 (e)		(e) se a transação for estruturada de forma que os seus resultados possam ser significativamente diferentes, em adição à apresentação do cenário mais provável, que deve seguir a forma tabular de apresentação descrita na OCPC 06, devem ser apresentadas, em nota explicativa, análises adicionais pro forma que reflitam os vários possíveis resultados da transação, por exemplo: determinação do custo de aquisição e seus respectivos impactos, em uma combinação de negócio provável, quando este custo estiver sendo negociado.	
OCPC 06.16		Quando, durante o exercício social, a conclusão de mais de uma transação tiver ocorrido ou for provável que ocorra, as informações financeiras *pro forma* podem ser apresentadas de forma agregada. Para apresentações agregadas, uma nota deve explicar as várias transações e divulgar os detalhes das variáveis nas informações financeiras *pro forma* que aconteceriam para qualquer aquisição possível. Se as informações financeiras *pro forma* estiverem sendo apresentadas com o objetivo de obter aprovação do acionista de uma das transações, os efeitos dessa transação devem ser claramente apresentados, isto é, com valores não agregados com outras transações.	
OPC 06.19		O balanço patrimonial *pro forma* deve ser apresentado no fim do período mais recente para o qual o balanço patrimonial consolidado da entidade é exigido, a menos que a transação já esteja refletida nesse balanço patrimonial consolidado histórico.	
OCPC 06.20		As demonstrações do resultado *pro forma* devem ser apresentadas apenas para o exercício social do ano anterior e para o período intermediário do exercício atual. É facultada a apresentação para o período intermediário do ano anterior para fins de comparação. A demonstração do resultado *pro forma* não deve ser apresentada quando a demonstração do resultado histórica refletir a transação em todo o período.	
OCPC 06.21		As demonstrações do resultado *pro forma* devem ser apresentadas utilizando o final do exercício social da entidade. Se o final do exercício social mais recente de qualquer outra entidade envolvida na transação divergir do exercício social mais recente da entidade por mais de 60 dias, a demonstração do resultado da outra entidade deve ser atualizada para, no máximo, 60 dias após o final do exercício social mais recente da outra entidade. Essa atualização pode ser efetuada por meio da adição de resultados do período intermediário subsequente às informações do final do exercício social mais recente, deduzindo resultados do período intermediário comparáveis do exercício anterior.	
OCPC 06.22		Sempre que eventos não usuais afetem de forma significativa a determinação dos resultados demonstrados para o exercício social concluído mais recentemente, os efeitos desses eventos não usuais devem ser divulgados em notas explicativas às informações financeiras *pro forma*.	
		Reclassificações	
CPC 26.41	*IAS 1.41*	Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações financeiras forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:	
CPC 26.41(a)	*IAS 1.41(a)*	(a) a natureza da reclassificação;	
CPC 26.41(b)	*IAS 1.41(b)*	(b) o montante de cada item ou classe de itens reclassificados; e	
CPC 26.41(c)	*IAS 1.41 (c)*	(c) razão para a reclassificação.	

CPC 26.42	*IAS 1.42*	Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:
CPC 26.42(a)	*IAS 1.42 (a)*	(a) a razão para não reclassificar os montantes; e
CPC 26.42(b)	*IAS 1.42 (b)*	(b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

Outras divulgações

CPC 26.138	*IAS 1.138*	A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações financeiras, as seguintes informações:
CPC 26.138(a)	*IAS 1.138(a)*	(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);
CPC 26.138(b)	*IAS 1.138(b)*	(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades;
CPC 26.138(c)	*IAS 1.138(c)*	(c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância; e
CPC 26.138(d)	*IAS 1.138(d)*	(d) se a entidade foi constituída por tempo determinado, informações a respeito do tempo de duração.

Balanço Patrimonial

Distinção entre circulante e não circulante

CPC 26.60	*IAS 1.60*	A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.
CPC 26.61	*IAS 1.61*	Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em mais do que 12 meses, para cada item de ativo e passivo que combinem os valores esperados para serem recuperados ou liquidados:
	IAS 1.61 (a)	(a) em até 12 meses após a data de reporte; e
	IAS 1.61 (b)	(b) em mais do que 12 meses após a data de reporte.
CPC 26.56	*IAS 1.56*	Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos e passivos circulantes e não circulantes, os ativos fiscais diferidos (passivos) não devem ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).

Insights 3.13.615.20–30

Diferentemente do ativo fiscal diferido (passivos), nem o CPC 32/IAS 12 nem o CPC 26/IAS 1 fornecem orientações específicas sobre a classificação do ativo e do passivo fiscal como circulante ou não circulante. Portanto, uma entidade aplica os requerimentos gerais de classificação no CPC 26/IAS 1 (veja Insights 3.1.30.10 e 40.10).

O passivo fiscal circulante é classificado como circulante se algum dos quatro critérios do parágrafo 69(a)-(d) da CPC 26/IAS 1 for atendido. No entanto, o critério do 'ciclo operacional normal' é irrelevante porque o parágrafo 71 do CPC 26/IAS 1 que relaciona o imposto de renda como exemplo de obrigações que não são liquidadas como parte do ciclo operacional normal da entidade.

Os requisitos para fazer pagamentos de impostos e apresentar declarações de impostos variam dependendo da jurisdição. Além disso, caso haja mais de um tributo que atenda à definição de imposto de renda em uma jurisdição, a legislação tributária poderá especificar condições separadas de pagamento e de entrega de declaração para determinados tributos – por exemplo, pode haver condições de pagamento e requisitos de entrega de declaração separados para os impostos do Pilar Dois (veja Insights 3.13.43) versus outros impostos sobre a renda das pessoas jurídicas. Pode ser que a entidade deva fazer um único ou vários pagamentos para liquidar sua obrigação de imposto de renda. Os pagamentos podem ser devidos antes ou depois da apresentação da declaração de imposto. Surgem dúvidas sobre

como classificar o passivo fiscal circulante como circulante x não circulante ao aplicar os requerimentos gerais de classificação do CPC 26/IAS 1. Em nossa opinião, a análise da classificação nos termos do CPC 26/IAS 1 é determinada pelas condições de pagamento do tributo específico - não pelas datas de apresentação das declarações de impostos - porque a apresentação não constitui uma liquidação. Consulte Insights 3.13.615.30 para obter um diagrama que resume como determinar a classificação

Passivos decorrentes de acordos de empréstimo

CPC 26.76ZA *IAS 1.76ZA* Ao aplicar os itens 69 a 75, uma entidade pode classificar os passivos decorrentes de empréstimos como não circulantes quando o seu direito de diferir a liquidação desses passivos estiver sujeito ao cumprimento pela entidade dos covenants em até 12 meses após a data do balanço (ver item 72B(b)). Nessas situações, a entidade deverá divulgar informações nas notas que permitam aos usuários das demonstrações financeiras entender o risco de que os passivos possam se tornar exigíveis em até 12 meses após a data do balanço, incluindo:

CPC 26.76ZA(a) *IAS 1.76ZA(a)* (a) informações sobre os covenants (incluindo a sua natureza e quando a entidade é obrigada a cumpri-los) e o valor contábil dos passivos relacionados. _____

CPC 26.76ZA(b) *IAS 1.76ZA(b)* (b) fatos e circunstâncias, se houver, que indiquem que a entidade possa ter dificuldade em cumprir os covenants – por exemplo, se a entidade agiu durante ou após o período de reporte para evitar ou mitigar um possível descumprimento de covenant. Esses fatos e circunstâncias também podem incluir o fato de que a entidade não teria cumprido os covenants se eles fossem avaliados quanto ao cumprimento com base nas circunstâncias da entidade na data do balanço. _____

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

CPC 26.32 *IAS 1.32* A entidade não deve compensar ativos e passivos a menos que a compensação seja exigida ou permitida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB.

CPC 26.29 *IAS 1.29* A entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes.

CPC 26.29 *IAS 1.29* A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.

CPC 26.54 *IAS 1.54* O balanço patrimonial deve apresentar, no mínimo, as seguintes contas:

CPC 26.54(i) *IAS 1.54(a)* (a) imobilizado; _____

CPC 26.54(h) *IAS 1.54(b)* (b) propriedade para investimento; _____

CPC 26.54(j) *IAS 1.54(c)* (c) intangível; _____

CPC 26.54(d) *IAS 1.54(d)* (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens “a”, “b” e “g”); _____

CPC 50.78(a), CPC 26.54(da) IFRS 17.78(a), IAS 1.54(da) (e) contratos de seguro emitidos que sejam ativos; _____

CPC 50.78(c), CPC 26.54(da) IFRS 17.78(c), IAS 1.54(da) (f) contratos de resseguro mantidos que sejam ativos; _____

CPC 26.54(g) *IAS 1.54(e)* (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; _____

CPC 26.54(f) *IAS 1.54(f)* (h) ativos biológicos no alcance do CPC 29/IAS 41; _____

CPC 26.54(c) *IAS 1.54(g)* (i) estoques; _____

CPC 26.54(b) *IAS 1.54(h)* (j) clientes e outros recebíveis; _____

CPC 26.54(a) *IAS 1.54(i)* (k) caixa e equivalentes de caixa; _____

CPC 31.38, CPC 26.54(e) *IFRS 5.38, IAS 1.54(j)* (l) total dos ativos classificados como mantidos para venda e grupos de ativos mantidos para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5; _____

CPC 26.54(k) *IAS 1.54(k)* (m) contas a pagar comerciais e outras; _____

CPC 26.54(l) *IAS 1.54(l)* (n) provisões;

CPC 26.54(m) *IAS 1.54(m)* (o) obrigações financeiras (exceto as referidas nos itens “k” e “l”); _____

CPC 50.78(b), CPC26.54(ma) IFRS 17.78(b), IAS 1.54(ma) (p) contratos de seguro emitidos que sejam passivos;

CPC 50.78(d), CPC26.54(ma) IFRS 17.78(d), IAS 1.54(ma) (q) contratos de resseguro mantidos que sejam passivos;

CPC 26.54(n) *IAS 1.54(n)* (r) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no CPC 32/IAS 12; _____

CPC 26.54(o) *IAS 1.54(o)* (s) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no CPC 32/IAS 12; _____

CPC 26.54(p) *IAS 1.54(p)* (t) obrigações associadas a ativos mantidos para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5;

CPC 26.54(q) *IAS 1.54(q)* (u) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e

CPC 26.54(r) *IAS 1.54(r)* (v) capital integralizado e reservas e outras atribuíveis aos proprietários da entidade.

Insights 7.10.40.50 *Em nossa opinião, os derivativos ativos e passivos devem ser apresentados em linhas separadas no balanço patrimonial, se forem significativos. Se os instrumentos derivativos não forem significativos, eles podem ser incluídos em outros ativos financeiros e outros passivos financeiros, respectivamente. Detalhes adicionais devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras.*

CPC 26.55, 57(a) *IAS 1.55, 57(a)* A entidade deve apresentar contas adicionais (incluindo pela desagregação de contas listadas no item 54 do CPC 26/IAS 1), cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade. Contas adicionais devem ser incluídas no balanço patrimonial sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação dos itens similares apresentados separadamente sejam relevantes na compreensão da posição financeira da entidade. O CPC 26/IAS 1 não prescreve a ordem ou formato que deve ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída deve ser observada.

CPC 26.55A *IAS 1.55A* Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 55 do CPC 26/IAS 1, esses subtotais devem:

CPC 26.55A(a) *IAS 1.55A(a)* (a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC/IFRS;

CPC 26.55Ab) *IAS 1.55A(b)* (b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;

CPC 26.55A(c) *IAS 1.55Ac)* (c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45 do CPC 26/IAS 1; e

CPC 26.55A(d) *IAS 1.55A(d)* (d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos nas normas para o balanço patrimonial.

Informações a serem apresentadas no balanço patrimonial ou em notas explicativas

CPC 26.77 *IAS 1.77* A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

CPC 26.30 *IAS 1.30* Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações financeiras, seja nas notas explicativas. No entanto, um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações financeiras, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

CPC 26.30A *IAS 1.30A* Ao aplicar o CPC 26/IAS 1, a entidade deve decidir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes, como agregar informações nas demonstrações financeiras, que incluem notas explicativas. A entidade não deve reduzir a compreensibilidade das suas demonstrações financeiras, ocultando informações materiais com informações imateriais ou por meio da agregação de itens materiais que têm diferentes naturezas ou funções.

CPC 26.78 *IAS 1.78* O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

CPC 26.78(a) *IAS 1.78(a)* (a) os itens do ativo imobilizado são segregados em classes de acordo com o CPC 27/IAS 16;

CPC 26.78(b) *IAS 1.78(b)* (b) as contas a receber são segregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;

CPC 26.78(c) *IAS 1.78(c)* (c) os estoques são segregados, de acordo com o CPC 16/IAS 2, em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados;

CPC 26.78(d) *IAS 1.78(d)* (d) as provisões são segregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e

CPC 26.78(e) *IAS 1.78(e)* (e) o capital e as reservas são segregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.

CPC 26.79 *IAS 1.79* A entidade deve divulgar o seguinte, seja no balanço patrimonial, seja na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:

CPC 26.79(a) *IAS 1.79(a)* (a) Para cada classe de ações do capital:

CPC 26.79(a)(i)	*IAS 1.79(a)(i)*	(i) quantidade de ações autorizadas;	
CPC 26.79(a)(ii)	*IAS 1.79(a)(ii)*	(ii) quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;	
CPC 26.79(a)(iii)	*IAS 1.79(a)(iii)*	(iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;	
CPC 26.79(a)(iv)	*IAS 1.79(a)(iv)*	(iv) a conciliação entre a quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;	
CPC 26.79(a)(v)	*IAS 1.79(a)(v)*	(v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações incluindo restrições na distribuição de dividendos e o reembolso de capital;	
CPC 26.79(a)(vi) 39.34	*IAS 1.79(a)(vi) 32.34*	(vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas;	
CPC 26.79(a)(vii)	*IAS 1.79(a)(vii)*	(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e	
CPC 26.79(b)	*IAS 1.79 (b)*	(b) Uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.	
CPC26.80	*IAS 1.80*	A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um truste, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a) do CPC 26/IAS 1, mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de instrumento patrimonial.	
CPC 31.38, 39	*IFRS 5.38, 39*	A entidade deve apresentar o ativo não circulante classificado como mantido para venda separadamente dos outros ativos no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificados como mantido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço patrimonial. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados em um único montante. As principais classes de ativos e passivos classificados como mantidos para venda devem ser divulgadas separadamente no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, exceto se o grupo de ativos mantido para venda for controlada recém-adquirida que satisfaça aos critérios de classificação como destinada à venda no momento da aquisição.	
CPC 40.8	*IFRS 7.8*	O valor contábil de cada categoria a seguir, como especificado no CPC 48/IFRS 9, deve ser divulgado no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:	
CPC 40.8(a)	*IFRS 7.8(a)*	(a) ativos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente:	
CPC 40.8(a)(i)	*IFRS 7.8(a)(i)*	(i) aqueles designados dessa forma no reconhecimento inicial ou subsequentemente de acordo com o item 6.7.1 do CPC 48/IFRS 9;	
CPC 40.8(a)(ii)	*IFRS 7.8(a)(ii)*	(ii) aqueles mensurados de acordo com o item 3.3.5 do CPC 48/IFRS 9;	
CPC 40.8(a)(iii)	*IFRS 7.8(a)(iii)*	(iii) aqueles mensurados de acordo com o item 32A do CPC 39/IAS 32; e	
CPC 40.8(a)(iv)	*IFRS 7.8(a)(iv)*	(iv) aqueles obrigatoriamente mensurados ao VJR de acordo com CPC 48/IFRS 9.	
CPC 40.8(f)	*IFRS 7.8(f)*	(b) ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;	
CPC 40.8(h)	*IFRS 7.8(h)*	(c) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, apresentando separadamente:	
CPC 40.8(h)(i)	*IFRS 7.8(h)(i)*	(i) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48/IFRS 9; e	
CPC 40.8(h)(ii)	*IFRS 7.8(h)(ii)*	(ii) investimentos em instrumentos patrimoniais designados como tal no reconhecimento inicial, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48/IFRS 9;	
CPC 40.8(e)	*IFRS 7.8(e)*	(d) passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente:	
CPC 40.8(e)(i)	*IFRS 7.8(e)(i)*	(i) aqueles designados dessa forma no reconhecimento inicial ou subsequentemente de acordo com o item 6.7.1 do CPC 48/IFRS 9; e	
CPC 40.8(e)(ii)	*IFRS 7.8(e)(ii)*	(ii) aqueles que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48/IFRS 9; e	
CPC 40.8(g)	*IFRS 7.8(g)*	(e) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.	
	Insights 7.2.380.10	*O CPC 48/IFRS 9 não requer apresentação separada de derivativos embutidos no balanço patrimonial. Em nosso ponto de vista, sob certas circunstâncias, os derivativos embutidos que são separados do passivo financeiro devem ser apresentados junto com o contrato principal. Contudo, uma entidade é obrigada a divulgar separadamente instrumentos financeiros registrados ao custo amortizado e aqueles contabilizados pelo valor justo. Portanto, os derivativos embutidos que são separados dos passivos financeiros, mas não são apresentados separadamente no balanço patrimonial, devem ser divulgados nas notas explicativas.*	

Insights 7.10.30.20 *Utilizar diferentes bases de mensuração para diferentes classes de ativos sugere que sua natureza ou função sejam diferentes; portanto, os instrumentos mensurados pelo custo amortizado e aqueles mensurados pelo valor justo geralmente são apresentados em linhas separadas. No entanto, em nosso ponto de vista, em certos casos, instrumentos com diferentes bases de mensuração podem ser incluídos na mesma linha - por exemplo, um passivo de instrumento financeiro do contrato principal que seja registrado ao custo amortizado e um derivativo embutido separado, ou um instrumento mensurado pelo custo amortizado que seja o item protegido em um hedge de valor justo e outros instrumentos similares que não estejam protegidos por hedge. Nestes casos, as notas às demonstrações financeiras devem divulgar o valor contábil de cada categoria de instrumentos financeiros que estão combinadas em única linha no balanço patrimonial.*

CPC 26.80A(a) *IAS 1.80A(a)* Se a entidade tiver reclassificado um instrumento financeiro com opção de venda (*puttable financial instrument*) classificado como instrumento patrimonial, entre os passivos financeiros e patrimônio líquido, ela deve divulgar:

(a) o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido); e

(b) o momento e o motivo dessa reclassificação.

CPC 26.136A *IAS 1.136A* No caso de instrumentos financeiros com opção de venda classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações financeiras):

CPC 26.136A(a) *IAS 1.136A(a)* (a) dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;

CPC 26.136A(b) *IAS 1.136A(b)* (b) seus objetivos, políticas e processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando requerido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior;

CPC 26.136A(c) *IAS 1.136A(c)* (c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e

CPC 26.136A (d) *IAS 1.136A(d)* (d) informações sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

CPC 26.80A(b) *IAS 1.80A(b)* Se a entidade tiver reclassificado:

(a) um instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou

(b) um instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor pro rata dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial, entre os passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

ICPC 7.16(a) *IFRIC 17.16(a)* A entidade deve evidenciar, se aplicável, o valor reconhecido do dividendo a pagar aos acionistas como itens não caixa no início e final do período.

Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

Informações a serem apresentadas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente

CPC 26.81A *IAS 1.81A* Apresentar na demonstração do resultado abrangente:

CPC 26.8A(a) *IAS 1.81A(a)* (a) o total do resultado (do período);

CPC 26.8A(b) *IAS 1.81A(b)* (b) total de outros resultados abrangentes; e

CPC 26.8A(c) *IAS 1.81A(c)* (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

CPC 26.81B	*IAS 1.81B*	Apresentar, além das seções do resultado e de outros resultados abrangentes, a alocação do resultado e outros resultados abrangentes do período:	
CPC 26.81B(a)	*IAS 1.81B(a)*	(a) resultado período atribuível a:	
CPC 26.81B(a) (i)	*IAS 1.81B (a)(i)*	(i) participação de não controladores; e	
CPC 26.81B(a) (ii)	*IAS 1.81B (a)(ii)*	(ii) sócios da controladora.	
CPC 26.81B(b)	*IAS 1.81B (b)*	(b) resultado abrangente do período atribuível a:	
CPC 26.81B(b)(i)	*IAS 1.81B (b)(i)*	(i) participação de não controladores; e	
CPC 26.81B(b)(ii)	*IAS 1.81B (b)(ii)*	(ii) sócios da controladora.	
CPC 26.81B	*IAS 1.81B*	Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração.	
CPC 26.85	*IAS 1.85*	Outras contas (pela desagregação de contas listadas no item 82 do CPC 26/IAS 1), títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período e na demonstração separada do lucro ou prejuízo (se apresentada), quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.	
CPC 26.85A	*IAS 1. 85A*	Quando apresentar subtotais de acordo com o item 85 do CPC 26/IAS 1, esses subtotais devem:	
CPC 26.85A(a)	*IAS 1.85A(a)*	(a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC/IFRS;	
CPC 26.85A(b)	*IAS 1.85A(b)*	(b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;	
CPC 26.85A(c)	*IAS 1.85A(c)*	(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45 do CPC 26/IAS 1; e	
CPC 26.85A(d)	*IAS 1.85A(d)*	(d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes.	
CPC 26.85B	*IAS 1.85B*	Apresentar as contas nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes que conciliem quaisquer subtotais, apresentados de acordo com o item 85 do CPC 26/IAS 1, com os subtotais ou totais exigidos em pronunciamentos específicos.	
Res. CVM 156 art. 8º		A divulgação dos valores do LAJIDA ou do LAJIR deve ser feita fora do conjunto completo de demonstrações financeiras previsto no pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.	
		Informação a ser apresentada na demonstração do resultado	
CPC 26.82	*IAS 1.82*	Além dos itens requeridos em outros CPCs/IFRSs, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:	
CPC 26.82(a)	*IAS 1.82(a)*	(a) receitas, apresentando separadamente:	
CPC26.82(a)(i)	IAS 1.82(a)(i)	(i) receita de juros calculada utilizando o método de juros efetivos; e	
CPC 50.80(a), CPC26.82(a)(ii)	IFRS 17.80(a), IAS 1.82(a)(ii)	(ii) receita de seguro.	
CPC 26.82(aa)	IAS 1.82(aa))	ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;	
CPC 50.84, CPC 26.82(ab)	IFRS 17.84, IAS 1.82(ab)	(c) despesas de contrato de serviços de seguros emitidos no âmbito do CPC 50/IFRS 17;	
CPC 50.82, CPC 26.82(ac)	IFRS 17.82, IAS 1.82(ac)	(d) receitas ou despesas de contratos de resseguro mantidos;	
CPC 26.82(b)	*IAS 1.82(b)*	(e) custos de financiamento;	
CPC 26.82(ba)	*IAS 1.82(ba)*	(f) perda por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na redução ao valor recuperável), determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48/IFRS 9;	

CPC 80(b), CPC.26.82(bb)	IFRS 17.80(b), IAS 1.82(bb)	(g) receitas ou despesas financeiras provenientes de contratos de seguros no âmbito do CPC50/IFRS 17;
CPC 80.82, *CPC* 26.82(bc)	IFRS 17.82, IAS 1.82(bc)	(h) receitas ou despesas financeiras de contratos de resseguro mantidos;
CPC 26.82(c)	*IAS 1.82(c)*	(i) parcela dos resultados de empresas investidas, reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;
CPC 26.82(ca)	*IAS 1.82(ca)*	(j) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao custo amortizado de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e seu valor justo na data da reclassificação (conforme definido no CPC 48/IFRS 9);
CPC 26.82(cb)	*IAS 1.82(cb)*	(k) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda acumulado reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes que sejam reclassificados para o resultado;
CPC 26.82(d)	*IAS 1.82(d)*	(l) tributos sobre o lucro; e
CPC 26.82(ea)	*IAS 1.82(ea)*	(m) um único valor para o total de operações descontinuadas (vide CPC 31/IFRS 5)
CPC 26.82(f)		(n) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão do CPC 26, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas: (i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos; (ii) lucro bruto; (iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais; (iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras (v) resultado antes dos tributos sobre o lucro; e (vi) resultado líquido do período.

Insights 4.1.190.10

Em nosso ponto de vista, todos os itens do resultado devem ser apresentados na demonstração antes do efeito do imposto de renda (ou seja, valor bruto), a menos que sejam especificamente exigidos por alguma outra norma CPC/IFRS a serem apresentados após o efeito do imposto de renda - por exemplo, parcela do resultado de equivalência patrimonial das investidas e valores relativos a operações descontinuadas.

Insights 7.10.70.15–20

O IFRIC discutiu a aplicação da exigência de apresentar separadamente um item de receita de juros calculado utilizando o método de juros efetivos e observou que se aplica somente a ativos financeiros que são subsequentemente mensurados ao custo amortizado ou VJORA (sujeito ao efeito de qualquer relacionamento de hedge aplicando os requerimentos de contabilidade de hedge).

No entanto, o Comitê não considerou se uma entidade poderia apresentar outros valores de juros na demonstração do resultado e ORA. Aparentemente uma entidade pode apresentar receita de juros de outros ativos financeiros em outro item de receita se ela surgir no decorrer das atividades normais da entidade.

Insights 7.10.70.60

Em nossa opinião, as receitas financeiras e despesas financeiras não devem ser apresentadas em uma base líquida (por exemplo, como "resultado financeiro líquido") no resultado sem apresentar uma análise de receitas e despesas financeiras. No entanto, isto não impede a apresentação de receitas financeiras seguidas de despesas financeiras e um subtotal - por ex. "resultado financeiro líquido" - na demonstração do resultado.

CPC 26.32 *IAS 1.32*

A entidade não deve compensar receitas e despesas a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações do CPC ou do IASB requeiram ou permitam procedimento distinto.

CPC 26.88 *IAS 1.88* Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado líquido do período a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB requeiram ou permitam procedimento distinto.

CPC 26.29 *IAS 1.29* A entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes.

CPC 26.29 *IAS 1.29* A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.

Insights 4.1.90.20 *Em nosso ponto de vista, a natureza de um item não muda apenas porque é individualmente material. Acreditamos que itens de valor individualmente material devem geralmente ser apresentados junto ou de forma adjacente aos montantes remanescentes agregados da mesma natureza ou função, de forma consistente com itens que não são individualmente materiais. Por exemplo, uma apresentação separada de uma perda por uma baixa material de estoques causada por um incêndio deve ser classificada como custo das vendas visto que outros tipos de perdas de estoques estão incluídas nessa rubrica.*

Insights 4.1.90.40 *Se o efeito de uma transação, evento ou circunstância particular é generalizado e afeta muitas linhas, então pode ser apropriado divulgar nas notas explicativas das demonstrações financeiras o impacto total do evento. Neste caso, em nosso ponto de vista, uma análise dos respectivos valores e linhas afetadas deve ser divulgada nas notas explicativas, com uma explicação dos fatos. A entidade pode também divulgar na demonstração do resultado e do resultado abrangente o elemento correspondente, para cada rubrica afetada. Isto pode ser feito de algumas maneiras, por exemplo, por sub-análise (e subtotais) dos itens para cada linha ou apresentar os itens individualmente materiais em uma coluna separada, com uma coluna em que o total de cada linha é apresentado.*

CPC 39.41 *IAS 32.41* Ganhos e perdas relacionados a alterações no valor contábil de passivo financeiro devem ser reconhecidos como receita ou despesa no resultado, mesmo quando se relacionarem a um instrumento que inclua direito residual nos ativos da entidade em troca de caixa ou outro ativo financeiro (vide item 18(b) do CPC 39/IAS 32). De acordo com o CPC 26/IAS 1, a entidade deve apresentar qualquer ganho ou perda decorrente de nova mensuração de tal instrumento separadamente na demonstração do resultado quando for relevante para a explicação do desempenho da entidade.

Informação a ser apresentada em outros resultados abrangentes

CPC 26.82A *IAS 1.82A* Outros resultados abrangentes devem apresentar rubricas para valores de:

CPC 26.82A(a) *IAS 1.82A(a)* (a) outros resultados abrangentes (excluindo valores previstos na alínea b do item 82A do CPC 26/IAS 1), classificados por natureza e agrupados nas contas que, de acordo com outros CPCs/IFRSs:

CPC 26.82A(a)(i) *IAS 1.82A(a)(i)* (i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período; e _____

CPC 26.82A(a)(ii) *IAS 1.82A(a)(ii)* (ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas; _____

CPC 26.82A(b) *IAS 1.82A(b)* (b) participação em outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, separadas pela participação nas contas que, de acordo com outros CPCs/IFRSs:

CPC 26.82A(b)(i) *IAS 1.82A(b)(i)* (i) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e _____

CPC 26.82A(b)(ii) *IAS 1.82A(b)(ii)* (ii) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas. _____

CPC 26.92	*IAS 1.92*	A entidade deve divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.	
CPC 26.91	*IAS 1.91*	Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:	
CPC 26.91(a)	*IAS 1.91(a)*	(a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou	
CPC 26.91(b)	*IAS 1.91(b)*	(b) antes dos seus respectivos efeitos tributários sendo apresentados em um montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes. Se esta alternativa for escolhida, deve-se alocar os impostos entre os itens que devem ser reclassificados subsequentemente para o resultado e aqueles que não serão reclassificados subsequentemente para o resultado.	

Informações apresentadas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas

CPC 26.30	*IAS 1.30*	Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações financeiras, seja nas notas explicativas. No entanto, um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.	
CPC 26.87	*IAS 1.87*	A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.	
CPC 26.97	*IAS 1.97*	Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente.	
	Insights4.1.100.20	*Em nosso ponto de vista, um item não é excepcional ou não usual simplesmente porque há um requerimento para apresentar ou divulgar esse item separadamente, seja na demonstração do resultado, do resultado abrangente ou em notas explicativas.*	
CPC 26.98	*IAS 1.98*	As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:	
CPC 26.98(a)	*IAS 1.98(a)*	(a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;	
CPC 26.98(b)	*IAS 1.98(b)*	(b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;	
CPC 26.98(c)	*IAS 1.98(c)*	(c) baixas de itens do ativo imobilizado;	
CPC 26.98(d)	*IAS 1.98(d)*	(d) baixas de investimento;	
CPC 26.98(f)	*IAS 1.98(e)*	(e) unidades operacionais descontinuadas;	
CPC 26.98(f)	*IAS 1.98(f)*	(f) soluções de litígios; e	
CPC 26.98(g)	*IAS 1.98(g)*	(g) outras reversões de provisões.	
CPC 26.99	*IAS 1.99-100*	De acordo com a Lei 6.404/76 (Lei das S.A.) art. 187, no Brasil é requerida a apresentação por função, logo a entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua função dentro da entidade.	
CPC 26.99	*IAS 1.99-100*	Apresente uma análise das despesas reconhecidas no resultado usando uma classificação baseada em sua natureza ou em sua função dentro da entidade, aquela que fornecer informações confiáveis e mais relevantes. As entidades são incentivadas a apresentar essa análise na demonstração do resultado e no resultado abrangente ou na demonstração do resultado separada (se apresentada).	
CPC 26.99	*IAS 1.104*	Se as despesas forem classificadas por função, divulgue informações adicionais sobre a natureza das despesas, incluindo despesas de depreciação e amortização e despesas com benefícios de funcionários.	

CPC 26.103	*IAS 1.103*	No mínimo, a entidade divulga o custo dos produtos e serviços vendidos separadamente das outras despesas.	
	Insights 4.1.20.40	*Uma entidade que apresenta a análise de despesas por função ou por natureza na demonstração de resultados e outros resultados abrangentes pode enfrentar desafios ao determinar como essa apresentação interage com os requerimentos específicos para apresentar o efeito de alguns eventos ou circunstâncias como um único valor na demonstração do resultado e outros resultados abrangentes - por exemplo perdas por redução ao valor recuperável determinadas de acordo com a secção 5.5 do CPC 48/IFRS 9. Uma entidade deve aplicar julgamento na determinação de uma apresentação adequada. Ao fazer isso, é necessário garantir que a apresentação não seja enganosa e seja relevante para o entendimento dos usuários de suas demonstrações financeiras.*	
	Insights 4.1.30.20	*Não há orientação nos CPCs/IFRSs sobre como despesas específicas são alocadas por função. A entidade deve estabelecer suas próprias definições de funções - tais como custo de vendas, distribuição e atividades administrativas - e aplicar essas definições de forma consistente. Pode ser apropriado divulgar as definições utilizadas.*	
	Insights 4.1.30.30	*Todas as despesas - incluindo custos com pessoal, depreciação e amortização - são alocadas para as funções apropriadas. Em nosso ponto de vista, custos com pessoal, depreciação e amortização podem ser alocados para funções específicas em quase todos os casos.*	
	Insights 4.1.30.40	*Em nosso ponto de vista, o custo das vendas inclui apenas os gastos diretamente relacionados com o fornecimento de bens ou serviços para os quais a entidade reconhece receitas. Estes custos incluem aqueles que são direta ou indiretamente atribuíveis ao processo de produção ou à prestação de um serviço, tais como materiais diretos (incluindo quaisquer provisões ou reversões do valor realizável líquido e descontos ou abatimentos de inventário), salários e remunerações, depreciação de ativos utilizados, e custos de reparo e manutenção. Em alguns casos, pode também incluir custos de distribuição, embalagem e transporte. Outros gastos não diretamente relacionados com o fornecimento de bens ou serviços, tais como marketing e publicidade, são classificados como despesas de vendas e distribuição.*	
CPC 39.40	*IAS 32.40*	Dividendos classificados como despesa podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou na demonstração do resultado, quer em conjunto com juros sobre outros passivos ou em uma linha separada. Além dos requisitos do CPC 39/IAS 32, a apresentação de juros e dividendos está sujeita aos requisitos do CPC 26/IAS 1 e do CPC 40/IFRS 7.	
CPC 39.40	*IAS 32.40*	Em algumas circunstâncias, devido à diferença entre juros e dividendos, em relação a questões como a dedutibilidade fiscal, é desejável a divulgação separada deles na demonstração do resultado. A divulgação dos efeitos fiscais deve ser feita de acordo com o CPC 32/IAS 12.	
CPC 26.90	*IAS 1.90*	A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.	
CPC 27.74(d)	*IAS 16.74(d)*	Divulgar separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sofrido *impairment*, sido perdidos ou abandonados, incluído no resultado.	
	IAS 29.9	Se a moeda funcional da entidade for a moeda de uma economia hiperinflacionária, inclua na demonstração do resultado e divulgue separadamente o ganho ou a perda monetária líquida da entidade.	
CPC 04.126	*IAS 38.126*	A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.	

CPC 47.113	*IFRS 15.113*	Divulgar todos os valores a seguir para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outros pronunciamentos:	
CPC 47.113(a)	*IFRS 15.113(a)*	(a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e	
CPC 47.113(b)	*IFRS 15.113(b)*	(b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com o CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.	
	Insights 4.2.560.25	*Aparentemente, uma entidade não é obrigada a apresentar receita de contratos com clientes em uma linha separada na demonstração do resultado e pode agregá-la com outros tipos de receita considerando os requerimentos do CPC 26/IAS 1. Entretanto, ao fornecer uma divulgação separada da receita de contratos com clientes - seja em notas explicativas ou na demonstração do resultado - acreditamos que a entidade não deve incluir valores que não se enquadram no escopo do CPC 47/IFRS 15.*	
CPC 40.20	*IFRS 7.20*	A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganho e perda, quer na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas:	
CPC40.20(a)	*IFRS 7.20(a)*	(a) ganhos líquidos ou perdas líquidas em:	
CPC 40.20(a)(i)	*IFRS 7.20(a)(i)*	(i) ativos financeiros ou passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros designados como tais no reconhecimento inicial, ou subsequentemente de acordo com o item 6.7.1 do CPC 48, e aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros que sejam, obrigatoriamente, mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com o CPC 48 (por exemplo, passivos financeiros que atendam à definição de mantidos para negociação no CPC 48). Para passivos financeiros designados como ao valor justo por meio do resultado, a entidade deve apresentar, separadamente, o valor do ganho ou da perda reconhecido em outros resultados abrangentes e o valor reconhecido no resultado;	
CPC 40.20(a)(vi)	*IFRS 7.20(a)(vi)*	(ii) ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;	
CPC 40.20(a)((vii)	*IFRS 7.20(a)(vii)*	(iii) investimentos em instrumentos patrimoniais designados como ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48/IFRS 9;	
CPC 40.20(a)(viii)	*IFRS 7.20(a)(viii)*	(iv) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48, apresentando separadamente o valor do ganho ou da perda reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período e o valor reclassificado, por ocasião do desreconhecimento, de outros resultados abrangentes acumulados para o resultado do período; e	
CPC 40.20(a)(v)	*IFRS 7.20(a)(v)*	(v) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.	
CPC 40.20(b)	*IFRS 7.20(b)*	(b) receita e despesa totais de juros (calculados utilizando-se o método da taxa efetiva de juros) para os ativos financeiros que são mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48 (apresentando esses valores separadamente); ou passivos financeiros que não são mensurados ao valor justo por meio do resultado;	
CPC 40.20(c)	*IFRS 7.20(c)*	(c) receitas e despesas outras que não as incluídas na determinação da taxa de juros efetiva decorrentes de:	
CPC 40.20(c)	*IFRS 7.20(c)(i)*	(i) ativos financeiros ou passivos financeiros que não estejam classificados como valor justo por meio do resultado; e	

CPC 40.20(c) *IFRS 7.20(c)(ii)* (ii) trustes e atividades fiduciárias que resultem na manutenção ou investimento de ativos em favor de indivíduos, trustes, fundos de pensão e outras instituições.

Insights 7.1.143.10 *Aparentemente uma entidade que contabiliza um contrato de garantia financeira por analogia com a orientação para reembolsos do CPC 25/IAS 37 deve escolher uma política contábil, a ser aplicada de forma consistente, para apresentar ganhos ou perdas em um direito de compensação no resultado: na linha 'redução ao valor recuperável (incluindo reversões ou ganhos por redução ao valor recuperável) determinadas de acordo com o CPC 48/IFRS 9'; ou em outra linha apropriada.*

Insights 7.10.65.10, 50 *Para "não derivativos" mensurados ao valor justo por meio do resultado, uma entidade pode apresentar:*
- resultado cambial e / ou receita e despesa de juros separadamente de outras variações no valor justo; ou
- toda mudança no valor justo em uma base líquida como um valor único.

[…] Se um ativo financeiro não derivativo mensurado pelo valor justo por meio de resultado não atende ao critério de somente pagamento de principal e juros, então, em nosso ponto de vista, julgamento é necessário para determinar se a apresentação separada de juros e o método para calculá-los são apropriados no contexto das características econômicas do instrumento. Acreditamos que juros não podem ser apresentados para instrumentos que são inteiramente instrumentos patrimoniais.

Insights 7.10.65.60 *Qualquer receita de juros calculada para um instrumento financeiro mensurado a valor justo por meio do resultado não pode ser apresentada na linha de receita de juros que seja calculada utilizando o método de juros efetivos, a menos que o instrumento seja designado como um instrumento de hedge com relação a essa receita.*

Insights 7.10.70.70 *Se uma entidade determinar que os ganhos e perdas cambiais e os ganhos e perdas sobre derivativos são de natureza operacional e optar por divulgar os resultados nas atividades operacionais (ou um item de linha semelhante) na demonstração do resultado, então, em nosso ponto de vista, ela deveria apresentar esses ganhos e perdas como parte das atividades operacionais.*

Insights 7.10.70.80 *Em nosso ponto de vista, despesas relacionadas com ações classificadas como passivo - por exemplo, dividendos sobre ações preferenciais resgatáveis - podem ser incluídas com juros sobre outros passivos ou apresentadas separadamente dentro de despesas financeiras.*

Insights 7.10.70.93 *Em alguns casos, uma entidade pode revisar as estimativas de recebimentos de um ativo financeiro de acordo com o parágrafo B5.4.6 do CPC 48/IFRS 9 e surgir uma dúvida sobre como apresentar a receita ou despesa correspondente. Em nossa opinião, a entidade deve apresentar como juros porque os ajustes exigidos pelo parágrafo B5.4.6 do CPC 48/IFRS 9 fazem parte do método de juros efetivos, conforme definido no Apêndice A do CPC 48/IFRS 9. Além disso, acreditamos que quando uma entidade apresenta juros como receita e um ajuste negativo para um ativo financeiro, de acordo com o parágrafo B5.4.6 do CPC 48/ IFRS 9, ela deve apresentar o ajuste como parte da receita de juros, desde que se refira a uma entrada bruta de benefícios em relação ao ativo financeiro originado no curso normal dos negócios.*

Insights 7.10.70.95 *Em nosso ponto de vista, uma entidade pode revisar as estimativas de pagamentos de um passivo financeiro de acordo com o parágrafo B5.4.6 do CPC 48/IFRS 9. Neste caso, a entidade deve apresentar a receita ou despesa correspondente como juros, porque os ajustes exigidos pelo parágrafo B5.4.6 do CPC 48/IFRS 9 fazem parte do método de juros efetivos, conforme definido no Apêndice A do CPC 48/IFRS 9. Acreditamos que uma entidade deve aplicar a mesma abordagem para a revisão das estimativas de pagamentos decorrentes da modificação de um passivo financeiro, a menos que a revisão se refira a um perdão de fluxos de caixa pelo credor. Nesse caso, a natureza do valor não é de juros e a apresentação como juros não é apropriada.*

Insights 7.10.350.10 *Em nosso ponto de vista, se os termos de um passivo financeiro forem substancialmente modificados, resultando na extinção do antigo passivo financeiro, então quaisquer ganhos ou perdas que surjam como resultado do desreconhecimento do antigo passivo financeiro (incluindo qualquer desconto não amortizado ou prêmio) devem ser apresentados em linha separada na divulgação de receita ou despesa financeira, respectivamente.*

Insights 7.10.60.50 *Se a contabilidade de hedge não for aplicada a um instrumento derivativo contratado como um hedge econômico, em nosso ponto de vista, os ganhos e perdas do derivativo podem ser apresentados no resultado como itens operacionais ou de financiamento dependendo da natureza do item que está sendo economicamente protegido.*

Insights 7.10.90.35 *Em nosso ponto de vista, os ganhos ou perdas em hedge de fluxo de caixa e os custos de hedge relacionados ao futuro reconhecimento de um ativo ou passivo não financeiro devem ser apresentados em ORA como itens que podem ser subsequentemente reclassificados para o resultado quando condições específicas forem atendidas.*

Insights 7.10.167.20 *Quando uma entidade protege uma venda, seja em uma transação prevista ou um compromisso firme, os custos de hedge relacionados com essa venda são reclassificados para o resultado como parte dos custos relacionados a essa venda no mesmo período que a receita da venda protegida é reconhecida. Em nosso ponto de vista, quando esses custos de hedge são reclassificados para o resultado, uma entidade pode escolher uma política contábil a ser aplicada consistentemente para apresentá-los:*
- como receita - porque se referem a um hedge de receita. No entanto, não devem ser apresentados ou divulgados como receita de contratos com clientes no escopo do CPC 48/IFRS 15; ou
- em outra linha de receita ou despesa - porque o termo "custo relacionado a essa venda" pode ser interpretado como impeditivo da apresentação como receita.

ICPC 16.11 *IFRIC 19.11* A entidade deve divulgar o ganho ou a perda reconhecido de acordo com os itens 9 e 10 do ICPC 16/IFRIC 19 como item separado na demonstração no resultado ou em nota explicativa.

Apresentação de operações descontinuadas

CPC 31.5B *IFRS 5.5B* Se a entidade tiver operações descontinuadas, aplicar os requerimento do CPC 31/IFRS 5. Divulgações exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos não se aplicam a esses ativos (ou grupos de ativos) a menos que esses Pronunciamentos exijam:

(a) divulgação específica a respeito das operações descontinuadas; ou

(b) divulgação sobre mensuração de ativos e passivos de grupo de ativos mantidos para venda que não estejam dentro do alcance das exigências de mensuração do CPC 31/IFRS 5 e que essas divulgações não estejam já disponíveis em outras notas às demonstrações financeiras.

CPC 31.30 *IFRS 5.30* A entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem os efeitos financeiros das operações descontinuadas e das baixas de ativos não circulantes mantidos para venda.

CPC 31.33 *IFRS 5.33* A entidade deve evidenciar:

CPC 31.33(a) *IFRS 5.33(a)* (a) um montante único na demonstração do resultado compreendendo:

CPC31.33(a)(i) *IFRS 5.33(a)(i)* (i) o resultado total após o imposto de renda das operações descontinuadas; e

CPC31.33(a)(ii) *IFRS 5.33(a)(ii)* (ii) os ganhos ou as perdas após o imposto de renda, reconhecidos na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda, ou na alienação, de ativos ou de grupo de ativos(s) mantidos para venda que constituam a operação descontinuada.

CPC 31.33(b) *IFRS 5.33(b)* (b) abertura da quantia única referida na alínea acima com:

CPC 31.33(b)(i) *IFRS 5.33(b)(i)* (i) as receitas, as despesas e o resultado antes dos tributos das operações descontinuadas;

CPC 31.33(b)(ii) *IFRS 5.33(b)(ii)* (ii) as despesas com os tributos sobre o lucro relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) do CPC 32/IAS 12; e

CPC 31.33(b)(iii) *IFRS 5.33(b)(iii)* (iii) os ganhos ou as perdas reconhecidas, na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda, ou na alienação, de ativos ou de grupo de ativos mantidos para venda que constituam a operação descontinuada.

Insights 5.4.220.10 *Os resultados das operações descontinuadas são apresentados separadamente das operações continuadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente. Valores incluídos no lucro ou prejuízo das operações descontinuadas são apresentados separadamente de outros resultados abrangentes de operações descontinuadas. Em nosso ponto de vista, os resultados das operações descontinuadas não devem ser apresentados líquidos da participação de não controladores, porque a participação de não controladores não é um item de receita ou despesa. Uma abertura deste montante é apresentada na demonstração do resultado e do resultado abrangente ou nas notas explicativas às demonstrações financeiras.*

CPC31.33A *IFRS 5.33A* Se a entidade apresentar os componentes do lucro ou prejuízo em uma demonstração separada do lucro ou prejuízo conforme descrito na CPC 26/IAS 1.10A, então apresente nessa demonstração separada uma seção relativa às operações descontinuadas.

Insights 5.4.220.90 *As operações descontinuadas de uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto são apresentadas como parte da parcela do resultado das investidas por equivalência patrimonial e também divulgadas separadamente. Em nosso ponto de vista, tais valores não devem ser apresentados como parte das operações descontinuadas da entidade, a menos que sejam operações descontinuadas dessa entidade em si.*

CPC 31.33(d) *IFRS 5.33(d)* A entidade deve evidenciar o montante do resultado das operações continuadas e o das operações descontinuadas atribuível aos acionistas controladores. Essa evidenciação pode ser apresentada alternativamente em notas explicativas que tratam do resultado.

CPC 31.34 *IFRS 5.34* A entidade deve reapresentar as divulgações do item 33 do CPC 31/IFRS 5 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras, de forma que as divulgações incluam todas as operações que tenham sido descontinuadas à data do último balanço apresentado.

CPC 31.35 *IFRS 5.35* Os ajustes efetuados no período corrente nos montantes anteriormente apresentados em operações descontinuadas que estejam diretamente relacionados com a baixa de operação descontinuada em período anterior devem ser classificados separadamente nas operações descontinuadas. A natureza e o montante desses ajustes devem ser divulgados.

CPC 31.35 *IFRS 5.36* Se a entidade deixar de classificar um componente da entidade como mantido para venda, os resultados das operações do componente anteriormente apresentado em operações descontinuadas devem ser reclassificados e incluídos no resultado das operações em continuidade em todos os períodos apresentados. Os montantes relativos a períodos anteriores devem ser descritos como tendo sido reapresentados.

CPC 31.37 *IFRS 5.37* Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda que não satisfaça à definição de operação descontinuada deve ser incluído nos resultados das operações em continuidade.

CPC 41.68 *IAS 33.68* A entidade que reportar operação descontinuada deve divulgar os resultados por ação básico e diluído relativamente à operação descontinuada, seja na própria demonstração de resultado ou em notas explicativas.

CPC 31.36A *IFRS 5.36A* A entidade que esteja comprometida com plano de venda do controle de uma controlada deve divulgar as informações requeridas nos itens 33 a 36 do CPC 31/IFRS 5 quando a controlada for um grupo de ativos e passivos mantidos para venda dentro da definição de operação descontinuada conforme o item 32 do CPC 31/IFRS 5.

Insights 5.4.220.100 *Em nosso ponto de vista, quando uma venda ou abandono não atenderem à definição de uma operação descontinuada, a entidade pode ainda apresentar informações adicionais sobre a venda (ou seja, informação semelhante à exigida pelo CPC 31/IFRS 5), mas o termo "operação descontinuada" não pode ser utilizado. Os valores são apresentados nas rubricas apropriadas dentro de operações continuadas. Tais transações, muitas vezes, se enquadram na definição de uma reestruturação, e divulgação sobre provisões e contingências passivas também pode ser requerida (vide Capítulo 2.10 - Provisões e Capítulo 2.12 - Ativos e passivos contingente).*

1.2 Mutações do patrimônio líquido

CPC 26.29	*IAS 1.29*	A entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes.	
CPC 26.29	*IAS 1.29*	A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.	
CPC 26.30	*IAS 1.30*	Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações financeiras, seja nas notas explicativas. No entanto, um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.	
CPC 26.106	*IAS 1.106*	Apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido incluindo as seguintes informações:	
CPC 26.106(a)	*IAS 1.106(a)*	(a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;	
CPC 26.106(b)	*IAS 1.106(b)*	(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o CPC 23/IAS 8;	
CPC 26.106(d)	*IAS 1.106(d)*	(c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando separadamente as mutações decorrentes:	
CPC 26.106(d)(i)	*IAS 1.106(d)(i)*	(i) do resultado líquido;	
CPC 26.106(d)(ii)	*IAS 1.106(d)(ii)*	(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e	
CPC 26.106(d)(iii)	*IAS 1.106(d)(iii)*	(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram em perda do controle.	
	Insights2.5.530.30,70	*Em nosso ponto de vista, a apresentação da participação de não controladores não muda se parte da participação de não controladores está associada a ativos classificados como mantidos para venda ou mantidos para distribuição e/ou uma operação descontinuada. As entidades devem considerar se a participação de não-controladores relacionado a ativos mantidos para venda e/ou uma operação descontinuada deve ser divulgada separadamente da participação de não controladores relacionada às operações continuadas da entidade.*	
CPC 26.79	*IAS 1.79*	A entidade deve divulgar o seguinte, seja no balanço patrimonial, seja na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:	
CPC 26.79(a)	*IAS 1.79(a)*	(a) Para cada classe de ações do capital:	
CPC 26.79(a)(i)	*IAS 1.79(a)(i)*	(i) quantidade de ações autorizadas;	
CPC 26.79(a)(ii)	*IAS 1.79(a)(ii)*	(ii) quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;	
CPC 26.79(a)(iii)	*IAS 1.79(a)(iii)*	(iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;	
CPC 26.79(a)(iv)	*IAS 1.79(a)(iv)*	(iv) a conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;	
CPC 26.79(a)(v)	*IAS 1.79(a)(v)*	(v) os direitos, preferências e restrições associados a cada classe de ações incluindo restrições na distribuição de dividendos e ou reembolso de capital;	
CPC 26.79(a)(vi), 39.34	*IAS 1.79(a)(vi), 32.34*	(vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas;	
CPC 26.79(a)(vii)	*IAS 1.79(a)(vii)*	(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos,ações, incluindo os prazos/condições e respectivos montantes; e	
CPC 26.79(b)	*IAS 1.79(b)*	(b) Uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.	
CPC 26.106A	*IAS 1.106A*	Para cada componente do patrimônio líquido a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma abertura dos outros resultados abrangentes por item (vide item 106 (d)(ii) do CPC 26/IAS 1).	

CPC 26.108 *IAS 1.108* Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 do CPC 26/IAS 1 incluem, por exemplo, cada classe de capital integralizado, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente e a reserva de lucros retidos.

CPC 26.107 *IAS 1.107* A entidade deve apresentar na demonstração das mutações do patrimônio líquido, ou nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período; e

(b) o respectivo montante dos dividendos por ação.

CPC 39.39 *IAS 32.39* O montante dos custos de transação contabilizado como dedução do patrimônio líquido no período deve ser divulgado separadamente de acordo com o CPC 39/IAS 32.

ICPC 07.16(b) *IFRIC 17.16(b)* A entidade deve evidenciar, se aplicável, o aumento ou a diminuição no valor de ativos "não caixa" distribuídos aos acionistas e reconhecido no período na forma do item 13 do ICPC 07/IFRIC 17, como resultado da mudança no valor justo dos ativos a serem distribuídos.

1.3 Demonstração dos fluxos de caixa

CPC 26.29	*IAS 1.29*	A entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes.
CPC 26.29	*IAS 1.29*	A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.
CPC 26.30	*IAS 1.30*	Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, na demonstração dos fluxos de caixa ou nas notas explicativas. No entanto, um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações dos fluxos de caixa, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

Atividades operacionais, de investimento e de financiamento

CPC 03.10-11	*IAS 7.10-11*	A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. O princípio básico é que os fluxos de caixa são classificados com base na natureza da atividade a que se referem.
CPC 03.12	*IAS 7.12*	Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional e a parte do principal ser classificada como atividade de financiamento.
CPC 03.14, 27.68A	*IAS 7.14, 16.68A*	Os fluxos de caixa relacionados com a aquisição de um ativo reconhecido de acordo com o CPC 16/IAS 2 são geralmente fluxos de caixa das atividades de investimento. No entanto, os pagamentos em caixa para a produção ou aquisição de ativos mantidos para aluguel que, posteriormente, tornar-se-ão mantidos para venda (ou seja, são transferidos para o estoque) são classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Também fluxos de caixa de pagamentos de aluguel e vendas subsequentes de tais ativos são classificados como atividades operacionais.
CPC 03.16	*IAS 7.16*	Se um contrato for contabilizado como proteção (*hedge*) de posição identificável, os fluxos de caixa do contrato devem ser classificados do mesmo modo como foram classificados os fluxos de caixa da posição que estiver sendo protegida.

Método Direto vs. Indireto

CPC 03.18	*IAS 7.18*	A entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando:
CPC 03.18(a)	*IAS 7.18(a)*	(a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos e pagamentos brutos são divulgadas; ou
CPC 03.18(b)	*IAS 7.18(b)*	(b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos: (i) de transações que não envolvam caixa; (ii) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros; e (iii) de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.
CPC 03.20A		A conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida, obrigatoriamente, caso a entidade use o método direto para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. A conciliação deve apresentar, separadamente, por categoria, os principais itens a serem conciliados, de forma similar ao do que deve fazer a entidade que usa o método indireto em relação aos ajustes ao lucro líquido ou prejuízo para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Compensação

CPC 03.21	*IAS 7.21*	A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento, exceto quando os fluxos de caixa, nas condições descritas nos itens 22 e 24 do CPC 03/IAS 7, forem apresentados em base líquida.

CPC 03.22	*IAS 7.22*	Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento podem ser apresentados numa base líquida nas situações em que houver:
CPC 03.22(a)	*IAS 7.22(a)*	(a) recebimentos e pagamentos de caixa em favor ou em nome de clientes, quando os fluxos de caixa refletirem mais as atividades dos clientes do que as da própria entidade; e
CPC 03.22(b)	*IAS 7.22(b)*	(b) recebimentos e pagamentos de caixa referentes a itens cuja rotação seja rápida, os valores sejam significativos e os vencimentos sejam de curto prazo.
CPC 03.24	*IAS 7.24*	Os fluxos de caixa decorrentes das seguintes atividades de uma instituição financeira podem ser apresentados em base líquida:
CPC 03.24(a)	*IAS 7.24(a)*	(a) recebimentos e pagamentos de caixa pelo aceite e resgate de depósitos a prazo fixo;
CPC 03.24(b)	*IAS 7.24(b)*	(b) depósitos efetuados em outras instituições financeiras ou recebidos de outras instituições financeiras; e
CPC 03.24(c)	*IAS 7.24(c)*	(c) adiantamentos e empréstimos de caixa feitos a clientes, e a amortização desses adiantamentos e empréstimos.
	Insights 2.3.230.40	*Em nosso ponto de vista, se um grupo possui tanto subsidiárias financeiras como não financeiras, então os requisitos de compensação se aplicam separadamente para os fluxos de caixa de cada subsidiária apresentada na demonstração consolidada de fluxos de caixa.*

Impostos Recolhidos em Nome de Terceiros

	Insights 2.3.240.20	*Em nosso ponto de vista, os imposto recolhidos em nome de terceiros, quando o método direto é utilizado, podem ser incluídos como linhas separadas para demonstrar o impacto nos fluxos de caixa de tais impostos separadamente ou incluídos nas receitas de clientes e pagamentos a fornecedores*

Diferenças Cambiais

CPC 03.25	*IAS 7.25*	Os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade pela aplicação, ao montante em moeda estrangeira, das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência do fluxo de caixa.
CPC 03.26	*IAS 7.26*	Os fluxos de caixa de controlada no exterior devem ser convertidos pela aplicação das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência de fluxos de caixa.
CPC 03.28	*IAS 7.28*	Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Todavia, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, é apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, a fim de conciliar o caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esse valor é apresentado separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se existirem, caso tais fluxos de caixa tivessem sido divulgados às taxas de câmbio do fim do período.

Juros e Dividendos

CPC 03.31	*IAS 7.31*	Os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de maneira uniforme, nos períodos, como decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.
	Insights 2.3.50.10	*Os CPCs/ IFRSs requerem que os fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos, e imposto de renda pago, sejam divulgados separadamente. Em nosso ponto de vista, esta divulgação é requerida para a demonstração de fluxo de caixa ao invés de estar nas notas explicativas.*
CPC 03.32	*IAS 7.32*	Divulgar o montante total dos juros pagos durante o período na demonstração dos fluxos de caixa, quer tenha sido reconhecido como despesa na demonstração do resultado, quer tenha sido capitalizado, de acordo com o CPC 20/IAS 23.

CPC 03.33 IAS 7.33 Juros pagos e juros e dividendos recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras. Todavia não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre investimentos.

Insights 2.3.50.38 *Em nosso ponto de vista, a entidade deve escolher uma política contábil, a ser aplicada de forma consistente, para classificar os fluxos de caixa relacionados aos custos capitalizados da seguinte forma:*

- *como fluxos de caixa de atividades de investimentos se os outros pagamentos em caixa para adquirir ativo qualificável estão refletidos como atividades de investimento;*
- *consistentemente com os fluxos de caixa de juros que não são capitalizados.*

CPC 03.34 IAS 7.34 Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos utilizando os fluxos de caixa operacionais.

CPC 03.34A Os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de maneira uniforme, nos períodos, como decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento. O CPC 03/IAS 7 encoraja fortemente as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxo de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa de financiamento. Alternativa diferente deve ser seguida de nota evidenciando esse fato.

Tributos sobre o lucro

CPC 03.35 IAS 7.35 Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido devem ser apresentados separadamente como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser especificamente relacionados com atividades de financiamento e de investimento.

Insights 2.3.50.35 *Em nosso ponto de vista, é aceitável alocar apenas determinados fluxos de caixa de impostos materiais, deixando o saldo em atividades operacionais, desde que a abordagem adotada seja aplicada consistentemente e divulgada apropriadamente. Acreditamos que a alocação, por exemplo, de 60 por cento dos fluxos de caixa de impostos, uma vez que representa fluxos de caixa de impostos materiais conhecidos de atividades de investimento ou de financiamento, com divulgação apropriada, fornece uma melhor informação do que se não tivesse sido alocado.*

Transações não monetárias

CPC 03.43 IAS 7.43 Transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa devem ser excluídas da demonstração dos fluxos de caixa (por exemplo, ações emitidas como contraprestação em uma combinação de negócios, ou aquisição de ativos via leasing financeiro). Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações financeiras, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de financiamento e de investimento.

Componentes de caixa e equivalentes de caixa

CPC 03.45 IAS 7.45 A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar uma conciliação dos montantes em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens divulgados no balanço patrimonial.

CPC 03.48 IAS 7.48 A entidade deve divulgar, acompanhados de comentário da administração, os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso pelo grupo.

Depósitos à vista com restrições de utilização decorrentes de contrato com terceiro

Insights 2.3.10.20, 40, 70, IU 03–22

Depósitos à vista não são definidos nas Normas de Contabilidade, mas em nossa ponto de vista eles devem ter o mesmo nível de liquidez que o dinheiro e, portanto, podendo ser sacados a qualquer momento sem penalidade. O Comitê de Interpretação das IFRS discutiu se um depósito à vista sujeito a restrições contratuais de uso, acordado com um terceiro, atende à definição de caixa. O Comitê observou que o parágrafo 6 do CPC 03/IAS 7 define caixa ao declarar que "compreende dinheiro em caixa e depósitos à vista" e que não há outros requisitos sobre se um item se qualifica como dinheiro além da própria definição. O Comitê observou que as restrições ao uso de um depósito à vista decorrentes de um contrato com um terceiro não fazem com que o depósito à vista deixe de ser dinheiro, a menos que essas restrições alterem a natureza do depósito à vista de forma que não mais atende à definição de caixa no CPC 03/IAS 7. Além disso, o Comitê discutiu as considerações de apresentação e divulgação para o depósito. Quando uma entidade classifica um depósito à vista com tais restrições de caixa, ela considera:

- *se deve apresentar o depósito à vista separadamente de outros componentes de caixa e equivalentes de caixa; e*
- *se deve fornecer divulgações sobre o risco de liquidez decorrente desse saldo de caixa e como administra esse risco, bem como outras informações sobre a restrição de uso do saldo de caixa para permitir que os usuários das demonstrações financeiras entendam seu impacto em sua posição financeira.*

Outras divulgações

CPC 03.50 *IAS 7.50*

Informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, acompanhada de comentário da administração, em nota explicativa é encorajada e
pode incluir:

CPC 03.50(a) *IAS 7.50(a)* (a) o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; _____

CPC 03.50(c) *IAS 7.50(c)* (b) o montante agregado dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional, separadamente dos fluxos de caixa que são necessários para apenas manter a capacidade operacional; _____

CPC 03.50(d) *IAS 7.50 (d)* (c) o montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento de negócio passível de reporte de acordo com o CPC 22/IFRS 8; _____

CPC 03.50(e) (d) os montantes totais dos juros e dividendos e juros sobre o capital próprio, pagos e recebidos, separadamente, bem como o montante total do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pagos, neste caso destacando os montantes relativos à tributação da entidade. _____

CPC 07.28 *IAS 20.28*

A compra de ativo e o recebimento da subvenção a eles relacionada podem causar movimentos importantes nos fluxos de caixa da entidade. Por essa razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos são frequentemente divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa independentemente de a subvenção ser, ou não, deduzida do respectivo ativo na apresentação do balanço patrimonial. _____

Alteração de participação em controladas e em outros negócios

CPC 03.39 *IAS 7.39*

Os fluxos de caixa totais decorrentes da obtenção e da perda de controle de controladas ou outros negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento. _____

Insights 2.3.20.14

Embora os fluxos de caixa provenientes da obtenção ou perda de controle de subsidiárias ou outros negócios sejam apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento, apenas os pagamentos que resultam no reconhecimento de um ativo podem ser classificados como atividades de investimento. Em alguns casos, julgamento significativo pode ser necessário para classificar certos fluxos de caixa relacionados à obtenção de controle e se o pagamento resulta em reconhecimento de um ativo no balanço patrimonial. _____

CPC 03.40 *IAS 7.40*

A entidade deve divulgar, de modo agregado, com relação tanto à obtenção quanto à perda do controle de controladas ou outros negócios durante o período, cada um
dos seguintes itens:

CPC 03.40(a) *IAS 7.40(a)* (a) o montante total pago; _____

CPC 03.40(b) *IAS 7.40(b)* (b) a parcela do montante total pago em caixa e em equivalentes de caixa; _____

CPC 03.40(c) *IAS 7.40(c)* (c) o montante de caixa e equivalentes de caixa advindo das controladas ou outros negócios sobre os quais o controle foi obtido ou perdido; e _____

CPC 03.40(d)	*IAS 7.40(d)*	(d) o montante dos ativos e passivos, exceto caixa e equivalentes de caixa, das controladas e outros negócios sobre os quais o controle foi obtido ou perdido, resumido pelas principais classificações.	
CPC 03.40A	*IAS 7.40A*	A entidade de investimento não precisa aplicar os itens 40 (c)-(d) do CPC 03/IAS 7 a investimento em controlada mensurado ao valor justo por meio do resultado.	
CPC 03.42A	*IAS 7.42A*	Os fluxos de caixa advindos de mudanças no percentual de participação em controlada, que não resultem em perda do controle, devem ser classificados como caixa das atividades de financiamento, a menos que a subsidiária seja detida por uma entidade de investimento, e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado.	
CPC 03.42B	*IAS 7.42B*	As mudanças no percentual de participação em controlada que não resultem na perda de controle, tais como compras ou vendas subsequentes de instrumentos patrimoniais da controlada pela controladora, devem ser tratadas contabilmente como transações de capital de acordo com o CPC 36/IFRS 10, a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Portanto, os fluxos de caixa resultantes devem ser classificados da mesma forma que outras transações entre sócios ou acionistas, conforme descrito no item 17 do CPC 03/IAS 7.	

Variações do passivo decorrentes de atividades de financiamento

CPC 3.44A, 44C	*IAS 7.44A, 44C*	Divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar as alterações em passivos provenientes de atividades de financiamento, incluindo as alterações decorrentes dos fluxos de caixa e não caixa.	
CPC 3. 44 C	*IAS 7.44C*	Divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras alterações em ativos financeiros (por exemplo, ativos que protegem passivos de *hedge* de atividades de financiamento), se os fluxos de caixa a partir desses ativos financeiros foram, ou fluxos de caixa futuros serão, incluídos no fluxo de caixa de atividades de financiamento.	
CPC 3.44B	*IAS 7.44B*	Divulgar	
CPC 3.44B(a)	*IAS 7.44B(a)*	(a) alterações dos fluxos de caixa de financiamento;	
CPC 3.44B(b)	*IAS 7.44B(b)*	(b) alterações decorrentes da obtenção ou perda de controle de controladas ou outros negócios;	
CPC 3.44B(c)	*IAS 7.44B(c)*	(c) efeito das alterações nas taxas de câmbio;	
CPC 3.44B(d)	*IAS 7.44B(d)*	(d) alterações nos valores justos; e	
CPC 3.44B(e)	*IAS 7.44B(e)*	(e) outras alterações.	
CPC 3. 44D	*IAS 7.44D*	Uma forma de cumprir o requisito de divulgação no item 44A do CPC 3/IFRS 7 é mediante o fornecimento da conciliação entre a abertura e o fechamento de saldos no balanço patrimonial para passivos decorrentes de atividades de financiamento, incluindo as alterações especificadas no item 44B do CPC 3/IFRS 7. Quando a entidade divulgar tal conciliação, deve fornecer informações suficientes para permitir que os usuários das demonstrações financeiras vinculem os itens incluídos na conciliação do balanço patrimonial e da demonstração dos fluxos de caixa.	
CPC 3. 44E	*IAS 7.44E*	Se a entidade divulgar a informação exigida pelo item 44A do CPC 3/IFRS 7, em combinação com a divulgação de alterações em outros ativos e passivos, deve divulgar as variações do passivo decorrentes de atividades de financiamento separadamente das alterações nesses outros ativos e passivos.	

Operações Descontinuadas

CPC 31.33(c)	*IFRS 5.33(c)*	Divulgar os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades operacionais, de investimento e de financiamento das operações descontinuadas. Essas evidenciações podem ser apresentadas nas notas explicativas ou nos quadros das demonstrações financeiras. Essas evidenciações não são exigidas para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como mantidas à venda no momento da aquisição (vide item 11 do CPC 31/IFRS 5).	

Insights 5.4.220.50 *Não está claro como os requerimentos de apresentação dos fluxos de caixa do CPC 31/IFRS 5 interagem com aqueles do CPC 03/IAS 7. O CPC 03/IAS 7 requer que uma demonstração dos fluxos de caixa inclua todos os fluxos de caixa, portanto, incluindo tanto aqueles de operações continuadas quanto aquelas de operações descontinuadas. Consequentemente, o caixa e equivalentes de caixa incluem aqueles de grupos classificados como disponíveis para venda. O CPC 03/IAS 7 requer também uma análise dos fluxos de caixa classificados em atividades operacionais, de investimento e de financiamento, e análises adicionais dos fluxos de caixa bruto incluídos nessas atividades.*

Entretanto, o CPC 31/IFRS 5 requer a apresentação dos fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades operacionais, de investimento e de financiamento, de operações descontinuadas a serem apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa ou em notas explicativas. Em nosso ponto de vista, há inúmeras formas pelas quais estes requerimentos podem ser atendidos, incluindo as seguintes:

- *apresentação da demonstração dos fluxos de caixa separada entre fluxos de caixa de operações continuadas e descontinuadas com o total dos fluxos de caixa. Os fluxos de caixa de operações descontinuadas são separados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento e análises adicionais destes montantes são apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa ou divulgadas em notas explicativas. Isso pode ser feito através de apresentação em colunas mostrando as operações continuadas e as operações descontinuadas com um total dos fluxos de caixa.*
- *apresentar uma demonstração de fluxos de caixa que inclui uma análise do total dos fluxos de caixa - ou seja, incluindo tanto as operações continuadas quanto as operações descontinuadas. Os montantes relacionados às operações descontinuadas por atividades operacionais, de investimento e de financiamento são divulgados em notas explicativas. Esta apresentação está ilustrada em nossa publicação Modelo ABC - Demonstrações financeiras ilustrativas.*

CPC 31.34 *IFRS 5.34* A entidade deve reapresentar as evidenciações do item 33 do CPC 31/IFRS 5 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras, de forma que as divulgações incluam todas as operações que tenham sido descontinuadas à data do balanço do último período apresentado.

Acordos de *Factoring*

Insights 2.3.150.20 *Não há orientação específica nas normas CPCs/IFRS sobre a classificação dos fluxos de caixa de acordos tradicionais de factoring. A principal consideração para a classificação dos fluxos de caixa é a natureza da atividade a que se relacionam (ver Insights 2.3.20.11) e pode ser necessário julgamento para aplicar isso aos acordos de factoring. Veja Insights 2.3.160 e 2.3.170 para orientação sobre abordagens aceitáveis em factoring de recebíveis com e sem coobrigação.*

Insights 2.3.180.10 *Além da classificação adequada na demonstração dos fluxos de caixa, uma entidade que é fornecedora de bens e serviços em um acordo de factoring deve divulgar informações sobre esses acordos que são relevantes para a compreensão de seus fluxos de caixa. Essa divulgação pode incluir uma explicação sobre a natureza do acordo e sobre como ela é refletida nas demonstrações financeiras. Os requerimentos relevantes de divulgação de IFRS incluem:*

- *divulgação de informações relevantes sobre políticas contábeis; e*
- *divulgação de julgamentos significativos que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis e que tenham efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações financeiras.*

Insights 2.3.180.20 *Os requerimentos de divulgação adicionais que podem ser relevantes para esses acordos incluem:*

- *reportar separadamente as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos em caixa decorrentes de atividades de investimento e financiamento;*
- *divulgação de transações não caixa; e*
- *informações adicionais que podem ser relevantes para os usuários na compreensão da posição financeira e liquidez da entidade.*

Transição de divulgações para acordos de financiamento de fornecedores[1]

(Alterações CPC 03R2 / IAS 7 e CPC 40R1 / IFRS 7)

CPC 03(R2).63	*IAS 7.63*	Ao aplicar a Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 24 ao Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) – Demonstrações do Fluxo de Caixa, a entidade não precisa divulgar: - informações comparativas para quaisquer períodos de relatório apresentados antes do início do período de relatório anual em que a entidade aplicou essas alterações pela primeira vez. - as informações requeridas pelo parágrafo 44H(b)(i)-(ii) no início do período de relatório anual em que a entidade aplicou essas alterações pela primeira vez.

Acordos de *Reverse Factoring*

	Insights 2.3.190.10-20,90-120	*Não há orientação específica nas normas CPCs/IFRSs sobre a classificação dos fluxos de caixa de acordos de reverse factoring (ver insights 2.3.190.10-20). No entanto, em nosso ponto de vista, é a natureza da atividade, e não a classificação do item relacionado no balanço patrimonial, que determina a classificação da saída de caixa. Além disso, em nosso ponto de vista, ao determinar a classificação apropriada, uma entidade deve aplicar julgamento e avaliar se uma única saída de caixa ou múltiplos fluxos de caixa ocorrem para a entidade. Acreditamos que essa avaliação é baseada em fatos e circunstâncias específicas e a entidade pode considerar se o fator em substância atua em nome da entidade no acordo de reverse factoring.*
	Insights 2.3.190.40	*Além de classificar adequadamente na demonstração de fluxo de caixa, uma entidade que é cliente em um acordo de reverse factoring deve divulgar informações relevantes para a compreensão desses acordos. Isso inclui os impactos nos passivos e fluxos de caixa da entidade, bem como sua exposição ao risco de liquidez. Para uma discussão sobre divulgações de riscos de liquidez, consulte o capítulo 2.5 "Instrumentos Financeiros".*
CPC 03(R2).44F	*IAS 7.44F*	A entidade deverá divulgar informações sobre seus acordos de financiamento de fornecedores de forma a permitir que os usuários das demonstrações financeiras avaliem os efeitos desses acordos nos passivos e fluxos de caixa da entidade e na exposição da entidade ao risco de liquidez. Para atender aos objetivos no item 44F, a entidade deve divulgar, de forma agregada, as seguintes informações sobre seus acordos de financiamento de fornecedores:
CPC 03(R2).44H(a)	*IAS 7.44H(a)*	(a) os termos e as condições dos acordos (por exemplo, prazos de pagamento estendidos e cauções ou garantias fornecidas). Entretanto, a entidade deverá divulgar separadamente os termos e as condições de acordos que tenham termos e condições diferentes.
CPC 03(R2).44H(b)	*IAS 7.44H(b)*	(b) no início e no encerramento do período de reporte:
CPC 03(R2).44H(b)(i)	*IAS 7.44H(b)(i)*	(i) os valores contábeis, e as rubricas associadas apresentadas no balanço patrimonial da entidade, dos passivos financeiros que fazem parte de um acordo de financiamento de fornecedores;
CPC 03(R2).44H(b)(ii)	*IAS 7.44H(b)(ii)*	(ii) os valores contábeis, e rubricas associadas, dos passivos financeiros divulgados de acordo com o item (i) acima para os quais os fornecedores receberam o pagamento dos financiadores.
CPC 03(R2).44H(b)(iii)	*IAS 7.44H(b)(iii)*	(iii) a faixa de datas de vencimento (por exemplo, 30 a 40 dias após a data da nota fiscal) tanto dos passivos financeiros divulgados de acordo com o item (i) acima como das contas a pagar a fornecedores comparáveis que não fazem parte de um acordo de financiamento de fornecedores. Contas a pagar a fornecedores comparáveis são, por exemplo, contas a pagar a fornecedores da entidade no mesmo setor de atuação ou jurisdição dos passivos financeiros divulgados de acordo com (i). Se as faixas de datas de vencimento de pagamento forem extensas, a entidade deverá divulgar informações explicativas sobre essas faixas ou divulgar faixas adicionais (por exemplo, faixas estratificadas).

CPC 03(R2).44H(c) *IAS 7.44H(c)*

(c) o tipo e o efeito de alterações não caixa nos valores contábeis dos passivos financeiros divulgados de acordo com o item (b)(i). Exemplos de alterações não caixa incluem o efeito de combinações de negócios, variações cambiais ou outras transações que não requerem o uso de caixa ou equivalentes de caixa (veja CPC 03(R2).43).

Os requerimentos de divulgação adicionais que podem ser relevantes para esses acordos incluem:

– *informações significativas sobre políticas contábeis;*

– *julgamentos importantes feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis e que têm o efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações financeiras;*

Insights 2.3.193.60

– *informações adicionais que podem ser relevantes para os usuários na compreensão da posição financeira e liquidez da entidade.*

1.4 Base contábil

Notas Explicativas

CPC 26.112	*IAS 1.112*	As notas explicativas devem:
CPC 26.112(a)	*IAS 1.112(a)*	(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações financeiras e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124 do CPC 26/IAS 1;
CPC 26.112(b)	*IAS 1.112(b)*	(b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC ou do IASB e que não tenha sido apresentada nas demonstrações financeiras; e
CPC 26.112(c)	*IAS 1.112(c)*	(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações financeiras, mas que seja relevante para sua compreensão.
CPC 26.113-114	*IAS 1.113-114*	As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Na determinação de forma sistemática, a entidade deve considerar os efeitos sobre a compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações financeiras. Cada item das demonstrações financeiras deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:
CPC 26.114(a)	*IAS 1.114(a)*	(a) dar destaque para as áreas de atividades que a entidade considera mais relevantes para a compreensão do seu desempenho financeiro e da posição financeira, como agrupar informações sobre determinadas atividades operacionais;
CPC 26.114(b)	*IAS 1.114(b)*	(b) agrupar informações sobre contas mensuradas de forma semelhante, como os ativos mensurados ao valor justo; ou
CPC 26.114(c)	*IAS 1.114(c)*	(c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como:
CPC 26.114(c)(i)	*IAS 1.114(c)(i)*	(i) declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC (ver item 16 do CPC 26/IAS 1);
CPC 26.114(c)(ii)	*IAS 1.114(c)(ii)*	(ii) informações relevantes sobre políticas contábeis (ver item 117 do CPC 26/IAS 1); e
CPC 26.114(c)(iii)	*IAS 1.114(c)(iii)*	(iii) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações financeiras pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
CPC 26.114(c)(iv)	*IAS 1.114(c)(iv)*	(iv) outras divulgações incluindo:
CPC 26.114(c)(iv)(1)	*IAS 1.114(c)(iv)(1)*	1. passivos contingentes (vide CPC 25/IAS 37) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
CPC 26.114(c)(iv)(2)	*IAS 1.114(c)(iv)(2)*	2. divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (vide CPC 40/IFRS 7).
CPC 26.116	*IAS 1.116*	As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações financeiras e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações financeiras.
CPC 26.17(c)	*IAS 1.17(c)*	Proporcionar divulgações adicionais quando o mero cumprimento dos requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.

Apresentação e conformidade com CPC/IFRS

CPC 26.16	*IAS 1.16*	A entidade cujas demonstrações financeiras estão em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não descreve suas demonstrações financeiras como estando de acordo com esses Pronunciamentos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos.

CPC 26.23	*IAS 1.23*	Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB divulgando:
CPC 26.23(a)	*IAS 1.23(a)*	(a) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações financeiras tão enganosas e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações financeiras; e
CPC 26.23(b)	*IAS 1.23 (b)*	(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações financeiras que a administração concluiu serem necessários para se obter uma representação apropriada.

Não aplicação de um requisito específico de um CPC/IFRS

CPC 26.19	*IAS 1.19*	Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20 do CPC 26/IAS 1, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.
CPC 26.20	*IAS 1.20*	Quando a entidade não aplicar um requisito de Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB ou de acordo com o item 19 do CPC 26/IAS 1, ela deve divulgar:
CPC 26.20(a)	*IAS 1.20(a)*	(a) que a administração concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
CPC 26.20(b)	*IAS 1.20(b)*	(b) que aplicou os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;
CPC 26.20(c)	*IAS 1.20(c)*	(c) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras e o tratamento efetivamente adotado; e
CPC 26.20(d)	*IAS 1.20(d)*	(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB vigente em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.
CPC 26.21	*IAS 1.21*	Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB em período anterior, e esse procedimento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente, divulgar:

CPC 26.20(c)	*IAS 1.20(c)*	(a) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras e o tratamento efetivamente adotado; e	
CPC 26.20(d)	*IAS 1.20(d)*	(b) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou IASB vigente em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.	

CPCs/IFRSs emitidos mas ainda não efetivos

CPC 23.30	*IAS 8.30*	Quando a entidade não adotar antecipadamente novo Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou do IASB já emitido, mas ainda com aplicação não obrigatória, a entidade deve divulgar:	
CPC 23.30(a)	*IAS 8.30(a)*	(a) tal fato; e	
CPC 23.30(b)	*IAS 8.30(b)*	(b) informação disponível ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto da aplicação do novo Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.	
CPC 23.31	*IAS 8.31*	A entidade deve proceder à divulgação:	
CPC 23.31(a)	*IAS 8.31(a)*	(a) do título do novo Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação;	
CPC 23.31(b)	*IAS 8.31(b)*	(b) da natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil;	
CPC 23.31(c)	*IAS 8.31(c)*	(c) da data em que é exigida a aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;	
CPC 23.31(d)	*IAS 8.31(d)*	(d) da data em que ela planeja aplicar inicialmente o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;	
CPC 23.31(e)	*IAS 8.31(e)*	(e) ou:	
CPC 23.31(e)(i)	*IAS 8.31(e)(i)*	(i) sua avaliação do impacto que se espera que a aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tenha nas demonstrações financeiras da entidade; ou	
CPC 23.31(e)(ii)	*IAS 8.31(e)(ii)*	(ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável, da explicação acerca dessa impossibilidade.	

Informações sobre políticas Contábeis

CPC 26.117	IAS 1.117	Divulgue informações relevantes sobre políticas contábeis.	
CPC 26.117B	IAS 1.117B	Ao avaliar se a informação sobre políticas contábeis é material, considere se os usuários das demonstrações financeiras precisariam dessa informação para compreender outra informação material nas demonstrações financeiras.	
	Insights 2.8.45.20	*É provável que informações sobre políticas contábeis sejam materiais para as demonstrações financeiras se estiverem relacionadas com transações materiais, outros eventos ou condições e a entidade:*	
		(a) altere sua política contábil durante o período de reporte;	
		(b) escolha uma política contábil advinda de uma ou mais opções permitidas pelas Normas Contábeis, por exemplo, a entidade opta por mensurar a propriedade de investimento pelo custo histórico ao invés de valor justo;	
		(c) desenvolve uma política contábil de acordo com o CPC 23/IAS 8 na ausência de uma norma contábil que se aplique especificamente;	
		(d) é requerido a fazer julgamentos ou premissas significativas na aplicação da política contábil; ou	
		(e) aplica uma contabilidade complexa, por exemplo, a entidade aplica mais de uma norma contábil a uma classe de transações materiais e na ausência de informação sobre política contábil os utilizadores não compreenderiam essas transações materiais, outros acontecimentos ou condições.	
	Insights 2.8.45.30	*Geralmente, é mais útil para os usuários das demonstrações financeiras quando uma entidade fornece informação sobre política contábil que reflete as suas próprias circunstâncias específicas, incluindo julgamentos feitos, em vez de fornecer informação padronizada ou repetir os requisitos da norma contábil aplicável.*	

CPC 26.122	*IAS 1.122*	A entidade deve divulgar, juntamente com as suas políticas contábeis materiais ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas, que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras.	
		Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC ou do IASB exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, conforme segue.	
	IFRS 6.24(a)	Divulgar as políticas contábeis adotadas para despesas com prospecção e exploração de recursos minerais, incluindo o reconhecimento de ativos de prospecção e exploração.	
CPC 40.21,B5	*IFRS 7.21, B5*	Para instrumentos financeiros, é esperado que a divulgação da mensuração das bases (ou base) utilizadas na preparação das demonstrações financeiras sejam informações materiais sobre as políticas contábeis e pode incluir:	
CPC 40.B5(a)	*IFRS 7.B5(a)*	(a) para os instrumentos financeiros ativos ou passivos designados como mensurados pelo valor justo por meio do resultado:	
		(i) a natureza dos ativos ou passivos financeiros que a entidade designou como mensurados pelo valor justo por meio do resultado;	
		(ii) os critérios usados para a determinação desses ativos e passivos financeiros como mensurados pelo valor justo por meio do resultado; e	
		(iii) como a entidade satisfez as condições do item 4.2.2 do CPC 48/IFRS 9 para tal designação.	
CPC 40.B5(aa)	*IFRS 7.B5(aa)*	(b) para ativos financeiros designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado:	
		(i) a natureza dos ativos financeiros que a entidade designou como mensurados ao valor justo por meio do resultado; e	
		(ii) como a entidade cumpriu os critérios do item 4.1.5 do CPC 48/IFRS 9 para essa designação;	
CPC 40.B5(c)	*IFRS 7.B5(c)*	(c) se compras e vendas regulares de ativos financeiros são contabilizadas na data da transação ou da liquidação (ver item 3.1.2 do CPC 48/IFRS 9);	
CPC 40.B5(e)	*IFRS 7.B5(e)*	(d) como as perdas e os ganhos líquidos nas várias categorias de instrumentos financeiros são determinados (ver item 20(a) do CPC 40/IFRS 5), por exemplo, se os ganhos ou as perdas líquidos mensurados pelo valor justo por meio do resultado incluem juros ou dividendos.	
CPC 46.95	*IFRS 13.95*	Divulgar e seguir de forma consistente a política para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre os níveis de hierarquia do valor justo de acordo com o item 93(c) e (e)(iv) do CPC 46/IFRS 13. A política sobre a época do reconhecimento de transferências é a mesma para transferências dentro e fora dos níveis. Exemplos de políticas para determinar a época das transferências incluem:	
CPC 46.95(a)	*IFRS 13.95(a)*	(a) a data do evento ou da mudança nas circunstâncias que causou a transferência;	
CPC 46.95(b)	*IFRS 13.95(b)*	o início do período das demonstrações financeiras; e	
CPC 46.95(c)	*IFRS 13.95(c)*	o fim do período das demonstrações financeiras.	
CPC 46.96	*IFRS 13.96*	Se a entidade tomar uma decisão de política contábil para utilizar a exceção prevista no item 48 do CPC 46/IFRS 1, divulgar esse fato.	
CPC 16.36 (a)	*IAS 2.36(a)*	Divulgar as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados.	
CPC 03.46	*IAS 7.46*	A entidade deve divulgar a política que adota na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa.	
CPC 27.73	*IAS 16.73*	As demonstrações financeiras devem divulgar, para a classe de ativo imobilizado	
CPC 27.73(a)	*IAS 16.73(a)*	(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;	
CPC 27.73(b)	*IAS 16.73(b)*	(b) os métodos de depreciação utilizados; e	
CPC 27.73(c)	*IAS 16.73(c)*	(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas.	

CPC 07. 39(a) *IAS 20.39(a)* A política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações financeiras.

CPC 35.16(c) *IAS 27.16(c)* Quando a sociedade controladora (de acordo com o item 4 (a) do CPC 36/IFRS 10) decidir e legalmente puder não elaborar demonstrações consolidadas, apresentando alternativamente demonstrações separadas, ela deve divulgar a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com o item 16(b) do CPC 35/IAS 27.

CPC 35.17(c) *IAS 27.17(c)* Quando a sociedade controladora (que não se encontra na situação descrita nos item 16-16A do CPC 35/IAS 27), ou o investidor com controle conjunto ou influência significativa em uma investida elaborar demonstrações separadas, a sociedade controladora ou o investidor deve identificar as demonstrações financeiras elaboradas em consonância com os CPCs 18/IAS 28, 19/IFRS 11 e 36/IFRS 10, com as quais as demonstrações separadas têm relação. A sociedade controladora ou o investidor devem também divulgar em suas demonstrações separadas a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com o item 17(b) do CPC 35/IAS 27.

CPC 04.118 *IAS 38.118* A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

CPC 04.118(a) *IAS 38.118(a)* (a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados; e

CPC 04.118(b) *IAS 38.118(b)* (b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida.

CPC 28.75 *IAS 40.75* Para propriedade para investimento, a entidade deve divulgar:

CPC 28.75(a) *IAS 40.75(a)* (a) se aplica o método do valor justo ou o método do custo;

CPC 28.75(c) *IAS 40.75(c)* (b) quando a classificação for difícil (vide item 14 do CPC 28/IAS 40), os critérios que usa para distinguir propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso ordinário dos negócios; e

CPC 28.75(e) *IAS 40.75(e)* (c) a extensão até a qual o valor justo da propriedade para investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia em avaliação de avaliador independente que possua qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que está sendo avaliada. Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado.

Divulgações relacionadas as principais fontes de incertezas das estimativas

CPC 26.125 *IAS 1.125* A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte, que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social.

CPC 26.125 *IAS 1.125* Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes elucidativos acerca:

CPC 26.125(a) *IAS 1.125(a)* (a) da natureza; e

CPC 26.125(b) *IAS 1.125(b)* (b) do seu valor contábil ao término do período de reporte.

CPC 26.129 *IAS 1.129* Exemplos desses tipos de divulgação são os que seguem:

CPC 26.129(a) *IAS 1.129(a)* (a) natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;

CPC 26.129(b) *IAS 1.129(b)* (b) sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;

CPC 26.129(c) *IAS 1.129(c)* (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e

CPC 26.129(d) *IAS 1.129 (d)* (d) explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.

CPC 26.130 *IAS 1.130* O CPC 26/IAS 1 não requer a divulgação de projeções ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125 do CPC 26/IAS 1.

CPC 26.131 *IAS 1.131* Por vezes é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos ao longo do próximo exercício social tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de uma realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

CPC 21.26 *IAS 34.26* Se a estimativa de um montante reportado em período intermediário for alterada significativamente durante o período intermediário final do exercício social, mas um reporte financeiro separado não tiver sido divulgado ou publicado para aquele período intermediário, a natureza e o montante da alteração da estimativa devem ser evidenciados em nota explicativa das demonstrações financeiras anuais daquele exercício social.

1.5 Mensuração do valor justo

Regras Gerais

CPC 46.91	*IFRS 13.91*	Divulgar informações que auxiliem os usuários das demonstrações financeiras a avaliar ambas as seguintes opções:	
CPC 46.91(a)	*IFRS 13.91(a)*	(a) para ativos e passivos que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver essas mensurações; e	
CPC 46.91(b)	*IFRS 13.91(b)*	(b) para mensurações do valor justo recorrentes utilizando dados não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações sobre o resultado ou outros resultados abrangentes no período.	
CPC 46.92	*IFRS 13.92*	Se as divulgações feitas de acordo com o CPC 46/IFRS 13 e outros forem insuficientes para cumprir os objetivos do item 91 do CPC 46/IFRS 13, divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.	
CPC 46.92	*IFRS 13.92*	Considerar todos os itens seguintes:	
CPC 46.92(a)	*IFRS 13.92(a)*	(a) o nível de detalhamento necessário para atender os requisitos de divulgação;	_____
CPC 46.92(b)	*IFRS 13.92(b)*	(b) quanta ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;	_____
CPC 46.92(c)	*IFRS 13.92(c)*	(c) quanta agregação ou desagregação se deve efetuar; e	_____
CPC 46.92(d)	*IFRS 13.92(d)*	(d) se os usuários das demonstrações financeiras necessitam de informação adicional para avaliar as informações quantitativas divulgadas.	_____
CPC 46.99	*IFRS 13.99*	Apresentar as divulgações quantitativas exigidas pelo CPC 46/IFRS 13 em um formato tabular, salvo se outro formato for mais apropriado.	_____
CPC 46.93	*IFRS 13.93*	Divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativos e passivos (vide item 94 do CPC 46/IFRS 13 para informações sobre a determinação de classes adequadas de ativos e passivos) mensurados ao justo valor (incluindo as mensurações com base no valor justo dentro do alcance do CPC 46/IFRS 13) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:	
CPC 46.93(a)	*IFRS 13.93(a)*	(a) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes, a mensuração do valor justo ao final do período, e para não-recorrentes as razões para a mensuração;	
CPC 46.93(b)	*IFRS 13.93(b)*	(b) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia de valor justo no qual as mensurações são classificadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);	_____
CPC 46.93(c)	*IFRS 13.93(c)*	(c) para os ativos e passivos mantidos ao final do período das demonstrações financeiras que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente, os valores de quaisquer transferências entre os Níveis 1 e 2 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre os níveis. Transferências para cada nível são divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora de cada nível;	_____
CPC 46.93(d)	*IFRS 13.93(d)*	(d) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes classificados nos Níveis 2 e 3 da hierarquia de valor justo, uma descrição da técnica de avaliação e as informações utilizadas na mensuração do valor justo. Se houve uma mudança na técnica de avaliação, divulgar a mudança e as razões para adotá-la. Para mensurações de valor justo classificados no Nível 3, fornecer informações quantitativas sobre os dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo. Não é necessário criar informações quantitativas para cumprir esta exigência de divulgação se os dados não observáveis quantitativos não são desenvolvidos pela entidade na mensuração do valor justo. Contudo, ao fornecer esta divulgação a entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração do valor justo e estejam razoavelmente disponíveis para a entidade;	_____
CPC 46.93(e)	*IFRS 13.93(e)*	(e) para mensurações do valor justo recorrentes classificados no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma conciliação dos saldos de abertura para os saldos finais, divulgando separadamente mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:	
CPC 46.93(e)(i)	*IFRS 13.93(e)(i)*	(i) ganhos ou perdas totais para o período reconhecidos no resultado, e a(s) rubrica(s) no resultado em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;	_____
CPC 46.93(e)(ii)	*IFRS 13.93 (e)(ii)*	(ii) ganhos ou perdas totais para o período reconhecido em outros resultados abrangentes, e a rubrica em que esses ganhos ou perdas são reconhecidos;	_____
CPC 46.93(e)(iii)	*IFRS 13.93 (e)(iii)*	(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgadas separadamente); e	_____

CPC 46.93(e)(iv)	*IFRS 13.93 (e)(iv)*	(iv) os valores de quaisquer transferências para ou do Nível 3 da hierarquia do valor justo e as razões dessas transferências e da política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre os níveis (vide item 95 do CPC 46/IFRS 13). Transferências para o nível 3 são divulgadas e discutidas separadamente das transferências para fora do Nível 3;	
CPC 46.93(f)	*IFRS 13.93(f)*	(f) para mensurações de valor justo recorrentes classificadas no Nível 3, o valor dos ganhos ou perdas totais para o período de (e)(i) incluídos no resultado que é atribuível à mudança de ganhos ou perdas relativos a esses ativos e passivos detidos no final do período de relatório, e a rubrica no resultado em que esses ganhos ou perdas não realizados são reconhecidos;	
CPC 46.93(g)	*IFRS 13.93(g)*	(g) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes classificados no Nível 3, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade;	
CPC 46.93(h)	*IFRS 13.93(h)*	(h) para mensurações do valor justo recorrentes classificados no Nível 3 da hierarquia de valor justo:	
CPC 46.93(h)(i)	*IFRS 13.93(h)(i)*	(i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudança em dados não observáveis, se uma mudança nesses dados para um valor diferente poderia resultar em uma mensuração do valor justo significativamente mais alta ou mais baixa. Se há inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo, fornecer também uma descrição dessas inter-relações e de como elas podem ampliar ou mitigar o efeito das mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração do valor justo. Para cumprir esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças em dados não observáveis inclui, no mínimo, os dados não observáveis divulgados no item (d); e	
CPC 46.93(h)(ii)	*IFRS 13.93(h)(ii)*	(ii) para os ativos e passivos financeiros, se a mudança de um ou mais dos dados não observáveis para refletir alternativas razoavelmente possíveis em premissas alteraria o valor justo significativamente, afirmar este fato e divulgar o efeito dessas mudanças. Divulgar como o efeito da mudança para refletir uma mudança razoavelmente possível foi calculado. Para essa finalidade, a significância é avaliada em relação ao resultado, e os ativos ou passivos totais, ou, quando as mudanças no justo valor são reconhecidas em outros resultados abrangentes, ao patrimônio líquido total; e	
CPC 46.93(i)	*IFRS 13.93(i)*	(i) para mensurações de valor justo recorrentes e não recorrentes, se o melhor uso possível de um ativo não financeiro difere do seu uso atual, divulgar esse fato e porque o ativo não financeiro está sendo usado de uma forma que difere de seu melhor uso possível.	

Insights 2.4.530.20 *Em nosso ponto de vista, as divulgações da mensuração do valor justo (tanto para mensurações de valor justo recorrentes como não-recorrentes) devem ser baseadas no valor justo do item mensurado na data de reporte, mesmo quando aquele valor justo tenha sido determinado em uma data anterior. Por exemplo, se uma determinada classe de ativo é reavaliada em 31 de outubro e o exercício social da entidade é 31 de dezembro, então as divulgações se referem ao valor justo determinado em 31 de outubro.*

Insights 2.4.530.100 *Em relação ao item 93 (h)(ii) do CPC 46/IFRS 13, [...], em nosso ponto de vista, "premissas alternativas razoavelmente possíveis" são premissas que poderiam ter sido razoavelmente incluídas nos modelos de avaliação na data de reporte com base nas circunstâncias naquela data. Uma análise de sensibilidade quantitativa para instrumentos financeiros fornece informações sobre a sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças razoavelmente possíveis dos dados não observáveis na data de mensuração. Assim, não acreditamos que esta divulgação pretende ser uma análise de sensibilidade prospectiva sobre a exposição da entidade a futuras mudanças nas variáveis de mercado.*

CPC 46.94	*IFRS 13.94*	Determinar classes apropriadas de ativos e passivos com base no seguinte: (a) a natureza, as características e os riscos do ativo ou passivo; e (b) o nível de hierarquia do valor justo no qual a mensuração do valor justo é classificado. O número de classes pode ser maior para mensuração do valor justo de itens classificados no Nível 3 da hierarquia de valor justo, porque essas medidas têm um maior grau de incerteza e subjetividade.	

Determinar classes apropriadas de ativos e passivos para os quais as divulgações sobre o valor justo devem ser fornecidas requer julgamento. Uma classe de ativos e passivos, muitas vezes, exigem uma maior desagregação do que as rubricas do balanço patrimonial. No entanto, a entidade fornece informações suficientes para permitir uma conciliação com as rubricas de itens no balanço patrimonial. Se outro CPC/IFRS especifica a classe para um ativo ou passivo, a entidade poderá usar essa classe ao fornecer as informações requeridas do CPC 46/IFRS 13, se essa classe atende aos requisitos do item 94 do CPC 46/IFRS 13.

CPC 46.97 *IFRS 13.97* Para cada classe de ativos e passivos não mensurados pelo valor justo no balanço patrimonial, mas para os quais o valor justo é divulgado, a entidade não precisa fornecer as divulgações detalhadas exigidas pelo CPC 46/IFRS 13, exceto para o seguinte:

CPC 46.93(b) *IFRS 13.93(b)* (a) o nível da hierarquia de valor justo dentro do qual as mensurações de valor justo são classificadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

CPC 46.93(d) *IFRS 13.93(d)* (b) para as mensurações de valor justo classificados no Nível 2 e 3, uma descrição da técnica de avaliação e os dados utilizados na mensuração do valor justo. Se houve uma mudança na técnica de avaliação, divulgar essa mudança e as razões para adotá-la.

CPC 46.93(i) *IFRS 13.93(i)* (c) se o melhor uso possível de um ativo não financeiro difere do seu uso atual, divulgar esse fato e a razão do ativo não financeiro estar sendo usado de uma forma que difere de seu melhor uso possível.

CPC 46.98 *IFRS 13.98* Para um passivo mensurado ao valor justo emitido em conjunto com um instrumento de melhoria de crédito obtido de terceiros indissociável, o emitente deve divulgar a existência dessa melhoria de crédito e se ela está refletida na mensuração do valor justo do passivo.

1.6 Demonstrações financeiras consolidadas e separadas

Regras Gerais

CPC 45.1 *IFRS 12.1* Divulgar informações que permitam os usuários das demonstrações financeiras avaliar:
(a) a natureza de suas participações em outras entidades e os riscos associados a tais participações;
(b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.

CPC 45.3 *IFRS 12.3* Se as divulgações requeridas pelo CPC 45/IFRS 12, juntamente com as divulgações exigidas por outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, não atingirem o objetivo do item 1 do CPC 45/IFRS 12, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais necessárias para atingir esse objetivo. _____

CPC 45.4 *IFRS 12.4* Agregar ou desagregar divulgações, de modo que informações úteis não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuam características diferentes (vide itens B2-B6 do CPC 45/IFRS 12).

CPC 45.B4 *IFRS 12.B4* A entidade deve apresentar informações separadamente para participações em:
(a) controladas; _____
(b) empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*); _____
(c) operações em conjunto; _____
(d) coligadas; e _____
(e) entidades estruturadas não consolidadas. _____

Julgamentos e premissas significativos

CPC 45.7(a) *IFRS 12.7(a)* A entidade deve divulgar informações sobre julgamentos e premissas significativos adotados (e mudanças a esses julgamentos e premissas) ao determinar que tem o controle de outra entidade. _____

CPC 45.8 *IFRS 12.8* Se as mudanças nos fatos e circunstâncias são tais que a conclusão sobre se a entidade tem controle se modifica durante o período de reporte, divulgar as informações requeridas no item 7 do CPC 45/IFRS 12. _____

CPC 45.9 *IFRS 12.9* Exemplos de julgamentos e premissas significativos adotados ao determinar se a entidade:
CPC 45.9(a) *IFRS 12.9(a)* (a) não controla outra entidade, mesmo que detenha mais do que a metade dos direitos de voto da outra entidade; _____
CPC 45.9(b) *IFRS 12.9(b)* (b) controla outra entidade, mesmo que detenha menos do que a metade dos direitos de voto da outra entidade; e _____
CPC 45.9(c) *IFRS 12.9(c)* (c) é agente ou principal (vide itens 58-72 do CPC 36/IFRS 10). _____

Participações em controladas

CPC 45.10 *IFRS 12.10* Divulgar informações que possibilitem aos usuários das demonstrações financeiras:
CPC 45.10(a) *IFRS 12.10(a)* (a) compreender:
CPC 45.10(a)(i) *IFRS 12.10(a)(i)* (i) a composição do grupo econômico; e _____
CPC 45.10(a)(ii) *IFRS 12.10(a)(ii)* (ii) a participação de sócios não controladores nas atividades e nos fluxos de caixa do grupo econômico; e _____
CPC 45.10(b) *IFRS 12.10(b)*
(b) avaliar:
CPC 45.10(b)(i) *IFRS 12.10(b)(i)* (i) a natureza e a extensão de restrições significativas sobre a capacidade de acessar ou usar ativos e liquidar passivos do grupo; _____
CPC 45.10(b)(ii) *IFRS 12.10(b)(ii)* (ii) a natureza dos riscos associados às suas participações em entidades estruturadas consolidadas e mudanças nesses riscos; _____
CPC 45.10(b)(iii) *IFRS 12.10(b)(iii)* (iii) os efeitos de mudanças em sua participação societária em controlada que não resultam em perda de controle; e _____
CPC 45.10(b)(iv) *IFRS 12.10(b)(iv)* (iv) os efeitos da perda de controle de controlada durante o período de reporte.

CPC 45.11 *IFRS 12.11*
Quando as demonstrações financeiras da controlada utilizadas na elaboração de demonstrações consolidadas forem referentes a uma data ou período diferente do das demonstrações consolidadas (vide itens B92 e B93 do CPC 36/IFRS 10), a entidade deve divulgar:
CPC 45.11(a) *IFRS 12.11(a)* (a) a data de reporte das demonstrações financeiras dessa controlada; e _____

CPC 45.11(b)	*IFRS 12.11(b)*	(b) a razão para utilizar uma data ou um período diferente.	
CPC 45.12	*IFRS 12.12*	Para os usuários entenderem a participação que os não controladores possuem em atividades e fluxos de caixa do grupo, divulgar para cada uma das controladas que tenha participação de não controladores que sejam materiais para a entidade que reporta:	
CPC 45.12(a)	*IFRS 12.12(a)*	(a) o nome da controlada;	
CPC 45.12(b)	*IFRS 12.12(b)*	(b) a sede (e o país de constituição, se diferente ao da sede) da controlada;	
CPC 45.12(c)	*IFRS 12.12(c)*	(c) a proporção de participações societárias detidas por sócios não controladores;	
CPC 45.12(d)	*IFRS 12.12(d)*	(d) a proporção de direitos de voto detidos por sócios não controladores, se for diferente da proporção de participações societárias detidas;	
CPC 45.12(e)	*IFRS 12.12(e)*	(e) os lucros e os prejuízos alocados à participações de não controladores da controlada durante o período de reporte;	
CPC 45.12(f)	*IFRS 12.12(f)*	(f) participação de não controladores acumulada da controlada no final do período de reporte; e	
CPC 45.12(g)	*IFRS 12.12(g)*	(g) informações financeiras resumidas sobre a controlada (vide item B10 do CPC 45/IFRS 12).	
CPC 45.13	*IFRS 12.13*	Para permitir que os usuários avaliem a natureza e extensão das restrições significativas sobre a capacidade de acessar ou usar os ativos e liquidar os passivos do grupo, divulgar:	
CPC 45.13(a)	*IFRS 12.13(a)*	(a) restrições significativas sobre a capacidade de acessar ou usar o ativo e liquidar o passivo do grupo, tais como:	
CPC 45.13(a)(i)	*IFRS 12.13(a)(i)*	(i) aquelas que restringem a capacidade da controladora ou de suas controladas de transferir caixa ou outros ativos para (ou de) outras entidades dentro do grupo econômico; e	
CPC 45.13(a)(ii)	*IFRS 12.13(a)(ii)*	(ii) garantias ou outras exigências que possam restringir que dividendos e outras distribuições de capital sejam pagos, ou que empréstimos e adiantamentos sejam feitos ou pagos a (ou por) outras entidades dentro do grupo econômico;	
CPC 45.13(b)	*IFRS 12.13(b)*	(b) a natureza e a extensão em que direitos de proteção de sócios não controladores podem restringir significativamente a capacidade da entidade de acessar ou usar ativos e liquidar passivos do grupo;	
CPC 45.13(c)	*IFRS 12.13(c)*	(c) os valores contábeis, nas demonstrações consolidadas, dos ativos e passivos aos quais se aplicam essas restrições.	
CPC 45.18	*IFRS 12.18*	Para permitir que os usuários avaliem as consequências das mudanças na participação societária de uma controlada que não resultam na perda de controle, divulgar quadro demonstrativo que mostre os efeitos sobre o patrimônio líquido atribuível aos proprietários da controladora de quaisquer mudanças na participação societária em controlada que não resultam na perda de controle.	
CPC 45.19	*IFRS 12.19*	Para permitir que os usuários avaliem as consequências da perda de controle de controlada durante o período de reporte, a entidade deve divulgar o ganho ou a perda, se houver, calculado de acordo com o item 25 do CPC 36/IFRS 10, e:	
IFRS 12.19(a)	*IFRS 12.19(a)*	(a) a parcela desse ganho ou perda atribuível à mensuração de qualquer investimento retido na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido;	
CPC 45.19(b)	*IFRS 12.19(b)*	(b) as rubricas no resultado em que o ganho ou a perda é reconhecido, se não apresentado separadamente.	

Participações em entidades estruturadas consolidadas

Para possibilitar que os usuários avaliem a natureza e as mudanças dos riscos associados com as participações em entidades estruturadas consolidadas, divulgar as informações previstas nos items 14-17 do CPC 45/IFRS 12 abaixo.

CPC 45.14	*IFRS 12.14*	Divulgar os termos de quaisquer acordos contratuais que possam exigir que a controladora ou suas controladas forneçam suporte financeiro a uma entidade estruturada consolidada, incluindo eventos ou circunstâncias que possam expor a entidade que reporta a informação a uma perda.	
CPC 45.15	*IFRS 12.15*	Se, durante o período de reporte, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro a uma entidade estruturada consolidada, divulgar:	
CPC 45.15(a)	*IFRS 12.15(a)*	(a) o tipo e valor do suporte, incluindo situações nas quais a controladora ou suas controladas tenham auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e	
CPC 45.15(b)	*IFRS 12.15(b)*	(b) as razões para o fornecimento de suporte.	

CPC 45.16	*IFRS 12.16*	Se, durante o período de reporte, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro a uma entidade estruturada anteriormente não consolidada e esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada, a entidade deve divulgar uma explicação dos fatores relevantes para chegar a essa decisão.	
CPC 45.17	*IFRS 12.17*	Divulgar quaisquer intenções atuais de fornecer suporte financeiro, ou outro tipo de suporte, a uma entidade estruturada consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada em obter suporte financeiro.	

Participações em entidades estruturadas não consolidadas

Insights 5.10.250.30, 50

Em nosso ponto de vista, o fator principal para requerer divulgações é a consideração da entidade sobre o objetivo e a estrutura da entidade estruturada não consolidada. A entidade que reporta considera os riscos para os quais a outra entidade foi estruturada para criar e repassar para a entidade que reporta e outras partes. Estes conceitos são discutidos no capítulo 2.5 do Insights no contexto de consolidação de controladas. Se a entidade está exposta a variabilidade dos retornos em função de seu envolvimento com uma entidade estruturada não consolidada através de um envolvimento que não está relacionado com o objetivo e desenho da entidade estruturada não consolidada - por exemplo, em uma relação típica de cliente- fornecedor -, então acreditamos que é menos provável que a divulgação da participação será necessária.

CPC 45.24	*IFRS 12.24*	Divulgar informações que possibilitem aos usuários das demonstrações financeiras:	
CPC 45.24(a)	*IFRS 12.24(a)*	(a) compreender a natureza e extensão das participações em entidades estruturadas não consolidadas; e	
CPC 45.24(b), 25	*IFRS 12.24(b), 25*	(b) avaliar a natureza dos riscos associados às participações em entidades estruturadas não consolidadas e mudanças nesses riscos, incluindo informações sobre a exposição da entidade ao risco como resultado do envolvimento que teve com entidades estruturadas não consolidadas em períodos anteriores (por exemplo, patrocínio de entidade estruturada), mesmo que, na data de reporte, a entidade não tenha mais qualquer envolvimento contratual com a entidade estruturada.	

Natureza e extensão das participações em entidades estruturadas não consolidadas

CPC 45.26	*IFRS 12.26*	Divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre participações em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo, entre outras, a natureza, o propósito, o porte e as atividades da entidade estruturada e como a entidade estruturada é financiada.	
CPC 45.27	*IFRS 12.27*	Se a entidade tiver patrocinado uma entidade estruturada não consolidada em relação à qual não forneça as informações exigidas pelo item 29 do CPC 45/IFRS 12 (por exemplo, porque não tem participação na entidade na data de reporte), a entidade deve divulgar:	
CPC 45.27(a)	*IFRS 12.27(a)*	(a) como determinou quais entidades estruturadas patrocinou;	_____
CPC 45.27(b)	*IFRS 12.27(b)*	(b) o resultado dessas entidades estruturadas durante o período de reporte, incluindo uma descrição dos tipos de resultados apresentados; e	_____
CPC 45.27(c)	*IFRS 12.27(c)*	(c) o valor contábil (no momento da transferência) de todos os ativos transferidos a essas entidades estruturadas durante o período de reporte.	_____
CPC 45.28	*IFRS 12.28*	Apresentar as informações do item 27(b) e (c) do CPC 45/IFRS 12, em formato tabular, salvo se outro formato seja mais adequado. Classificar as atividades de patrocínio em categorias relevantes.	_____

Insights 5.10.270.60-70		*Para identificar se a entidade precisa fornecer divulgações relacionadas com o patrocínio sobre uma entidade estruturada não consolidada em um determinado período de reporte, parece-nos que considerar os fatores descritos no parágrafo 2.5.930.70 do Insights pode ser útil. O objetivo desses fatores e as questões relacionadas, é avaliar a extensão ou a proximidade da relação entre a entidade e a entidade estruturada não consolidada, como uma medida para determinar se existe patrocínio e, consequentemente, se é exigida divulgação nos termos do item 27 do CPC 45/IFRS. Nenhum desses fatores é necessariamente um indicador conclusivo. Pelo contrário, a relação entre a entidade patrocinadora e a entidade estruturada não consolidada deve ser considerada a partir da sua substância e perspectiva econômica.*	

Natureza e alterações nos riscos associados com as participações em entidades estruturadas não consolidadas

CPC 45.29	*IFRS 12.29*	Divulgar em formato tabular, salvo se outro formato seja mais adequado, um resumo do que segue:	
CPC 45.29(a)	*IFRS 12.29(a)*	(a) os valores contábeis dos ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras relativos às participações em entidades estruturadas não consolidadas;	
CPC 45.29(b)	*IFRS 12.29(b)*	(b) rubricas do balanço patrimonial em que esses ativos e passivos estiverem reconhecidos;	
CPC 45.29(c)	*IFRS 12.29(c)*	(c) o valor que melhor representa a exposição máxima da entidade à perda decorrente de suas participações nas entidades estruturadas não consolidadas, incluindo como a exposição máxima à perda é determinada; se não puder quantificar sua exposição máxima à perda decorrente de suas participações nas entidades estruturadas não consolidadas, a entidade deve divulgar este fato e as razões para tanto; e	
CPC 45.29(d)	*IFRS 12.29(d)*	(d) uma comparação dos valores contábeis dos ativos e passivos da entidade que se relacionam com as suas participações em entidades estruturadas não consolidadas e a exposição máxima da entidade a perdas decorrentes dessas entidades.	
CPC 45.30	*IFRS 12.30*	Se durante o período de relatório, a entidade tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro suporte a uma entidade estruturada não consolidada na qual anteriormente teve ou atualmente tenha participação, a entidade deve divulgar:	
CPC 45.30(a)	*IFRS 12.30(a)*	(a) o tipo e o valor do suporte fornecido, incluindo situações nas quais a entidade tenha auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e	
CPC 45.30(b)	*IFRS 12.30(b)*	(b) as razões para o fornecimento do suporte.	
CPC 45.31	*IFRS 12.31*	Divulgar quaisquer intenções atuais de fornecer suporte financeiro, ou outro tipo de suporte a uma entidade estruturada não consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada a obter suporte financeiro.	
CPC 45.B25-B26	*IFRS 12.B25-B26*	Divulgar informações adicionais que sejam necessárias para atingir o objetivo de divulgação do item 24(b) do CPC 45/IFRS 12. Exemplos de informações adicionais que, dependendo das circunstâncias, podem ser relevantes a este respeito, incluem:	
CPC 45.B26(a)	*IFRS 12.B26(a)*	(a) os termos de um acordo que poderia exigir que a entidade fornecesse suporte financeiro a uma entidade estruturada não consolidada (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito com obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro), incluindo:	
CPC 45.B26(a) (i)	*IFRS 12.B26(a)(i)*	(i) descrição de eventos ou circunstâncias que podem expor a entidade que reporta a informação a uma perda;	
CPC 45.B26(a) (ii)	*IFRS 12.B26(a)(ii)*	(ii) se há quaisquer termos que limitam a obrigação; e	
CPC 45.B26(a)(iii)	*IFRS 12.B26(a)(iii)*	(iii) se há quaisquer partes que fornecem suporte financeiro e, em caso afirmativo, como a obrigação da entidade que reporta a informação se classifica em relação às obrigações das demais partes;	
CPC 45.B26(b)	*IFRS 12.B26(b)*	(b) perdas incorridas pela entidade durante o período de reporte em relação às suas participações em entidades estruturadas não consolidadas;	
CPC 45.B26(c)	*IFRS 12.B26(c)*	(c) os tipos de receita que a entidade recebeu durante o período de reporte em decorrência de sua participação em entidades estruturadas não consolidadas;	
CPC 45.B26(d)	*IFRS 12.B26(d)*	(d) se a entidade está obrigada a absorver as perdas de uma entidade estruturada não consolidada antes de outras partes, o limite máximo dessas perdas para a entidade, e (se relevante) a ordem (ranking) e os valores de potenciais perdas assumidas por partes cujas participações se classifiquem abaixo da participação da entidade em entidade estruturada não consolidada;	

CPC 45.B26(e)	*IFRS 12.B26(e)*	(e) informações sobre quaisquer acordos de liquidez, garantias ou outros compromissos com terceiros que podem afetar o valor justo ou o risco das participações da entidade em entidades estruturadas não consolidadas;	
CPC 45.B26(f)	*IFRS 12.B26(f)*	(f) quaisquer dificuldades que a entidade estruturada não consolidada tenha experimentado ao financiar suas atividades durante o período de reporte; e	
CPC 45.B26(g)	*IFRS 12.B26(g)*	(g) em relação à estrutura de financiamento da entidade estruturada não consolidada, as formas de financiamento (por exemplo, títulos negociáveis de curto prazo (commercial papers) ou títulos de médio prazo) e sua vida média ponderada. Tais informações podem incluir análise de vencimento dos ativos e do financiamento de uma entidade estruturada não consolidada, se a entidade estruturada tiver ativos de prazo mais longo financiados por passivos de mais curto prazo.	

Demonstrações financeiras separadas

CPC 35.15	*IAS 27.15*	Aplicar todos os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB quando fizer divulgações em suas demonstrações financeiras separadas, incluindo as exigências especificadas nos itens 16 e 17 do CPC 35/IAS 27.	
CPC 35.16	*IAS 27.16*	Quando a controladora, de acordo com o item 4(a) do CPC 36/IFRS 10, decidir e legalmente puder não elaborar demonstrações financeiras consolidadas, apresentando alternativamente, demonstrações financeiras separadas, ela deve divulgar em suas demonstrações separadas:	
CPC 35.16(a)	*IAS 27.16(a)*	(a) as seguintes informações:	
		(i) o fato de tratar-se de demonstrações separadas; o fato de ter sido utilizada a dispensa da consolidação prevista em norma; e	
		(ii) o nome e o endereço principal da entidade (e o país de constituição da entidade, caso seja diferente) que seja sua controladora final ou intermediária, cujas demonstrações consolidadas, elaboradas em consonância com os Pronunciamentos Técnicos do CPC ou do IASB, foram elaboradas e disponibilizadas ao público; e o endereço onde podem ser obtidas referidas demonstrações consolidadas;	
CPC 35.16(b)	*IAS 27.16(b)*	(b) uma lista de investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:	
CPC 35.16(b)(i)	*IAS 27.16(b)(i)*	(i) o nome de referidas investidas;	
CPC 35.16(b)(ii)	*IAS 27.16(b)(ii)*	(ii) o endereço principal de referidas investidas (e o país de constituição da investida, caso seja diferente); e	
CPC 35.16(b)(iii)	*IAS 27.16(b)(iii)*	(iii) a proporção dos seus interesses na investida (e a proporção do capital votante, caso seja diferente).	
CPC 35.17	*IAS 27.17*	Quando a controladora (que não se encontra na situação descrita nos itens 16-16A do CPC 35/IAS 27), ou o investidor com controle conjunto ou influência significativa em uma investida elaborar demonstrações separadas, a controladora ou o investidor deve identificar as demonstrações financeiras elaboradas em consonância com os CPCs 36/IFRS 10, CPC 19/IFRS 11 e CPC 18/IAS 28, com as quais as demonstrações separadas têm relação. A controladora ou o investidor devem também divulgar em suas demonstrações separadas:	
CPC 35.17(a)	*IAS 27.17(a)*	(a) o fato de tratar-se de demonstrações separadas e as razões do porquê de essas demonstrações financeiras terem sido elaboradas, caso não sejam requeridas por lei; e	
CPC 35.17(b)	*IAS 27.17(b)*	(b) uma lista dos investimentos significativos em controladas, empreendimentos controlados em conjunto e coligadas, incluindo:	
	IAS 27.17(b)(i)	(i) o nome das referidas investidas;	
	IAS 27.17(b)(ii)	(ii) o endereço principal de referidas investidas (e o país de constituição de referidas investidas, caso seja diferente); e	
	IAS 27.17(b)(iii)	(iii) a proporção dos seus interesses na investida (e a proporção do capital votante, caso seja diferente).	

1.7 Combinação de negócios

Combinações de negócios efetuadas durante o período

CPC 15.59(a), 60, B64	*IFRS 3.59(a), 60, B64*	O adquirente deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros de combinação de negócios que ocorra durante o período de reporte. O adquirente deve divulgar em especial as seguintes informações para cada combinação de negócios ocorrida durante o período:	
CPC 15.B64(a)	*IFRS 3.B64(a)*	(a) nome e a descrição da adquirida;	
CPC15.B64(b)	*IFRS 3.B64(b)*	(b) data da aquisição;	
CPC 15.B64(c)	*IFRS 3.B64(c)*	(c) percentual do capital votante adquirido, bem como o percentual da participação total a3dquirida;	
CPC 15.B64(d)	*IFRS 3.B64(d)*	(d) principais motivos da combinação de negócios e a descrição de como o controle da adquirida foi obtido pelo adquirente;	
CPC 15.B64(e)	*IFRS 3.B64(e)*	(e) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido, tal como sinergias esperadas pela combinação das operações da adquirida com as do adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento em separado e outros fatores;	
CPC 15.B64(f)	*IFRS 3.B64(f)*	(f) valor justo, na data da aquisição, da contraprestação total transferida, bem como o valor justo na data da aquisição, dos tipos mais relevantes de contraprestação, tais como:	
CPC 15.B64(f)(i)	*IFRS 3.B64(f)(i)*	(i) caixa;	
CPC 15.B64(f)(ii)	*IFRS 3.B64(f)(ii)*	(ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, inclusive um negócio ou uma controlada do adquirente;	
CPC 15.B64(f)(iii)	*IFRS 3.B64(f)(iii)*	(iii) passivos incorridos, como por exemplo um passivo por contraprestação contingente; e	
CPC 15.B64(f)(iv)	*IFRS 3.B64(f)(iv)*	(iv) participações societárias do adquirente, inclusive o número de ações ou instrumentos emitidos ou que se pode emitir, e o método adotado na mensuração do valor justo dessas ações ou instrumentos.	
CPC15.B64(g)	*IFRS3.B64(g)*	(g) para os acordos para contraprestação contingente e para os ativos de indenização:	
CPC15.B64(g)(i)	*IFRS3.B64(g)(i)*	(i) valor reconhecido na data da aquisição;	
CPC15.B64(g)(ii)	*IFRS3.B64(g)(ii)*	(ii) descrição do acordo e das bases para determinação do valor do pagamento; e	
CPC15.B64(g)(iii)	*IFRS3.B64(g)(iii)*	(iii) estimativa da faixa de valores dos resultados (não descontados) ou, caso a faixa de valores não possa ser estimada, a indicação desse fato e as razões pelas quais não foi possível estimá-la. Quando não houver um valor máximo determinado para o pagamento (ou seja, não há limite de valor estabelecido), tal fato deve ser divulgado pelo adquirente.	
CPC15.B64(h)	*IFRS3.B64(h)*	(h) para os recebíveis adquiridos:	
CPC15.B64(h)(i)	*IFRS3.B64(h)(i)*	(i) valor justo dos recebíveis;	
CPC15.B64(h)(ii)	*IFRS3.B64(h)(ii)*	(ii) valor nominal bruto dos recebíveis; e	
CPC15.B64(h)(iii)	*IFRS3.B64(h)(iii)*	(iii) a melhor estimativa, na data da aquisição, para os fluxos de caixa contratuais para os quais se tem a expectativa de perdas por não realização.	
CPC15.B64(h)		As divulgações devem ser procedidas para as principais classes de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos mercantis financeiros diretos e quaisquer outras classes de recebíveis.	
CPC15.B64(i)	*IFRS3.B64(i)*	(i) montantes reconhecidos, na data da aquisição, para cada uma das principais classes de ativos adquiridos e passivos assumidos;	
CPC15.B64(j)	*IFRS3.B64(j)*	(j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o item 23, a informação exigida pelo item 85 do CPC 25/IAS 37. Quando um passivo contingente não tiver sido reconhecido porque não foi possível mensurar o seu valor justo com confiabilidade, o adquirente deve divulgar:	
CPC15.B64(j)(i)	*IFRS3.B64(j)(i)*	(i) a informação exigida pelo item 86 do CPC 25/IAS 37; e	
CPC15.B64(j)(ii)	*IFRS3.B64(j)(ii)*	(ii) as razões pelas quais o passivo não pôde ser mensurado com confiabilidade.	
CPC15.B64(k)	*IFRS3.B64(k)*	(k) o valor total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que se espera que seja dedutível para fins fiscais;	

CPC15.B64(l) *IFRS3.B64(l)* (l) para as operações reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e da assunção de passivos na combinação de negócio, de acordo com o item 51 CPC 15/IFRS 3:

CPC15.B64(l)(i) *IFRS3.B64(l)(i)* (i) descrição de cada operação;

CPC15.B64(l)(ii) *IFRS3.B64(l)(ii)* (ii) a forma como o adquirente contabilizou cada operação;

CPC15.B64(l)(iii) *IFRS3.B64(l)(iii)* (iii) o valor reconhecido para cada operação e a linha do item das demonstrações financeiras em que estiver reconhecido (para cada operação); e

CPC15.B64(l)(iv) *IFRS3.B64(l)(iv)* (iv) o método utilizado para determinar o valor dessa liquidação, caso a operação seja uma liquidação efetiva de relacionamento preexistente.

CPC 15.B64(m) *IFRS 3.B64(m)* (m) a divulgação das operações reconhecidas separadamente exigida pelo CPC 15.B64(l), deve incluir:

(i) o valor dos custos de aquisição relacionados;

(ii) o valor da parte desses custos que foi reconhecida como despesa;

(iii) a linha do item (ou dos itens) da demonstração do resultado em que tais despesas foram reconhecidas;

(iv) o valor de quaisquer custos de emissão de títulos não reconhecidos como despesa; e

(v) a informação de como tais custos de emissão foram reconhecidos

CPC 15.B64(n) *IFRS 3.B64(n)* (n) no caso de compra vantajosa:

CPC 15.B64(n)(i) *IFRS 3.B64(n)(i)* (i) o valor do ganho reconhecido de acordo com o item 34 do CPC 15/IFRS 3 e a linha do item da demonstração do resultado em que o ganho foi reconhecido; e

CPC 15.B64(n)(ii) *IFRS 3.B64(n)(ii)* (ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho.

CPC 15.B64(o) *IFRS 3.B64(o)* (o) para cada combinação de negócios em que o adquirente, na data da aquisição, possuir menos do que 100% de participação societária da adquirida:

CPC 15.B64(o)(i) *IFRS 3.B64(o)(i)* (i) o valor da participação de não controladores na adquirida, reconhecido na data da aquisição, e as bases de mensuração desse valor; e

CPC 15.B64(o)(ii) *IFRS 3.B64(o)(ii)* (ii) para cada participação de não controladores na adquirida mensurada ao valor justo, as técnicas de avaliação e as informações significativas utilizadas na mensuração desse valor justo.

CPC 15.B64(p) *IFRS 3.B64(p)* (p) em combinação alcançada em estágios:

CPC 15.B64(p)(i) *IFRS 3.B64(p)(i)* (i) o valor justo, na data da aquisição, da participação societária na adquirida que o adquirente mantinha imediatamente antes da data da aquisição; e

CPC 15.B64(p)(ii) *IFRS 3.B64(p)(ii)* (ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecidos em decorrência da remensuração ao valor justo da participação do adquirente na adquirida antes da combinação de negócios (veja item 42 do CPC 15/IFRS 3) e a linha do item na demonstração do resultado em que esse ganho ou perda foi reconhecido.

CPC 15.B64(q) *IFRS 3.B64(q)* (q) as seguintes informações:

CPC 15.B64(q)(i) *IFRS 3.B64(q)(i)* (i) os montantes das receitas e do resultado do período da adquirida a partir da data da aquisição que foram incluídos na demonstração consolidada do resultado e na demonstração do resultado do período de reporte; e

CPC 15.B64(q)(ii) *IFRS 3.B64(q)(ii)* (ii) as receitas e o resultado do período da entidade combinada para o período de reporte corrente, como se a data da aquisição, para todas as combinações ocorridas durante o ano, fosse o início do período de reporte anual.

CPC 15.B64(q) *IFRS 3.B64(q)* Para o caso de ser impraticável a divulgação de qualquer das informações exigidas pela letra (q), o adquirente deve divulgar esse fato e explicar por que sua divulgação é impraticável. O CPC 15/IFRS 3 utiliza o termo “impraticável” com o mesmo significado utilizado no CPC 23/IAS 8.

nsights 2.6.1120.40 *[Em uma aquisição por etapas], qualquer investimento na adquirida, que foi realizado antes de obter o controle é considerado vendido e posteriormente recomprado na data de aquisição. Assim, em nosso ponto de vista, a divulgação de que o ganho ou perda (veja item 42 do CPC 15/IFRS 3) deve ser na mesma base como se o investimento tivesse sido vendido a terceiros.*

CPC 19.21A	*IFRS 11.21A*	Quando a entidade adquire uma participação em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, tal como definido no CPC 15/IFRS 3, aplicam-se, na extensão de sua participação, de acordo com o item 20, todos os princípios sobre a contabilização de combinação de negócios do CPC 15/IFRS 3 e outros pronunciamentos, que não conflitem com as orientações do CPC 19/IFRS 11. A entidade deve divulgar as informações exigidas por aqueles pronunciamentos em relação à combinação de negócios. Isto se aplica às aquisições de participação inicial e adicionais em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitua um negócio.
CPC 15.B65	*IFRS 3.B65*	Para as combinações de negócios realizadas durante o período que individualmente não são imateriais, mas que coletivamente são, o adquirente pode divulgar as informações exigidas nos itens B64(e) a B64(q) do CPC 15/IFRS3 de modo agregado.
CPC 15.63	*IFRS 3.63*	Se as divulgações exigidas pelo CPC 15/IFRS 3 e outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB não forem suficientes para cumprir os objetivos estabelecidos nos itens 59 e 61 do CPC 15/IFRS 3, o adquirente deve divulgar toda e qualquer informação adicional necessária para que esses objetivos sejam cumpridos.
		Combinações de negócios que ocorram após o final do período de emissão de relatório, porém antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão
CPC 15. 59(b), 60,64	*IFRS 3.59(b), 60, B64*	Um adquirente divulga informações que permitem aos usuários de suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro de combinações de negócios efetuadas após a data do balanço, mas antes que as demonstrações financeiras sejam autorizadas para emissão. Um adquirente divulga, em particular, as seguintes informações para cada combinação de negócios que foi efetuada após a data do balanço, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão:
CPC 15.B64(a)	*IFRS 3.B64(a)*	(a) nome e descrição da adquirida;
CPC15.B64(b)	*IFRS 3.B64(b)*	(b) data da aquisição;
CPC 15.B64(c)	*IFRS 3.B64(c)*	(c) percentual do capital votante adquirido, bem como o percentual da participação total adquirida;
CPC 15.B64(d)	*IFRS 3.B64(d)*	(d) principais motivos da combinação de negócios e descrição de como o controle da adquirida foi obtido pelo adquirente;
CPC 15.B64(e)	*IFRS 3.B64(e)*	(e) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido, tais como sinergias esperadas pela combinação das operações da adquirida com as do adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento em separado ou outros fatores;
CPC 15.B64(f)	*IFRS 3.B64(f)*	(f) valor justo, na data da aquisição, da contraprestação total transferida, bem como o valor justo, na data da aquisição, dos tipos mais relevantes de contraprestação, tais como:
CPC 15.B64(f)(i)	*IFRS 3.B64(f)(i)*	(i) caixa;
CPC 15.B64(f)(ii)	*IFRS 3.B64(f)(ii)*	(ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, inclusive um negócio ou uma controlada do adquirente;
CPC 15.B64(f)(iii)	*IFRS 3.B64(f)(iii)*	(iii) passivos incorridos, como, por exemplo, passivo por contraprestação contingente; e
CPC 15.B64(f)(iv)	*IFRS 3.B64(f)(iv)*	(iv) participações societárias do adquirente, inclusive o número de ações ou instrumentos emitidos ou que se pode emitir, e o método adotado na mensuração do valor justo dessas ações ou instrumentos;
CPC 15.B64(g)	*IFRS 3.B64(g)*	(g) para os acordos para contraprestação contingente e para os ativos de indenização:
CPC 15.B64(g)(i)	*IFRS 3.B64(g)(i)*	(i) valor reconhecido na data da aquisição;
CPC 15.B64(g)(ii)	*IFRS 3.B64(g)(ii)*	(ii) descrição do acordo e das bases para determinação do valor do pagamento; e

CPC 15.B64(g)(iii)	*IFRS 3.B64(g)(iii)*	(iii) estimativa da faixa de valores dos resultados (não descontados) ou, caso a faixa de valores não possa ser estimada, a indicação desse fato e as razões pelas quais não foi possível estimá-la. Quando não houver um valor máximo determinado para o pagamento (ou seja, não há limite de valor estabelecido), tal fato deve ser divulgado pelo adquirente;	
CPC 15.B64(h)	*IFRS 3.B64(h)*	(h) para os recebíveis adquiridos:	
CPC 15.B64(h)(i)	*IFRS 3.B64(h)(i)*	(i) valor justo dos recebíveis;	
CPC 15.B64(h)(ii)	*IFRS 3.B64(h)(ii)*	(ii) valor contratual bruto dos recebíveis; e	
CPC 15.B64(h)(iii)	*IFRS 3.B64(h)(iii)*	(iii) a melhor estimativa, na data da aquisição, dos fluxos de caixa contratuais para os quais se tem a expectativa de perdas por não realização.	
CPC 15.B64(h)		As divulgações devem ser procedidas para as principais classes de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos financeiros diretos e quaisquer outras classes de recebíveis.	
CPC 15.B64(i)	*IFRS 3.B64(i)*	(i) montantes reconhecidos, na data da aquisição, para cada uma das principais classes de ativos adquiridos e passivos assumidos;	
CPC 15.B64(j)	*IFRS 3.B64(j)*	(j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o item 23, a informação exigida pelo item 85 do CPC 25/IAS 37. Quando um passivo contingente não tiver sido reconhecido porque não foi possível mensurar o seu valor justo com confiabilidade, o adquirente deve divulgar:	
CPC 15.B64(j)(i)	*IFRS 3.B64(j)(i)*	(i) a informação exigida pelo item 86 do CPC 25/IAS 37; e	
CPC 15.B64(j)(ii)	*IFRS 3.B64(j)(ii)*	(ii) as razões pelas quais o passivo não pôde ser mensurado com confiabilidade.	
CPC 15.B64(k)	*IFRS 3.B64(k)*	(k) o valor total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que se espera que seja dedutível para fins fiscais;	
CPC 15.B64(l)	*IFRS 3.B64(l)*	(l) para as operações reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e da assunção de passivos na combinação de negócio, de acordo com o item 51 CPC 15/IFRS 3:	
CPC 15.B64(l)(i)	*IFRS 3.B64(l)(i)*	(i) descrição de cada operação;	
CPC 15.B64(l)(ii)	*IFRS 3.B64(l)(ii)*	(ii) a forma como o adquirente contabilizou cada operação;	
CPC 15.B64(l)(iii)	*IFRS 3.B64(l)(iii)*	(iii) o valor reconhecido para cada operação e a linha do item das demonstrações financeiras em que estiver reconhecido (para cada operação); e	
CPC 15.B64(l)(iv)	*IFRS 3.B64(l)(iv)*	(iv) o método utilizado para determinar o valor dessa liquidação, caso a operação seja uma liquidação efetiva de relacionamento preexistente.	
CPC 15.B64(m)	*IFRS 3.B64(m)*	(m) a divulgação das operações reconhecidas separadamente exigida pelo CPC 15/IFRS 3.B64(l), deve incluir:	
		(i) o valor dos custos de aquisição relacionados;	
		(ii) o valor da parte desses custos que foi reconhecida como despesa;	
		(iii) a linha do item (ou dos itens) da demonstração do resultado em que tais despesas foram reconhecidas;	
		(iv) o valor de quaisquer custos de emissão de títulos não reconhecidos como despesa; e	
		(v) a informação de como tais custos de emissão foram reconhecidos	
CPC 15.B64(n)	*IFRS 3.B64(n)*	(n) no caso de compra vantajosa:	
CPC 15.B64(n)(i)	*IFRS 3.B64(n)(i)*	(i) o valor do ganho reconhecido de acordo com o item 34 do CPC 15/IFRS 3 e a linha do item da demonstração do resultado em que o ganho foi reconhecido; e	
CPC 15.B64(n)(ii)	*IFRS 3.B64(n)(ii)*	(ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho.	
CPC 15.B64(o)	*IFRS 3.B64(o)*	(o) para cada combinação de negócios em que o adquirente, na data da aquisição, possuir menos do que 100% de participação societária da adquirida:	
CPC 15.B64(o)(i)	*IFRS 3.B64(o)(i)*	(i) o valor da participação de não controladores na adquirida, reconhecido na data da aquisição, e as bases de mensuração desse valor; e	
CPC 15.B64(o)(ii)	*IFRS 3.B64(o)(ii)*	(ii) para cada participação de não controladores na adquirida mensurada ao valor justo, as técnicas de avaliação e as informações significativas utilizadas na mensuração desse valor justo.	

CPC 15.B64(p)	*IFRS 3.B64(p)*	(p) em combinação alcançada em estágios:	
CPC 15.B64(p)(i)	*IFRS 3.B64(p)(i)*	(i) o valor justo, na data da aquisição, da participação societária na adquirida que o adquirente mantinha imediatamente antes da data da aquisição; e	
CPC 15.B64(p)(ii)	*IFRS 3.B64(p)(ii)*	(ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecidos em decorrência da remensuração ao valor justo da participação do adquirente na adquirida antes da combinação de negócios (veja item 42 do CPC 15/IFRS 3) e a linha do item na demonstração do resultado em que esse ganho ou perda foi reconhecido.	
CPC 15.B64(q)	*IFRS 3.B64(q)*	(q) as seguintes informações:	
CPC 15.B64(q)(i)	*IFRS 3.B64(q)(i)*	(i) os montantes das receitas e do resultado do período da adquirida a partir da data da aquisição que foram incluídos na demonstração consolidada do resultado e na demonstração do resultado do período de reporte; e	
CPC 15.B64(q)(ii)	*IFRS 3.B64(q)(ii)*	(ii) as receitas e o resultado do período da entidade combinada para o período de reporte corrente, como se a data da aquisição, para todas as combinações ocorridas durante o ano, fosse o início do período de reporte anual.	
CPC 15.B64(q)	*IFRS 3.B64(q)*	Para o caso de ser impraticável a divulgação de qualquer das informações exigidas pela letra (q), o adquirente deve divulgar esse fato e explicar por que sua divulgação é impraticável. O CPC 15/IFRS 3 utiliza o termo “impraticável” com o mesmo significado utilizado no CPC 23/IAS 8.	
CPC 15.B66	*IFRS 3.B66*	Quando a data da aquisição de uma combinação de negócios for posterior ao final do período de reporte, mas for anterior à data de as demonstrações contábeis estarem autorizadas para publicação, o adquirente deve divulgar as informações requeridas no item B64, a menos que a contabilização inicial da combinação estiver incompleta no momento em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para publicação. Nessa situação, o adquirente deve descrever quais divulgações não puderam ser feitas e as respectivas razões para tal.	
CPC 15.63	*IFRS 3.63*	Se as divulgações exigidas pelo CPC 15/IFRS 3 e outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB não forem suficientes para cumprir os objetivos estabelecidos nos itens 59 e 61 do CPC 15/IFRS 3, o adquirente deve divulgar toda e qualquer a informação adicional necessária para que esses objetivos sejam cumpridos.	
		Ajustes	
CPC 15.61	*IFRS 3.61*	O adquirente deve divulgar as informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período de reporte corrente pertinentes às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores.	
		Período de Mensuração	
CPC 15.61-62 B67(a)	*IFRS3.61-62, B67(a)*	Quando a contabilização inicial de uma combinação de negócios estiver incompleta (item 45 do CPC 15/IFRS 3) e, consequentemente, determinados ativos, passivos, participação de não controladores ou itens da contraprestação transferida, bem como os respectivos montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras para a combinação, tiverem sido estabelecidos apenas provisoriamente, o adquirente deve divulgar as seguintes informações para cada combinação de negócio material ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais, porém coletivamente materiais:	
CPC 15.B67(a)(i)	*IFRS 3.B67(a)(i)*	(a) as razões para o porquê de a contabilização inicial da combinação de negócios estar incompleta;	
CPC 15.B67(a)(ii)	*IFRS 3.B67(a)(ii)*	(b) os ativos, os passivos, as participações societárias ou os itens da contraprestação transferida para os quais a contabilização inicial está incompleta; e	

CPC 15.B67(a)(iii) *IFRS 3.B67(a)(iii)* (c) a natureza e o montante de qualquer ajuste no período de mensuração reconhecido durante o período de reporte, de acordo com o disposto no item 49 do CPC 15/IFRS 3.

Insights 2.6.1040.20 *Geralmente espera-se que a possibilidade de ajustes subsequentes à contabilização da aquisição durante o período de mensuração tenha sido identificada nas divulgações em todas as demonstrações financeiras da adquirente emitidas após a combinação de negócios, mas antes dos ajustes terem sido identificados. Assim, a menos que o adquirente tenha um alto nível de confiança de que identificou todos os passivos contingentes assumidos, é aconselhável que o adquirente divulgue o status da identificação desses passivos nas demonstrações financeiras durante o período de mensuração.*

Avaliação dos efeitos financeiros de ganhos, perdas, correções de erro e outros ajustes reconhecidos no período atual

CPC 15.B67(e) *IFRS 3.B67(e)* O adquirente deve divulgar (para cada combinação material ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais, porém coletivamente materiais) o valor e uma explicação de qualquer ganho ou perda reconhecido no período de reporte corrente e que:

CPC 15.B67(e) *IFRS 3.B67(e)(i)* (a) sejam relativos aos ativos identificáveis adquiridos ou aos passivos assumidos em combinação de negócios realizada no período de reporte corrente ou anterior; e

CPC 15.B67(e) *IFRS 3.B67(e)(ii)* (b) sejam de tal natureza e magnitude ou incidência que tornem sua divulgação relevante para o entendimento das demonstrações financeiras da entidade combinada.

1.8 Conversão de moeda estrangeira e hiperinflação

Geral

CPC 02.52	*IAS 21.52*	Divulgar:	
CPC 02.52(a)	*IAS 2.1.52(a)*	(a) o montante das variações cambiais reconhecidas na demonstração do resultado, com exceção daquelas originadas de instrumentos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o CPC 38/IAS 39 e o OCPC 3; e	
CPC 02.52 (b)	*IAS 21.52(b)*	(b) variações cambiais líquidas reconhecidas em outros resultados abrangentes e registradas em conta específica no patrimônio líquido, e a conciliação do montante de tais variações no início e no final do período.	
CPC 02.54	*IAS 21.54*	Quando houver alteração na moeda funcional da entidade que reporta a informação ou de entidade no exterior significativa, esse fato deve ser divulgado.	
CPC 02.54	*IAS 21.54*	A razão para a alteração da moeda funcional deve ser divulgada.	

Moeda funcional e de apresentação

CPC 02.53	*IAS 21.53*	Quando a moeda de apresentação das demonstrações financeiras for diferente da moeda funcional, esse fato deve ser divulgado.	
CPC 02.53	*IAS 21.53*	A entidade deve divulgar também: (a) a moeda funcional; e (b) a razão para a utilização de uma moeda de apresentação diferente.	

CPC 02.55	*IAS 21.55*	Quando a entidade apresentar suas demonstrações financeiras em moeda que é diferente da sua moeda funcional, ela só deve mencionar que essas demonstrações estão em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil ou IFRSs se elas estiverem de acordo com todas as exigências de cada Pronunciamento Técnico, Orientação e Interpretação do CPC ou do IASB aplicáveis, incluindo o método de conversão definido nos itens 39 e 42 do CPC 02/IAS 21.

Insights 2.7.330.10 *A mesma moeda de apresentação é utilizada para todos os períodos apresentados. Geralmente, se uma entidade altera sua moeda de apresentação, então ela apresenta as suas demonstrações financeiras, incluindo informações comparativas, como se a nova moeda de apresentação sempre tivesse sido a moeda de apresentação da entidade. A apresentação de informação comparativa quando há uma alteração na moeda de apresentação relacionada com uma alteração da moeda funcional é citada no parágrafo 2.7.320 do Insights. Em nosso ponto de vista, a conversão de informações comparativas para uma nova moeda de apresentação é uma mudança que requer, de acordo com a CPC 26/IAS 1, apresentação de uma terceira demonstração da posição financeira no início do período anterior apresentado, quando tais informações são consideradas relevantes.*

Informações divulgadas em uma moeda que não a moeda funcional ou de apresentação da entidade

CPC 02.57	*IAS 21.57*	Quando a entidade apresentar suas demonstrações financeiras ou outras informações financeiras em uma moeda que seja diferente da sua moeda funcional ou da moeda de apresentação das demonstrações financeiras, e as exigências do item 55 do CPC 02/IAS 21 não forem observadas, a mesma entidade deve:	
CPC 02.57(a)	*IAS 21.57(a)*	(a) identificar claramente as informações como sendo informações suplementares para distingui-las das informações que estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil ou IFRSs;	
CPC 02.57(b)	*IAS 21.57(b)*	(b) divulgar a moeda utilizada para essas informações suplementares; e	
CPC 02.57(c)	*IAS21.57(c)*	(c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares.	

Moeda não conversível em outra moeda

Transição das divulgações

IAS 21.60L Se essas alterações forem aplicadas antes de sua data de vigência, deve-se divulgar esse fato.

Transição

IAS21.60M Ao aplicar as alterações, a entidade não reapresenta as informações comparativas. Em vez disso:

(a) quando a entidade apresenta transações em moeda estrangeira em sua moeda funcional e, na data de aplicação inicial, conclui que sua moeda funcional não é conversível na moeda estrangeira ou, se aplicável, conclui que a moeda estrangeira não é conversível em sua moeda funcional, na data de aplicação inicial a entidade:

(i) converte os itens monetários em moeda estrangeira afetados e os itens não monetários mensurados ao valor justo em moeda estrangeira utilizando a taxa de câmbio à vista estimada nessa data; e

(ii) reconhece qualquer efeito decorrente da aplicação inicial das alterações como um ajuste no saldo de abertura dos lucros acumulados.

(b) quando a entidade utiliza uma moeda de apresentação diferente de sua moeda funcional ou converte os resultados e a posição financeira de uma operação no exterior e, na data de aplicação inicial, conclui que sua moeda funcional (ou a moeda funcional da operação no exterior) não é conversível em sua moeda de apresentação ou, se aplicável, conclui que sua moeda de apresentação não é conversível em sua moeda funcional (ou na moeda funcional da operação no exterior), na data de aplicação inicial a entidade:

(i) converte os ativos e passivos afetados utilizando a taxa de câmbio à vista estimada nessa data;

(ii) converte os itens de patrimônio líquido afetados utilizando a taxa de câmbio à vista estimada nessa data, se a moeda funcional da entidade for hiperinflacionária; e

(iii) reconhece qualquer efeito decorrente da aplicação inicial das alterações como um ajuste no montante acumulado das diferenças de conversão – acumuladas em um componente separado do patrimônio líquido.

CPC 02.57 *IAS 21.57* Quando a entidade apresenta suas demonstrações financeiras ou outras informações financeiras em uma moeda diferente de sua moeda funcional ou de sua moeda de apresentação e os requisitos do item 55 da CPC 02/IAS 21 não forem observadas, a mesma entidade deve:

(a) identificar claramente as informações como sendo informações suplementares para distingui-las das informações que estão de acordo com o CPC e IFRS; _____

(b) divulgar a moeda utilizada para essas informações suplementares; _____

(c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares. _____

Moeda não conversível em outra moeda

Quando uma entidade estima uma taxa de câmbio à vista porque uma moeda não é conversível (consulte o CPC 02/IAS 21.19A), a entidade divulga informações que permitem aos usuários de suas demonstrações financeiras entender como a não possibilidade de conversão da moeda em outra moeda afeta, ou espera-se que afete, o desempenho financeiro, a posição patrimonial e financeira e os fluxos de caixa da entidade. Para atingir esse objetivo, uma entidade divulga informações sobre:

CPC 21.57A(a) IAS 21.57A(a) (a) a natureza e os efeitos financeiros da moeda não poder ser convertida em outra moeda; _____

CPC 21.57A(b) IAS 21.57A(b) (b) a(s) taxa(s) de câmbio à vista utilizada(s); _____

CPC 21.57A(c) IAS 21.57A(c) (c) o processo de estimativa; e _____

CPC 21.57A(d) IAS 21.57A(d) (d) os riscos aos quais a entidade está exposta pelo fato de a moeda não poder ser convertida em outra moeda. _____

Ao aplicar a IAS 21.57A, a entidade divulga:

CPC 21.A19(a) IAS 21.A19(a) (a) a moeda e uma descrição das restrições que resultam em não poder ser convertida em outra moeda.

CPC 21.A19(b) IAS 21.A19(b) (b) uma descrição das transações afetadas;

CPC 21.A19(c) IAS 21.A19(c) (c) o valor contábil dos ativos e passivos afetados;

CPC 21.A19(d) *IAS 21.A19(d)* (d) as taxas de câmbio à vista utilizadas e se essas taxas são:

CPC 21.A19(d)(i) *IAS 21.A19(d)(i)* (i) taxas de câmbio observáveis sem ajuste (ver IAS 21.A12–A16); ou

CPC 21.A19(d)(ii) *IAS 21.A19(d)(ii)* (ii) Taxas de câmbio à vista estimadas usando outra técnica de estimativa (consulte a IAS 21.A17);

CPC 21.A19(e) *IAS 21.A19(e)* (e) uma descrição de qualquer técnica de estimativa que a entidade tenha utilizado, e informações qualitativas e quantitativas sobre os inputs e premissas utilizados naquela técnica de estimativa; e

CPC 21.A19(f) *IAS 21.A19(f)* (f) informações qualitativas sobre cada tipo de risco ao qual a entidade está exposta pelo fato de a moeda não poder ser convertida em outra moeda, e a natureza e o valor contábil dos ativos e passivos expostos a cada tipo de risco.

Quando a moeda funcional da operação estrangeira não pode convertida na moeda de apresentação ou, se aplicável, a moeda de apresentação não pode ser convertida na moeda funcional da operação estrangeira, a entidade também divulga:

CPC 21.A20(a) *IAS 21.A20(a)* (a) o nome da operação estrangeira; se a operação estrangeira é uma subsidiária, operação conjunta, joint venture, coligada ou filial; e seu principal local de negócios;

CPC 21.A20(b) *IAS 21.A20(b)* (b) informações financeiras resumidas sobre a operação estrangeira; e

CPC 21.A20(c) *IAS 21.A20(c)* (c) a natureza e os termos de quaisquer acordos contratuais que possam exigir que a entidade forneça suporte financeiro para a operação estrangeira, incluindo eventos ou circunstâncias que possam expor a entidade a uma perda;

Economias Hiperinflacionárias

CPC 42.8 *IAS 29.8* Se a moeda funcional da entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, as suas demonstrações financeiras são 'reapresentadas', incluindo informação comparativa, e todos os itens são apresentados na unidade de mensuração atual à data de reporte, isto é, a entidade adota o conceito de poder de compra corrente. _____

CPC 42.9 *IAS 29.9* Os ganhos ou as perdas na posição monetária líquida devem ser incluídos no resultado e divulgados separadamente. _____

CPC 42.39(a) *IAS 29.39(a)* Divulgue:

(a) o fato de que as demonstrações financeiras e os valores correspondentes para os períodos anteriores foram atualizados monetariamente para refletir as mudanças no poder aquisitivo geral da moeda funcional e, como resultado, estão apresentados em termos da unidade de medida corrente no final do período de relatório;

CPC 42.39(b) *IAS 29.39(b)* (b) se as demonstrações financeiras são baseadas na abordagem de custo histórico ou na abordagem de custo corrente; e _____

CPC 42.39(c) *IAS 29.39(c)* (c) a identidade e o nível do índice de preços no final do período de relatório e a variação no índice durante o período de relatório corrente e anterior. _____

1.9 Políticas contábeis, erros e estimativas

Mudanças nas estimativas contábeis

CPC 23.39	*IAS 8.39*	A entidade deve divulgar a natureza e o montante de mudança na estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, salvo quando a divulgação do efeito de períodos subsequentes for impraticável.	
CPC 27.76	*IAS 16.76*	Em particular com relação aos ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:	
CPC 27.76 (a)	*IAS 16.76(a)*	(a) valores residuais;	
CPC 27.76 (b)	*IAS 16.76(b)*	(b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;	
CPC 27.76 (c)	*IAS 16.76(c)*	(c) vidas úteis; e	
CPC 27.76 (d)	*IAS 16.76(d)*	(d) método de depreciação.	
CPC 4.121(a)-(c)	*IAS 38.121(a)-(c)*	Divulgar a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis decorrentes de alterações na avaliação da vida útil de um ativo intangível, no método de amortização ou nos valores residuais que tenham impacto relevante no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes.	
CPC 23.40	*IAS 8.40*	Se o montante do efeito de períodos subsequentes não for divulgado porque a estimativa do mesmo é impraticável, a entidade deve divulgar tal fato.	

Erros

CPC 23.49	*IAS 8.49*	Divulgar:	
CPC 23.49(a)	*IAS 8.49(a)*	(a) a natureza do erro de período anterior;	
CPC 23.49(b)	*IAS 8.49(b)*	(b) montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável:	
CPC 23.49(b)(i)	*IAS 8.49(b)(i)*	(i) para cada item afetado da demonstração financeira; e	
CPC 23.49(b)(ii)	*IAS 8.49(b)(ii)*	(ii) se o CPC 41/IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básico e diluído.	
CPC 23.49(c)	*IAS 8.49(c)*	(c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e	
CPC 23.49(d)	*IAS 8.49(d)*	(d) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido, se a reapresentação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular.	

Adoção inicial de um CPC/IFRS

CPC 23.28	*IAS 8.28*	Quando a adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:	
CPC 23.28(a)	*IAS 8.28(a)*	(a) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;	
CPC 23.28(b)	*IAS 8.28(b)*	(b) quando aplicável, que a mudança na política contábil é feita de acordo com as disposições da aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;	
CPC 23.28(c)	*IAS 8.28(c)*	(c) a natureza da mudança na política contábil;	
CPC 23.28(d)	*IAS 8.28(d)*	(d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias na adoção inicial;	
CPC 23.28(e)	*IAS 8.28(e)*	(e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em futuros períodos;	
CPC 23.28(f)	*IAS 8.28(f)*	(f) o montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável:	
CPC 23.28(f)(i)	*IAS 8.28(f)(i)*	(i) para cada item afetado da demonstração financeira; e	
CPC 23.28(f)(ii)	*IAS 8.28(f)(ii)*	(ii) se o CPC 41/IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básico e diluído.	

CPC 23.28(g)	*IAS 8.28(g)*	(g) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e
CPC 23.28(h)	*IAS 8.28(h)*	(h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 19(a) ou (b) do CPC 23/IAS 8 for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

Insights 2.8.60.10,40 *Na adoção inicial de uma norma nova, revisada ou alterada, uma entidade segue os requisitos de transição específicos dessa norma, que têm precedência sobre os requisitos gerais para mudanças nas políticas contábeis. Aplica os requisitos de divulgação do CPC 23/IAS 8 em relação a uma mudança na política contábil, a menos que os requisitos da norma ou interpretação nova, revisada ou alterada especificamente, permitam o contrário. Por exemplo, os requisitos transitórios em algumas normas contábeis fornecem uma isenção dos requisitos de divulgação do parágrafo 28(f) do CPC 23/IAS 8 em circunstâncias específicas e, em vez disso, incluem requisitos alternativos de divulgação.*

Mudanças voluntárias

CPC 23.29	*IAS 8.29*	Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:
CPC 23.29(a)	*IAS 8.29(a)*	(a) a natureza da mudança na política contábil;
CPC 23.29(b)	*IAS 8.29(b)*	(b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;
CPC 23.29(c)	*IAS 8.29(c)*	(c) o montante do ajuste para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até o ponto em que seja praticável:
CPC 23.29(c)(i)	*IAS 8.29(c)(i)*	(i) para cada item afetado da demonstração financeira; e
CPC 23.29(c)(ii)	*IAS 8.29(c)(ii)*	(ii) se o CPC 41/IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por ação básico e diluído.
CPC 23.29(d)	*IAS 8.29(d)*	(d) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até a ponto em que seja praticável; e
CPC 23.29(e)	*IAS 8.29(e)*	(e) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada, se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados.

Insights 2.8.50.90 *Divulgações exigidas em relação a mudanças na política contábil incluem as razões da mudança e o montante dos ajustes para o período corrente e cada período anterior apresentado. Em nosso ponto de vista, essas divulgações devem ser feitas separadamente para cada uma dessas alterações. Um novo CPC/IFRS revisto ou modificado pode incluir disposições transitórias que substituem os requisitos gerais do CPC 23/IAS 8.*

1.10 Eventos subsequentes

CPC 24.17	*IAS 10.17*	A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações financeiras e quem forneceu tal autorização.
	nsights 2.9.15.25	*Em nosso ponto de vista, duas datas diferentes de autorização para emissão das demonstrações financeiras (dupla data) não devem ser divulgadas, pois acreditamos que somente uma única data de autorização atende a exigência do CPC 24/IAS 10.*
CPC 24.17	*IAS 10.17*	Se os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.
CPC 24.19	*IAS 10.19*	Se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações financeiras, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar a divulgação que se relaciona a essas condições, à luz das novas informações.
CPC 26.76	*IAS 1.76*	Se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos serão qualificados para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:
CPC 26.76(a)	*IAS 1.76(a)*	(a) refinanciamento para uma base de longo prazo de um passivo classificado como circulante;
CPC 26.76(b)	*IAS 1.76(b)*	(b) retificação de quebra de covenant de empréstimo de longo prazo classificado como circulante; e
CPC 26.76(c0	*IAS 1.76(c)*	(c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento) nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo classificado como circulante; e
CPC 26.76(d)	*IAS 1.76(d)*	(d)liquidação de passivo classificado como não circulante.
CPC 25.75	*IAS 37.75*	A entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme o CPC 24/IAS 10, se a reestruturação for material e se a não-divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações financeiras.
CPC 31.12	*IFRS 5.12*	Se os critérios dos itens 7 e 8 do CPC 31/IFRS 5 forem satisfeitos após a data do balanço, a entidade não deve classificar o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda como tais nessas demonstrações financeiras quando forem divulgadas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data de balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar as seguintes informações específicas nas notas explicativas:
CPC 31.41(a)	*IFRS 5.41(a)*	(a) descrição do ativo (ou grupo de ativos) não circulante;
CPC 31.41(b)	*IFRS 5.41(b)*	(b) descrição dos fatos e das circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, forma e cronograma esperados para essa alienação; e
CPC 31.41(d)	*FRS 5.41(d)*	(c) se aplicável, segmento em que o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda está apresentado de acordo com o CPC 22/IFRS 8.
CPC 24.21, 22	*IAS 10.21, 22*	Para cada categoria significativa de eventos subsequentes que não originam ajustes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar a natureza do evento e a estimativa de seu efeito financeiro (ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita). A seguir, estão relacionados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:
CPC 24.22(a)	*IAS 10.22(a)*	(a) combinação de negócios importante após o período contábil a que se referem as demonstrações financeiras (o CPC 15/IFRS 3 exige divulgação específica em tais casos) ou a alienação de uma subsidiária importante;
CPC 24.22(b)	*IAS 10.22(b)*	(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;
CPC 24.22(c)	*IAS 10.22(c)*	(c) compras importantes de ativos, classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5, outras alienações de ativos ou desapropriações

de ativos importantes pelo governo;

CPC 24.22(d) *IAS 10.22(d)* (d) destruição por incêndio de instalação de produção importante após o período contábil a que se referem as demonstrações financeiras;

CPC 24.22(e) *IAS 10.22(e)* (e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante (vide CPC 25/IAS 37);

CPC24.22(f) *IAS10.22(f)* *CPC41.70(d)* *IAS 33.70(d)* (f) transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras, que não sejam aquelas já refletidas no cálculo do resultado por ação; que ocorram após a data do balanço; e que podem alterar significativamente o número de ações ordinárias ou de ações ordinárias potenciais totais no final do período caso essas transações tivessem ocorrido antes do final do período de relatório;

CPC 24.22(g) *IAS 10.22(g)* (g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem as demonstrações financeiras;

CPC 24.22(h), 12.88 *IAS 10.22(h), 12.88* (h) alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas após o período contábil a que se referem as demonstrações financeiras que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos;

CPC 24.22(i) *IAS 10.22(i)* (i) assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

IAS 10.22(j) *IAS 10.22(j)* (j) início de litígio importante, originado exclusivamente por eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações financeiras.

ICPC 07.17 *IFRIC17.17* Se, após o término do período de elaboração de balanço patrimonial, porém antes de as demonstrações financeiras terem sido aprovadas para divulgação, a entidade declarar dividendo a ser distribuído por meio de ativos "não caixa", ela deve divulgar:

(a) a natureza dos ativos a serem distribuídos;

(b) o valor contábil do ativo a ser distribuído ao término do período de elaboração de balanço patrimonial; e

(c) o valor justo do ativo a ser distribuído ao término do período de elaboração de balanço patrimonial, se for diferente do seu valor contábil, e a informação acerca do método utilizado para mensurar o valor justo requerido pelo CPC 46/IFRS 13, itens 93(b), (d), (g) e (i) e 99.

CPC 27.74A *IAS 16.74A* Se não for apresentado separadamente na demonstração do resultado abrangente, divulgue:

CPC 27.74A(a) *IAS 16.74A(a)* (a) o valor da compensação de terceiros por itens do ativo imobilizado que foram depreciados, perdidos ou cedidos que está incluído no lucro ou prejuízo; e

CPC 27.74A(b) *IAS 16.74A(b)* (b) os valores de receitas e custos incluídos no resultado de acordo com o parágrafo 20A que se relacionam com itens produzidos que não são uma saída das atividades ordinárias da entidade e cujo(s) item(ns) de linha na demonstração do resultado abrangente incluem(s) tais receitas e custos.

2. Itens específicos do balanço patrimonial

2.1 Ativo imobilizado

Geral

CPC 27.73	*IAS 16.73*	As demonstrações financeiras devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:	
CPC 27.73(d)	*IAS 16.73(d)*	(a) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e	
CPC 27.73(e)	*IAS 16.73(e)*	(b) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:	
CPC 27.73(e)(i)	*IAS 16.73(e)(i)*	(i) adições;	
CPC 27.73(e)(ii)	*IAS 16.73(e)(ii)*	(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo classificados como mantidos para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5 e outras baixas;	
CPC 27.73(e)(iii)	*IAS 16.73(e)(iii)*	(iii) aquisições por meio de combinações de negócios;	_____
CPC 27.73(e)(iv)	*IAS 16.73(e)(iv)*	(iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 31, 39 e 40 do CPC 27/IAS 16;	_____
CPC 27.73(e)(iv)	*IAS 16.73(e)(iv)*	(v) redução das perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC 27.73(e)(iv)	*IAS 16.73(e)(iv)*	(vi) aumento das perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC 27.73(e)(v)	*IAS 16.73(e)(v)*	(vii) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC 27.73 (e)(vi)	*IAS 16.73 (e)(vi)*	(viii) reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC27.73(e)(vii),75(a)	*IAS 16.73 (e)(vii), 75(a)*	(ix) depreciações, quer reconhecida no resultado quer como parte do custo de outros ativos, durante o período;	_____
CPC 27.73(e)(viii)	*IAS 16.73(e)(viii)*	(x) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações financeiras da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e	_____
CPC 27.73(e)(ix)	*IAS 16.73(e) (ix)*	(xi) outras alterações.	_____
CPC 1.125(a)-(b)	*IAS 36.126(a)-(b)*	Para cada classe de ativos, a entidade deve divulgar as contas na demonstração do resultado nas quais as perdas por redução no valor recuperável e as reversões de perdas são registradas.	_____
CPC 27.68	*IAS 16.68*	Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado, mas não devem ser classificados como receita de venda.	_____
CPC 27.74	*IAS 16.74*	As demonstrações financeiras também devem divulgar:	
CPC 27.74(a)	*IAS 16.74(a)*	(a) a existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou, na essência, oferecidos como garantia de obrigações;	_____
CPC 27.74(b)	*IAS 16.74(b)*	(b) o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção; e	_____
CPC 27.74(c)	*IAS 16.74(c)*	(c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados.	_____
CPC 27.74A	*IAS 16.74A*	Se não for apresentado separadamente na demonstração do resultado abrangente, divulgue:	
CPC 27.74A(a)	*IAS 16.74A(a)*	(a) o valor da compensação de terceiros por itens do ativo imobilizado que foram depreciados, perdidos ou cedidos que está incluído no lucro ou prejuízo; e	_____
CPC 27.74A(b)	*IAS 16.74A(b)*	(b) os valores de receitas e custos incluídos no resultado de acordo com o parágrafo 20A que se relacionam com itens produzidos que não são uma saída das atividades ordinárias da entidade e cujo(s) item(ns) de linha na demonstração do resultado abrangente incluem(s) tais receitas e custos.	_____

Outras divulgações (opcional)

CPC 27.79	*IAS 16.79*	Os usuários das demonstrações financeiras também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:
CPC 27.79(a)	*IAS 16.79(a)*	(a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
CPC 27.79(b)	*IAS 16.79(b)*	(b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
CPC 27.79(c)	*IAS 16.79(c)*	(c) valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo e não classificados como mantidos para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5; e
CPC 27.79(d)	*IAS 16.79(d)*	(d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

2.2 Ativo intangível

Geral

CPC 04.118	*IAS 38.118*	A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:	
CPC 04.118(c)	*IAS 38.118(c)*	(a) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;	_____
CPC 04.118(d)	*IAS 38.118(d)*	(b) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;	_____
CPC 04.118(e)	*IAS 38.118(e)*	(c) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:	
CPC 04.118(e)(i)	*IAS 38.118(e)(i)*	(i) adições geradas por desenvolvimento interno;	_____
CPC 4.118(e)(i)	*IAS 38.118(e)(i)*	(ii) adições adquiridas separadamente;	_____
CPC 04.118(e)(i)	*IAS 38.118(e)(i)*	(iii) adições adquiridas por meio de uma combinação de negócios;	_____
CPC 04.118(e)(ii)	*IAS 38.118(e)(ii)*	(iv) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do CPC 31/ IFRS 5 e outras baixas;	_____
CPC 04.118(e)(iii)	*IAS 38.118(e)(iii)*	(v) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações;	_____
CPC 04.118(e)(iii)	*IAS 38.118(e)(iii)*	(vi) reduções decorrentes de perda por desvalorização de ativos reconhecidas diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC 04.118(e)(iii)	*IAS 38.118(e)(iii)*	(vii) aumentos decorrentes de perda por desvalorização de ativos revertidas diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o CPC 01/IAS 36;	_____
CPC 04.118(e)(iv)	*IAS 38.118(e)(iv)*	(viii) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o CPC 01/IAS 36 (se houver);	_____
CPC 04.118(e)(v)	*IAS 38.118(e)(v)*	(ix) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o CPC 01/IAS 36 (se houver);	_____
CPC 04.118(e)(vi)	*IAS 38.118(e)(vi)*	(x) qualquer amortização reconhecida no período;	_____
CPC 04.118(e)(vii)	*IAS 38.118(e)(vii)*	(xi) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e	_____
CPC 04.118 (e)(viii)	*IAS 38.118 (e)(viii)*	(xii) outras alterações no valor contábil durante o período.	_____
CPC 04.122	*IAS 38.122*	A entidade também deve divulgar:	
CPC 04.122(a)	*IAS 38.122(a)*	(a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;	
CPC 04.122(b)	*IAS 38.122(b)*	(b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações financeiras da entidade;	_____
CPC 04.122(c)	*IAS 38.122(c)*	(c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamental e inicialmente reconhecidos ao valor justo:	
CPC 04.122(c)(i)	*IAS 38.122 (c)(i)*	(i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;	_____
CPC 04.122(c) (ii)	*IAS 38.122 (c)(ii)*	(ii) seu valor contábil; e	_____
CPC 04.122(c) (iii)	*IAS 38.122 (c)(iii)*	(iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação.	_____
CPC 04.122(d)	*IAS 38.122(d)*	(d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e	_____
CPC 04.122(e)	*IAS 38.122(e)*	(e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.	
CPC 04.113	*IAS 38.113*	Os ganhos decorrentes da baixa de um ativo intangível não devem ser classificados como receitas de venda.	_____

Ágio

CPC 15.B67(d)	*IFRS 3.B67(d)*	O adquirente deve divulgar para cada combinação de negócio material, ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais porém coletivamente materiais, a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ao início e ao fim do período de reporte, mostrando separadamente:
CPC 15.B67(d)(i)	*IFRS 3.B67(d)(i)*	(a) o valor bruto e o valor das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, ambos no início do período de reporte;
CPC 15.B67(d) (ii)	*IFRS 3.B67(d)(ii)*	(b) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adicional, reconhecido durante o período, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) incluído em grupo destinado à alienação que, na aquisição, atendeu aos critérios para ser classificado como mantido para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5;
CPC 15.B67(d) (iii)	*IFRS 3.B67(d)(iii)*	(c) os ajustes decorrentes do reconhecimento subsequente de ativos fiscais diferidos sobre o lucro durante o período de reporte, de acordo com o disposto no item 67 do CPC 15/IFRS 3;
CPC 15.B67(d) (iv)	*IFRS 3.B67(d)(iv)*	(d) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) incluído em grupo destinado à alienação que foi classificado como mantido para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5;
CPC 15.B67(d) (iv)	*IFRS 3.B67(d)(iv)*	(e) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) desreconhecido (baixado) durante o período de reporte que não foi previamente incluído em grupo classificado como mantido para venda;
CPC 15.B67(d) (v)	*IFRS 3.B67(d)(v)*	(f) as perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas durante o período de reporte, de acordo com o disposto no CPC 01/IAS 36 (o qual exige divulgação adicional de informações sobre o valor recuperável e sobre o teste ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura - *goodwill*);
CPC 15.B67(d) (vi)	*IFRS 3.B67(d)(vi)*	(g) as diferenças líquidas de taxas de câmbio que ocorreram durante o período de reporte, de acordo com o CPC 02/IAS 21;
CPC 15.B67(d) (vii)	*IFRS 3.B67(d)(vii)*	(h) qualquer outra mudança no valor contábil que tenha ocorrido durante o período de reporte;
CPC 15.B67(d) (viii)	*IFRS 3.B67(d)(viii)*	(i) o valor bruto e o valor das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, ambos no final do período de reporte.
CPC 1.133	*IAS 36.133*	Se, conforme o item 81 do CPC 01/IAS 36, uma parcela do ágio pago decorrente de rentabilidade futura (*goodwill*), advinda de combinação de negócios ocorrida durante o período, não tiver sido alocada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) ao término do período de reporte nos termos do item 84 do CPC 01/IAS 36, o valor do ágio deve ser divulgado juntamente com as razões pelas quais o valor permanece não alocado.

Outras informações (opcional)

CPC 04.128	*IAS 38.128*	É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:
CPC 04.128(a)	*IAS 38.128(a)*	(a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e
CPC 04.128(b)	*IAS 38.128(b)*	(b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do CPC 04/IAS 38, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

2.3 Propriedade para investimento

CPC 28.74	*IAS 40.74*	As divulgações indicadas adiante são aplicáveis adicionalmente às requeridas pelo CPC 06/IFRS 16. De acordo com o CPC 06/IFRS 16, o proprietário de propriedade para investimento proporciona as divulgações dos arrendadores acerca dos arrendamentos que tenham celebrado. O arrendatário que detenha propriedade para investimento como ativo de direito de uso proporciona divulgação dos arrendatários, como requerido pelo CPC 06/IFRS 16, e divulgação dos arrendadores, como requerido pelo CPC 06/IFRS 16, para qualquer arrendamento operacional que tenham celebrado (Consulte o Capítulo 4.1 Arrendamentos" para requerimentos de divulgações de acordo com o CPC 06/IFRS 16).
CPC 28.75	*IAS 40.75*	A entidade deve divulgar:
CPC 28.75(f)	*IAS 40.75(f)*	(a) as quantias reconhecidas no resultado para:
CPC 28.75(f)(i)	*IAS 40.75(f)(i)*	(i) receita de aluguel de propriedade para investimento;
CPC 28.75(f)(ii)	*IAS 40.75(f)(ii)*	(ii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que tenham gerado receita durante o período;
CPC 28.75(f)(iii)	*IAS 40.75(f)(iii)*	(iii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que não tenham gerado receitas durante o período; e
CPC 28.75(f)(iv)	*IAS 40.75(f)(iv)*	(iv) a alteração cumulativa no valor justo reconhecido nos resultados com a venda de propriedade para investimento de um conjunto de ativos em que se usa o método do custo para um conjunto em que se usa o método do valor justo (vide item 32C do CPC 28/IAS 40).
CPC 28.75(g)	*IAS 40.75(g)*	(b) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades para investimento ou a remessa de lucros e recebimentos de alienação;
CPC 28.75(h)	*IAS 40.75(h)*	(c) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento ou para reparos, manutenção ou aumentos.
	Insights 3.4.260.40	*Como o CPC 28/IAS 40 não faz nenhuma referência a fazer divulgações classe por classe, pode-se supor que o requisito mínimo é fazer a divulgação de forma agregada para toda a propriedade para investimento da carteira. Se a propriedade para investimento representa uma parcela significativa dos ativos, então preferimos que as entidades divulguem análises adicionais - por exemplo:* *– analisando o portfólio em diferentes tipos de propriedades de investimento - tais como varejo, escritórios, indústria e residencial; e* *– identificando separadamente as propriedades em fase de remodelação, vagas, cujo uso é indeterminado e/ou que se destinam à venda.*

Modelo de valor justo

CPC 28.76	*IAS 40.76*	A entidade deve divulgar a conciliação entre os valores contábeis da propriedade para investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:
CPC 28.76(a)	*IAS 40.76(a)*	(i) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;
CPC 28.76(b)	*IAS 40.76(b)*	(ii) adições que resultem de combinação de negócios;
CPC 28.76(c)	*IAS 40.76(c)*	(iii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo mantido para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5 e outras alienações;
CPC 28.76(d)	*IAS 40.76(d)*	(iv) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustes de valor justo;
CPC 28.76(e)	*IAS 40.76(e)*	(v) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da conversão de operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que reporta;
CPC 28.76(f)	*IAS 40.76(f)*	(vi) transferências para e de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e
CPC 28.76(g)	*IAS 40.76(g)*	(vii) outras alterações.
CPC 28.78	*IAS 40.78*	Se a entidade mensurar uma propriedade para investimento usando o método do custo do CPC 27/IAS 16 (de acordo com o item 53 do CPC 28/IAS 40) porque o valor justo não pode mensurado com segurança, a entidade deve divulgar na conciliação exigida pelo item 76 do CPC 28/IAS 40 as quantias relacionadas com essa propriedade para investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades para investimento.

CPC 28.77	*IAS 40.77*	Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada significativamente para as demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar a conciliação entre a valorização obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações financeiras.	
CPC 28.77	*IAS 40.77*	Mostrar separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de arrendamento reconhecidas que tenham sido adicionadas, e qualquer outro ajuste significativo.	
CPC 28.78	*IAS 40.78*	Quando o valor justo não puder ser mensurado com segurança, divulgar:	
CPC 28.78(a)	*IAS 40.78(a)*	(a) descrição da propriedade para investimento;	
CPC 28.78(b)	*IAS 40.78(b)*	(b) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado com confiabilidade;	
CPC 28.78(c)	*IAS 40.78(c)*	(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a recair; e	
CPC 28.78(d)	*IAS 40.78(d)*	(d) no momento da alienação da propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo:	
CPC 28.78(d,i)	*IAS 40.78 (d)(i)*	(i) o fato de que a entidade alienou a propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo;	
CPC 28.78(d,ii)	*IAS 40.78(d)(ii)*	(ii) o valor contábil dessa propriedade para investimento no momento da venda; e	
CPC 28.78(d)(iii)	*IAS 40.78(d)(iii)*	(iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.	
	Insights 3.4.30.20	*Se a propriedade para investimento contém móveis, então o seu valor justo pode também incluir o valor do mobiliário existente, se for impraticável determinar o valor justo, sem a inclusão de tais itens. [...] Em nosso ponto de vista, deve-se tomar cuidado para assegurar que a divulgação do valor justo da propriedade para investimento não seja enganosa quando o valor justo da propriedade incluir o valor justo do mobiliário.*	
		Modelo de custo	
CPC 28.79	*IAS 40.79*	Além das divulgações exigidas pelo item 75 do CPC 28/IAS 40, a entidade que aplique o método do custo do item 56 do CPC 28/IAS 40 deve divulgar:	
CPC 28.79(a)	*IAS 40.79(a)*	(a) os métodos de depreciação usados;	
CPC 28.79(b)	*IAS 40.79(b)*	(b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;	
CPC 28.79(c)	*IAS 40.79(c)*	(c) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no fim do período;	
CPC 28.79(d)	*IAS 40.79(d)*	(d) a conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:	
CPC 28.79(d)(i)	*IAS 40.79(d)(i)*	(i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;	
CPC 28.79(d)(ii)	*IAS 40.79(d)(ii)*	(ii) adições que resultem de combinação de negócios;	
CPC 28.79(d)(iii)	*IAS 40.79(d)(iii)*	(iii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo para alienação de acordo com o CPC 31/IFRS 5 e outras alienações;	
CPC 28.79(d)(iv)	*IAS 40.79(d)(iv)*	(iv) depreciação;	
CPC 28.79(d)(v)	*IAS 40.79(d)(v)*	(v) a quantia de perdas por redução ao valor recuperável reconhecida e a quantia de perdas por redução ao valor recuperável revertida durante o período de acordo com o CPC 01/IAS 36;	
CPC 28.79(d)(vi)	*IAS 40.79(d)(vi)*	(vi) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;	
CPC 28.79(d)(vii)	*IAS 40.79(d)(vii)*	(vii) transferências para e de estoques e propriedade ocupada pelo proprietário;	
CPC 28.79(d)(viii)	*IAS 40.79(d)(viii)*	(viii) outras alterações; e	
CPC 28.79(e)	*IAS 40.79(e)*	(e) o valor justo das propriedades para investimento.	
CPC 28.79(e)	*IAS 40.79(e)*	Quando a entidade não puder mensurar o valor justo da propriedade para investimento com confiabilidade, ela deve divulgar:	
CPC 28.79(e)(i)	*IAS 40.79(e)(i)*	(a) descrição da propriedade para investimento;	
CPC 28.79(e)(ii)	*IAS 40.79(e)(ii)*	(b) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado com confiabilidade; e	
CPC 28.79(e)(iii)	*IAS 40.79(e)(iii)*	(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a recair.	

2.4 Coligadas e negócios em conjunto

Regras Gerais

CPC 45.1	*IFRS 12.1*	Divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar: (a) a natureza de suas participações em outras entidades e os riscos associados a tais participações; (b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.	
CPC 45.3	*IFRS 12.3*	Se as divulgações requeridas pelo CPC 45/IFRS 12, juntamente com as divulgações exigidas por outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, não atingirem o objetivo do item 1 do CPC 45/IFRS 12, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais necessárias para atingir esse objetivo.	
PC 45.4	*IFRS 12.4*	Agregar ou desagregar divulgações, de modo que informações úteis não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuam características diferentes (vide itens B2-B6 do CPC 45/IFRS 12).	

Julgamentos e premissas significativos

CPC 45.7	*IFRS 12.7*	Divulgar informações sobre julgamentos e premissas significativos adotados (e alterações feitas nesses julgamentos e premissas) ao determinar:	
CPC 45.7(b)	*IFRS 12.7(b)*	(a) que possui o controle conjunto de negócio ou influência significativa sobre outra entidade; e	
CPC 45.7(c)	*IFRS 12.7(c)*	(b) o tipo de negócio em conjunto (ou seja, operação em conjunto (*joint operation*) ou empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) quando o negócio tiver sido estruturado por meio de veículo separado.	
CPC 45.8	*IFRS 12.8*	Se as alterações nos fatos e circunstâncias são tais que a conclusão sobre se a entidade tem controle, controle conjunto ou influência significativa se modifica durante o período de reporte, divulgar informações exigidas pelo item 7 do CPC 45/IFRS 12.	
CPC 45.9	*IFRS 12.9*	Exemplos de julgamentos e premissas significativos adotados são aqueles feitos na determinação que:	
CPC 45.9(d)	*IFRS 12.9(d)*	(a) não tem influência significativa, mesmo que detenha 20% ou mais dos direitos de voto de outra entidade; e	
CPC 45.9(e)	*IFRS 12.9(e)*	(b) tem influência significativa, embora detenha menos de 20% dos direitos de voto de outra entidade	

Participação em negócios em conjunto e coligadas

CPC 45.20	*IFRS 12.20*	Divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar:	
CPC 45.20(a)	*IFRS 12.20(a)*	(a) a natureza, a extensão e os efeitos financeiros de participações em negócios em conjunto e coligadas, incluindo a natureza e os efeitos da relação contratual com os demais investidores que têm o controle conjunto, ou influência significativa, sobre os negócios em conjunto e sobre as coligadas (itens 21 e 22 do CPC 45/IFRS 12); e	
CPC 45.20(b)	*IFRS 12.20(b)*	(b) a natureza dos riscos associados às participações em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) e em coligadas e as mudanças nesses riscos (item 23 do CPC 45/IFRS 12).	
CPC 45.21	*IFRS 12.21*	Divulgar:	
CPC 45.21(a)	*IFRS 12.21(a)*	(a) para cada negócio em conjunto e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:	
CPC 45.21(a)(i)	*IFRS 12.21(a)(i)*	(i) o nome do negócio em conjunto ou coligada;	

CPC 45.21(a)(ii)	*IFRS 12.21(a)(ii)*	(ii) a natureza da relação da entidade com o negócio em conjunto ou com a coligada, descrevendo, por exemplo, a natureza das atividades do negócio em conjunto ou da coligada e se elas são estratégicas para as atividades da entidade;	
CPC 45.21(a)(iii)	*IFRS 12.21(a)(iii)*	(iii) a sede (e o país de constituição, se aplicável e se diferente do da sede) do negócio em conjunto ou da coligada; e	
CPC 45.21(a)(vi)	*IFRS 12.21(a)(iv)*	(iv) a proporção de participação societária ou participação detida pela entidade e, se diferente, a proporção de direitos de voto detidos, se aplicável.	
CPC 45.21(a)	*IFRS 12.21(b)*	(b) para cada empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:	
CPC 45.21(b)(i)	*IFRS 12.21(b)(i)*	(i) se o investimento no empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e coligada é mensurado usando-se o método de equivalência patrimonial ou o valor justo;	
CPC 45.21(b)(ii)	*IFRS 12.21(b)(ii)*	(ii) informações financeiras resumidas sobre o empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e coligada, conforme especificado no item B12 do CPC 45/IFRS 12:	
CPC 45.B12(a)	*IFRS 12.B12(a)*	1. dividendos ou distribuição de lucros recebidos do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada; e	_____
CPC 45.B12(b)	*IFRS 12.B12(b)*	2. informações financeiras resumidas para o empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou para a coligada (vide itens B14 e B15 do CPC 45/IFRS 12), incluindo, entre outras:	
CPC 45.B12(b) (i)	*IFRS 12.B12(b)(i)*	– ativos circulantes;	_____
CPC 45.B12(b) (ii)	*IFRS 12.B12(b)(ii)*	– ativos não circulantes;	_____
CPC 45.B12(b) (iii)	*IFRS 12.B12(b)(iii)*	– passivos circulantes;	
CPC 45.B12(b) (iv)	*IFRS 12.B12(b)(iv)*	– passivos não circulantes;	
CPC 45.B12(b)(v)	*IFRS 12.B12(b)(v)*	– receitas;	
CPC 45.B12(b) (vi)	*IFRS 12.B12(b)(vi)*	– lucros e prejuízos de operações em continuidade;	
CPC 45.B12(b) (vii)	*IFRS 12.B12(b)(vii)*	– lucros e prejuízos após impostos de operações descontinuadas;	_____
CPC 45.B12 (b) (viii)	*IFRS12.B12(b)(viii)*	– outros resultados abrangentes;	
CPC 45.B12(b) (ix)	*IFRS 12.B12(b)(ix)*	– resultado abrangente total.	
CPC 45.21(b)	*IFRS 12.21(b)*	(c) para cada empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:	
CPC 45.B13(a)	*IFRS 12.B13(a)*	(i) caixa e equivalentes de caixa;	_____
CPC 45.B13(b)	*IFRS 12.B13(b)*	(ii) passivos financeiros circulantes (excluindo contas a pagar a fornecedores e outras provisões);	_____
CPC 45.B13(c)	*IFRS 12.B13(c)*	(iii) passivos financeiros não circulantes (excluindo contas a pagar a fornecedores e outras provisões);	_____
CPC 45.B13(d)	*IFRS 12.B13(d)*	(iv) depreciação e amortização;	_____
CPC 45.B13(e)	*IFRS 12.B13(e)*	(v) receita de juros;	_____
CPC 45.B13(f)	*IFRS 12.B13(f)*	(vi) despesa de juros; e	_____
CPC 45.B13(g)	*IFRS 12.B13(g)*	(vii) despesa ou receita de imposto sobre a renda.	_____

CPC 45.B14	*IFRS 12.B14*	As informações financeiras resumidas, apresentadas de acordo com os itens B12 e B13 do CPC 45/IFRS 12, devem ser os valores incluídos nas demonstrações financeiras preparadas de acordo com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, do empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou da coligada e não a parcela da entidade sobre esses valores. Se a entidade contabilizar sua participação no empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou na coligada usando o método da equivalência patrimonial:	
CPC 45.B14(a)	*IFRS 12.B14(a)*	(a) os valores incluídos nas demonstrações financeiras, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, do empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou da coligada devem ser ajustados para refletir ajustes feitos pela entidade ao utilizar o método de equivalência patrimonial, como, por exemplo, ajustes ao valor justo feitos por ocasião da aquisição e ajustes para refletir diferenças nas políticas contábeis; e	
CPC 45.B14(b)	*IFRS 12.B14(b)*	(b) a entidade deve fornecer uma conciliação das informações financeiras resumidas apresentadas com o valor contábil de sua participação no empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou na coligada.	
CPC 45.B15	*IFRS 12.B15*	A entidade pode apresentar as informações financeiras resumidas exigidas pelo item B12-13 do CPC 45/IFRS 12 com base nas demonstrações financeiras do empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e da coligada se:	
CPC 45.B15(a)	*IFRS 12.B15(a)*	(a) a entidade mensurar sua participação no empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou na coligada ao valor justo de acordo com o CPC 18/IAS 28; e	
CPC 45.B15(b)	*IFRS 12.B15(b)*	(b) o empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) e a coligada não elaborar demonstrações financeiras em conformidade os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC ou do IASB, e a preparação nessa base for impraticável ou acarretar custo excessivo. Nesse caso, divulgar em que base as informações financeiras resumidas foram elaboradas.	
		A entidade deve divulgar:	
CPC 45.21(b)(iii)	*IFRS 12.21(b)(iii)*	(a) se o investimento em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou em coligada for contabilizado usando-se o método de equivalência patrimonial, o valor justo de seu investimento no empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou na coligada, se houver um preço de cotação de mercado para o investimento; e	
CPC 45.21(c)(i),B16	*IFRS 12.21(c)(i), B16*	(b) de modo agregado, o valor contábil de suas participações em todos os empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*) ou em coligadas que sejam individualmente imateriais que sejam contabilizados usando o método de equivalência patrimonial, e separadamente o valor agregado de sua parcela dos seguintes itens referentes a esses empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*) ou essas coligadas:	
CPC 45.B16(a)	*IFRS 12.B16(a)*	(i) lucros ou prejuízos de operações em continuidade;	
CPC 45.B16(b)	*IFRS 12.B16(b)*	(ii) lucros ou prejuízos após impostos de operações descontinuadas;	
CPC 45.B16(c)	*IFRS 12.B16(c)*	(iii) outros resultados abrangentes;	
CPC 45.B16(d)	*IFRS 12.B16(d)*	(iv) resultado abrangente total.	
CPC 45.21A	*IFRS 12.21A*	A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelo item 21 (b)-(c) do CPC 45/IFRS 12.	

CPC 45.22	*IFRS 12.22*	Divulgar:
CPC 45.22(a)	*IFRS 12.22(a)*	(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, exigências regulatórias ou acordos contratuais entre investidores com controle conjunto ou influência significativa sobre empreendimento controlado em conjunto (*joint venture)* ou sobre coligada) sobre a capacidade de empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) ou de coligadas de transferir recursos à entidade na forma de dividendos ou lucros em caixa ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos pela entidade; e
CPC 45.22(b)	*IFRS 12.22(b)*	(b) quando as demonstrações financeiras de um empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou da coligada utilizadas na aplicação do método de equivalência patrimonial forem referentes a uma data ou período diferente do das demonstrações financeiras da entidade:
CPC 45.22(b)(i)	*IFRS 12.22(b)(i)*	(i) a data do final do período de reporte das demonstrações financeiras desse empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou dessa coligada;
CPC 45.22(b)(ii)	*IFRS 12.22(b)(ii)*	(ii) a razão para utilizar uma data ou período diferente;
CPC 45.22(c)	*IFRS 12.22(c)*	(c) a parcela não reconhecida de perdas com empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou com coligada, tanto para o período de reporte quanto cumulativamente, se a entidade tiver deixado de reconhecer sua parcela das perdas com o empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou com a coligada ao aplicar o método de equivalência patrimonial.
CPC 45.23	*IFRS 12.23*	Divulgar:
CPC 45.23(a)	*IFRS 12.23(a)*	(a) compromissos que a entidade possui em relação aos seus empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*) separadamente do valor de outros compromissos, conforme especificado nos itens B18-B20 do CPC 45/IFRS 12; e
CPC 45.23(b)	*IFRS 12.23(b)*	(b) de acordo com o CPC 25/IAS 37, a menos que a probabilidade de perda seja remota, os passivos contingentes incorridos com relação às participações em empreendimentos conjuntos (*joint venture*) ou coligadas (incluindo sua parcela de passivos contingentes incorridos em conjunto com outros investidores que tenham o controle conjunto ou influência significativa sobre os empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*) ou coligadas), separadamente do valor de outros passivos contingentes.
	Insights 5.10.180.10	*Em uma base contínua, o valor contábil do ágio alocado a uma investida contabilizada pela equivalência patrimonial pode exigir divulgação separada se a investida for considerada uma unidade geradora de caixa individual, em conformidade com o CPC 01/IAS 36. A divulgação separada do ágio também pode ser relevante para a reconciliação entre a informação financeira resumida das coligadas e joint ventures e o seu valor contábil nas demonstrações financeiras individuais ou consolidadas da entidade.*
	Insights 5.10.140.150	*Políticas contábeis uniformes para transações e acontecimentos em circunstâncias semelhantes são usados na elaboração das demonstrações financeiras da controladora. Uma investida por equivalência patrimonial pode ter políticas contábeis para itens que não se aplicam a investidora. Se a divulgação das políticas contábeis da investida é considerada necessária para a compreensão dos ganhos por equivalência patrimonial, ou do valor do investimento em tais investidas no balanço patrimonial, em nosso ponto de vista, esta informação deve ser incluída na nota de política contábil para investidas por equivalência patrimonial.*

Informação comparativa e consistência de apresentação

CPC 18.15	*IAS 28.15*	A menos que um investimento ou parcela desse investimento em uma investida seja classificado como "mantido para venda", em consonância com o CPC 31/IFRS 5, o investimento, e qualquer interesse retido no investimento não classificado como mantido para venda, deve ser classificado como um ativo não circulante.	
CPC 18.21	*IAS 28.21*	Quando o investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, previamente classificado como "mantido para venda", não mais se enquadrar nas condições requeridas para ser classificado como tal, a ele deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial de modo retrospectivo, a partir da data de sua classificação como "mantido para venda". As demonstrações financeiras para os períodos abrangidos desde a classificação do investimento como "mantido para venda" deverão ser ajustadas de modo a refletir essa informação.	_____

Demonstrações financeiras separadas

CPC 35.17	*IAS 27.17*	Quando um investidor com controle conjunto ou influência significativa em uma investida prepara demonstrações separadas, o investidor deve identificar as demonstrações financeiras preparadas como de acordo com os CPC 19/IFRS 11 ou CPC 18/IAS 28 aos quais se referem. Adicionalmente, o investidor também divulga em suas demonstrações separadas:	
CPC 35.17(a)	*IAS 27.17(a)*	(a) o fato de tratar-se de demonstrações separadas e as razões pelas quais essas demonstrações foram preparadas, caso não sejam requeridas por lei;	_____
CPC 35.17(b)	*IAS 27.17(b)*	(b) uma lista de investimentos significativos em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:	
CPC 35.17(b)(i)	*IAS 27.17(b)(i)*	(i) o nome de referidas investidas;	_____
CPC 35.17(b)(ii)	*IAS 27.17(b)(ii)*	(ii) o endereço principal de referidas investidas (e o país de constituição da investida, caso seja diferente); e	_____
CPC 35.17(b)(iii)	*IAS 27.17(b)(iii)*	(iii) a proporção dos interesses na investida (e a proporção do capital votante, caso seja diferente).	_____

2.5 Instrumentos financeiros

Classes de instrumentos financeiros e níveis de divulgação

CPC 40.6 *IFRS 7.6* Quando o CPC 40/IFRS 7 exige divulgação por classe de instrumento financeiro, a entidade deve agrupar instrumentos financeiros em classes apropriadas de acordo com a natureza da informação divulgada e levando em conta as características desses instrumentos financeiros. A entidade deve fornecer informação suficiente para permitir conciliação com os itens apresentados no balanço patrimonial (vide itens B1 a B3 do CPC 40/IFRS 7). _____

Relevância dos instrumentos financeiros para a posição financeira e desempenho

CPC 40.7 *IFRS 7.7* Divulgar informações que permitam que os usuários das demonstrações financeiras avaliem a significância dos instrumentos financeiros para a posição patrimonial e desempenho da entidade. _____

Ativos financeiros ou passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado (VJR)

CPC 40.9 *IFRS 7.9* Se a entidade tiver designado o ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros) como mensurado ao valor justo por meio do resultado (VJR), que de outro modo seria mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA) ou ao custo amortizado, ela deve divulgar:

CPC 40.9(a) *IFRS 7.9(a)* (a) a exposição máxima ao risco de crédito (ver item 36(a) do CPC 40/IFRS 7) do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros) no final do período contábil; _____

CPC 40.9(b) *IFRS 7.9(b)* (c) o montante pelo qual qualquer derivativo de crédito ou outro instrumento similar elimina a exposição máxima ao risco de crédito (ver item 36(b) do CPC 40/IFRS 7); _____

CPC 40.9(c) *IFRS 7.9(c)* (c) o montante da mudança, durante o período e cumulativamente, no valor justo do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros) que seja atribuível a mudanças no risco de crédito do ativo financeiro determinado, tanto:

CPC 40.9(c)(i) *IFRS 7.9(c)(i)* (i) como a quantia da variação no valor justo que não é atribuível a mudanças nas condições de mercado que dão origem ao risco de mercado; ou _____

CPC 40.9(c)(ii) *IFRS 7.9(c)(ii)* (ii) usando um método alternativo que a entidade acredita ser mais confiável, o montante que representa a quantia da mudança em seu valor justo que é atribuível a mudanças no risco de crédito do ativo. _____

Mudanças nas condições de mercado que dão origem ao risco de crédito incluem mudanças na taxa de juros observável (benchmark), no preço de commodity, na taxa de câmbio ou nos índices de preços e taxas. _____

CPC 40.9(d) *IFRS 7.9(d)* (d) o montante da variação no valor justo de qualquer derivativo de crédito ou instrumento similar que tenha ocorrido durante o período e cumulativamente, desde que o ativo financeiro tenha sido designado. _____

CPC 40.10 *IFRS 7.10* Se a entidade designou um passivo financeiro pelo VJR de acordo com o item 4.2.2 do CPC 48/IFRS 9, e é obrigada a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito desse passivo em outros resultados abrangentes (ver item 5.7.7 do CPC 48/IFRS 9), ela deve divulgar:

CPC 40.10(a) *IFRS 7.10(a)* (a) o valor da variação, cumulativamente, no valor justo do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo (ver itens B5.7.13 a B5.7.20 do CPC 48/IFRS 9 para orientação sobre a determinação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo); _____

CPC 40.10(b) *IFRS 7.10(b)* (b) a diferença entre o valor contábil do passivo financeiro e a quantia que a entidade seria obrigada a pagar no vencimento ao detentor da obrigação. _____

CPC 40.10(c) *IFRS 7.10(c)* (c) quaisquer transferências do ganho ou perda acumulada dentro do patrimônio líquido durante o período, incluindo as razões dessas transferências; _____

CPC 40.10(d) *IFRS 7.10(d)* (d) se o passivo é desreconhecido durante o período, o valor (se houver) apresentado em outros resultados abrangentes que foi realizado no desreconhecimento.

Insights 7.10.210.60 *Em nosso ponto de vista, o montante que a entidade é "obrigada a pagar no vencimento" deve ser o montante não descontado a pagar no vencimento. Além disso, quando o montante a pagar no vencimento não é fixo - por exemplo, no caso de um passivo contendo um derivativo embutido que modifica o valor principal a pagar no vencimento - o montante divulgado deve ser baseado em condições existentes na data de reporte.*

CPC 40.10A *IFRS 7.10A* Se a entidade tiver designado o passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 4.2.2 do CPC 48/IFRS 9, e é obrigada a apresentar todas as alterações no valor justo desse passivo (incluindo os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo) no resultado (ver itens 5.7.7 e 5.7.8 do CPC 48/IFRS 9), ela deve divulgar:

CPC 40.10A(a) *IFRS 7.10A(a)* (a) o valor da alteração, durante o período e cumulativamente, no valor justo do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo (ver itens B5.7.13 a B5.7.20 do CPC 48 para orientação sobre a determinação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo); e _____

CPC 40.10A(b) *IFRS 7.10A(b)* (b) a diferença entre o valor contábil do passivo financeiro e o valor que a entidade estaria contratualmente obrigada a pagar no vencimento ao titular da obrigação. _____

CPC 40.11 *IFRS 7.11* A entidade deve divulgar:

CPC 40.11(a) *IFRS 7.11(a)* (a) a descrição detalhada dos métodos utilizados para cumprir os requisitos dos itens 9(c), 10(a), 10A(a) e 5.7.7(a) do CPC 48/IFRS 9, incluindo a explicação do motivo pelo qual o método é apropriado; _____

CPC 40.11(b) *IFRS 7.11(b)* (b) se a entidade acreditar que a divulgação apresentada, seja no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, para cumprir os requisitos dos itens 9(c), 10(a), 10A(a) ou 5.7.7(a) do CPC 48/IFRS 9 não representa confiavelmente a mudança no valor justo do ativo financeiro ou passivo financeiro atribuível às variações no seu risco de crédito, a razão para se chegar a essa conclusão e os fatores considerados como relevantes; _____

CPC 40.11(c) *IFRS 7.11(c)* (c) a descrição detalhada da metodologia ou metodologias utilizadas para determinar se a apresentação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes criaria ou aumentaria o descasamento contábil no resultado (ver itens 5.7.7 e 5.7.8 do CPC 48/IFRS 9). Se a entidade é obrigada a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo no resultado (ver item 5.7.8 do CPC 48/IFRS 9), a divulgação deve incluir a descrição detalhada da relação econômica descrita no item B5.7.6 do CPC 48/IFRS 9. _____

CPC 40.12C *IFRS 7.12C* Para cada período de relatório após a reclassificação até o desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para ativos reclassificados da categoria de valor justo por meio do resultado (VJR) de modo que sejam mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA) de acordo com o item 4.4.1 do CPC 48/IFRS 9:

CPC 40.12C(a) *IFRS 7.12C(a)* (a) a taxa de juros efetiva determinada na data da reclassificação; e _____

CPC 40.12C(b) *IFRS 7.12C(b)* (b) a receita de juros reconhecida. _____

Investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA)

CPC 40.11A *IFRS 7.11A* Se a entidade tiver designado investimentos em instrumentos patrimoniais para serem mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, ela deve divulgar:

CPC 40.11A(a) *IFRS 7.11A(a)* (a) que investimentos em instrumentos patrimoniais foram designados para serem mensurados ao VJORA; _____

CPC 40.11A(b) *IFRS 7.11A(b)* (b) as razões de utilizar essa alternativa de apresentação; _____

CPC 40.11A(c) *IFRS 7.11A(c)* (c) o valor justo de cada um desses investimentos ao final do período de relatório; _____

CPC 40.11A(d) *IFRS 7.11A(d)* (d) os dividendos reconhecidos durante o período, apresentando separadamente aqueles relativos a investimentos desreconhecidos durante o período de relatório e aqueles relativos a investimentos mantidos ao final do período de relatório; _____

CPC 40.11A(e) *IFRS 7.11A(e)* (e) quaisquer transferências de ganho ou perda acumulada dentro do patrimônio líquido durante o período, incluindo as razões dessas transferências. _____

CPC 40.11B *IFRS 7.11B* Se a entidade tiver desreconhecido investimentos em instrumentos patrimoniais mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA) durante o período de relatório, ela deve divulgar:

CPC 40.11B(a) *IFRS 7.11B(a)* (a) as razões para a alienação dos investimentos; _____

CPC 40.11B(b) *IFRS 7.11B(b)* (b) o valor justo dos investimentos na data do desreconhecimento; e _____

CPC 40.11B(c) *IFRS 7.11B(c)* (c) o ganho ou a perda acumulada na alienação. _____

Insights 7.10.230.25

Ao divulgar quais investimentos em instrumentos patrimoniais foram designados como VJORA, em nossa visão, uma entidade deve aplicar julgamento ao determinar quais divulgações forneceriam as informações mais úteis para os usuários das demonstrações financeiras. Acreditamos que, na maioria dos casos, divulgar os nomes das investidas individuais seria apropriado - por exemplo, se uma entidade tiver um pequeno número de investimentos individualmente significativos, caso essa divulgação permita que os usuários acessem informações adicionais sobre as investidas de outras fontes. No entanto, em alguns casos, a divulgação em um nível mais alto de agregação e divulgações que não sejam os nomes das investidas podem fornecer informações mais úteis. Por exemplo, se uma entidade possui um grande número de investimentos individualmente insignificantes em alguns setores, a divulgação por setor pode ser apropriada. Da mesma forma, se uma entidade possuir investimentos para os quais não há informações públicas disponíveis, a divulgação sobre a natureza e a finalidade desses investimentos pode ser relevante.

Reclassificação

CPC 40.12B *IFRS 7.12B* A entidade deve divulgar se, nos períodos de relatórios correntes ou anteriores, reclassificou quaisquer ativos financeiros de acordo com o item 4.4.1 do CPC 48/IFRS 9. Para cada um desses eventos, a entidade deve divulgar:

CPC 40.12B(a) *IFRS 7.12B(a)* (a) a data da reclassificação;

CPC 40.12B(b) *IFRS 7.12B(b)* (b) a explicação detalhada da alteração no modelo de negócios e a descrição qualitativa de seu efeito sobre as demonstrações financeiras da entidade;

CPC 40.12B(c) *IFRS 7.12B(c)* (c) o valor reclassificado dentro e fora de cada categoria.

CPC 40.12D *IFRS 7.12D* Se, desde a sua última data de relatório anual, a entidade tiver reclassificado ativos financeiros fora da categoria de VJORA de modo que eles sejam mensurados ao custo amortizado ou fora da categoria de valor justo por meio do resultado de modo que eles sejam mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, ela deve divulgar:

CPC 40.12D(a) *IFRS 7.12D(a)* (a) o valor justo dos ativos financeiros no final do período de relatório; e

CPC 40.12D(b) *IFRS 7.12D(b)* (b) o ganho ou a perda no valor justo que teria sido reconhecido no resultado ou em outros resultados abrangentes durante o período de relatório se os ativos financeiros não tivessem sido reclassificados.

Compensação de ativos financeiros e passivos financeiros

CPC 40.13A *IFRS 7.13A* As divulgações nos itens 13B e 13E complementam as outras divulgações requeridas pelo CPC 40/IFRS 7 com as seguintes informações para instrumentos financeiros reconhecidos que estão (vide itens B40 e B41 do CPC 40/IFRS 7):

(a) compensados em conformidade com o item 42 da CPC 39/IAS 32; e

(b) sujeitos a um acordo de compensação principal ou acordo similar, independentemente de estarem ou não compensados de acordo com o item 42 do CPC 39/IAS 32.

CPC 40.13B *IFRS 7.13B* A entidade deve divulgar informações para possibilitar aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem o efeito ou efeito potencial de acordos de liquidação na posição financeira da entidade. Isso inclui o efeito ou efeito potencial de direitos de compensação associados aos ativos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos da entidade, que estão dentro do alcance do item 13A.

CPC 40.13C *IFRS 7.13C* Para atingir o objetivo do item 13B, a entidade deve divulgar, no final do período de relatório, as seguintes informações quantitativas separadamente para ativos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos, que estão dentro do alcance do item 13A:

CPC 40.13C(a) *IFRS 7.13C(a)* (a) os valores brutos desses ativos financeiros reconhecidos e passivos financeiros reconhecidos (vide item B43 do CPC 40/ IFRS 7);

CPC 40.13C(b) *IFRS 7.13C(b)* (b) os valores que são compensados de acordo com os critérios descritos no item 42 do CPC 39/IAS 32 ao determinar os valores líquidos apresentados no balanço patrimonial (vide item B44 do CPC 40/IFRS 7);

CPC 40.13C(c) *IFRS 7.13C(c)* (c) os valores líquidos apresentados no balanço patrimonial;

CPC 40.13C(d) *IFRS 7.13C(d)* (d) os valores sujeitos a acordo principal de liquidação executável ou acordo similar que não estão de outro modo incluídos no item 13C(b) do CPC 40/IFRS 7, incluindo:

CPC 40.13C(d)(i) *IFRS 7.13C(d)(i)* (i) valores relativos a instrumentos financeiros reconhecidos, que não atendem alguns ou todos os critérios de compensação do item 42 do CPC 39/IAS 32 (vide item B47 do CPC 40/IFRS 7); e

CPC 40.13C(d)(ii) *IFRS 7.13C(d)(ii)* (ii) valores relativos a a garantia financeira (incluindo garantia em caixa) (vide itens B48-B49 do CPC40/IFRS 7); e

CPC 40.13C(e) *IFRS 7.13C(e)* (e) o valor líquido após deduzir os valores da alínea (d) dos valores da alínea (c) acima.

As informações requeridas por este item devem ser apresentadas em formato tabular, separadamente para ativos financeiros e passivos financeiros, salvo se outro formato for mais apropriado.

CPC 40.B42 *IFRS 7.B42* Instrumentos financeiros divulgados de acordo com o item 13C do CPC 40/IFRS 7 podem estar sujeitos a diferentes requisitos de mensuração (por exemplo, conta a pagar relacionado a contrato de recompra pode ser mensurada ao custo amortizado, enquanto um derivativo será mensurado ao valor justo). Incluir instrumentos aos seus valores reconhecidos e descrever quaisquer diferenças de mensuração resultantes nas respectivas divulgações.

CPC 40.B44 *IFRS 7.B44* O item 13C (b) do CPC 40/IFRS 7 requer a divulgação dos montantes compensados de acordo com o item 42 do CPC 39/IAS 32 ao determinar os valores líquidos apresentados no balanço patrimonial. Os valores tanto dos ativos financeiros quanto dos passivos financeiros reconhecidos que são objeto de compensação sob o mesmo acordo serão divulgados tanto nas divulgações de ativos financeiros como de passivos financeiros. Entretanto, os valores divulgados (por exemplo, em tabela) estão limitados aos valores que estão sujeitos a compensação. Por exemplo, a entidade pode ter ativo derivativo reconhecido e passivo derivativo reconhecido que cumprem os critérios de compensação descritos no item 42 do CPC 39. Se o valor bruto do ativo derivativo é maior do que o valor bruto do passivo derivativo, a tabela de divulgação de ativos financeiros deve incluir o valor total do ativo derivativo (de acordo com o item 13C(a) do CPC 40/IFRS 7) e o valor total do passivo derivativo (de acordo com o item 13C(b) do CPC 40/IFRS 7). Contudo, enquanto a tabela de divulgação de passivos financeiros deve incluir o valor total do passivo derivativo (de acordo com o item 13C(a) do CPC 40/IFRS 7), ela somente deve incluir o valor do ativo derivativo (de acordo com o item 13C(b) do CPC 40/IFRS 7) que seja igual ao valor do passivo derivativo.

CPC 40.B46 *IFRS 7.B46* Os valores que devem ser divulgados pelo item 13C(c) do CPC 40/IFRS 7 devem ser conciliados com os valores de rubricas individuais apresentados no balanço patrimonial. Por exemplo, se a entidade determina que a agregação ou desagregação de valores de rubricas de demonstrações contábeis individuais fornece informações mais relevantes, ela deve conciliar os valores agregados ou desagregados divulgados no item 13C(c) para os valores de rubricas individuais apresentados no balanço
patrimonial.

CPC 40.B51 *IFRS 7.B51* As divulgações quantitativas requeridas pelo item 13C(a)-(e) do CPC 40/IFRS 7 podem ser agrupadas por tipo de transação ou instrumento financeiro (por exemplo, derivativos, contratos de recompra e de recompra reversa ou tomada de empréstimo
de título e contratos de empréstimo de títulos).

CPC 40.B52 *IFRS 7.B52* Alternativamente, a entidade pode agrupar as divulgações quantitativas requeridas pelo item 13C(a)-(c) do CPC 40/IFRS 7 por tipo de instrumento financeiro, e as divulgações quantitativas requeridas pelo item 13C(c)-(e) do CPC 40/IFRS 7 por contraparte. Se uma entidade fornece as informações requeridas por contraparte, a entidade não é obrigada a identificar as contrapartes por nome. Entretanto, a designação de contrapartes (por exemplo, contraparte A, contraparte, B, C, etc.) deve se manter consistente ano a ano para os anos apresentados a fim de manter a comparabilidade. Divulgações qualitativas devem ser consideradas de modo que mais informações possam ser dadas sobre os tipos de contrapartes. Quando a divulgação dos montantes requeridos pelo CPC 40/IFRS 7.13C(c)-(e) é fornecida por contraparte, valores, que são individualmente significativos em termos de quantidades totais por contraparte, devem ser divulgados separadamente e os valores restantes de contrapartes, individualmente insignificantes, precisam ser agregados em uma rubrica.

CPC 40.13D *IFRS 7.13D* O valor total divulgado de acordo com o item 13C(d) do CPC 40/IFRS 7 para um instrumento deve ser limitado ao valor do item 13C(c) do CPC 40/IFRS 7 para esse instrumento (vide item B49 do CPC 40/IFRS 7).

CPC 40.13E *IFRS 7.13E* A entidade deve incluir descrição nas divulgações dos direitos de compensação associados aos ativos e passivos financeiros reconhecidos, sujeitos a um acordo de compensação principal executável ou acordos similares que são divulgados em conformidade com o item 13C(d) do CPC 40/IFRS 7, incluindo a natureza desses direitos.

CPC 40.B50 *IFRS 7.B50* A entidade deve descrever os tipos de direitos de compensação e acordos similares divulgados de acordo com o item 13C(d) do CPC 40/IFRS 7, incluindo a natureza desses direitos. Por exemplo, a entidade deve divulgar seus direitos condicionais. Para instrumentos sujeitos a direitos de compensação que não estão condicionados a evento futuro, mas que não cumprem os critérios restantes descritos no item 42 do CPC 39/IAS 32, a entidade deve descrever os motivos pelos quais os critérios não foram cumpridos. Para qualquer garantia financeira recebida ou cedida, a entidade descreve os termos do contrato de garantia (por exemplo, quando a garantia é restrita).

CPC 40.13F *IFRS 7.13F* Se as informações requeridas pelos itens 13B-13E do CPC 40/IFRS 7 são divulgadas em mais de uma nota explicativa nas demonstrações financeiras, esta notas devem ter referência cruzada.

Insights 7.10.310.40 *Em nosso ponto de vista, se o contrato principal for um instrumento financeiro e os critérios de compensação forem atendidos para o principal e o derivativo embutido, então um derivativo embutido separável e o contrato principal devem ser apresentados em uma base líquida.*

Garantia

CPC 40.14 *IFRS 7.14* A entidade deve divulgar:

CPC 40.14(a) *IFRS 7.14(a)* (a) o valor contábil de ativo financeiro que é usado como garantia para passivos ou passivos contingentes, incluindo montantes que tenham sido reclassificados em consonância com o item 3.2.23(a) do CPC 48/IFRS 9; e

CPC 40.14(b) *IFRS 7.14(b)* (b) os termos e condições relativos à garantia.

CPC 40.15 *IFRS 7.15* Quando a entidade possui garantias (de ativos financeiros ou não financeiros) e está autorizada a vender ou reapresentar a garantia na ausência de descumprimento por parte do proprietário da garantia, a entidade deve divulgar:

CPC 40.15(a) *IFRS 7.15(a)* (a) o valor justo da garantia possuída;

CPC 40.15(b) *IFRS 7.15(b)* (b) o valor justo de qualquer garantia vendida ou reapresentada, e se a entidade tem obrigação de devolvê-la; e

CPC 40.15(c) *IFRS 7.15(c)* (c) os termos e as condições associados ao uso da garantia.

Provisão para perda com crédito

CPC 40.16A *IFRS 7.16A* O valor contábil de ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48/IFRS 9, não deve ser reduzido pela provisão para perdas e a entidade não deve apresentar a provisão para perdas separadamente no balanço patrimonial como redução do valor contábil do ativo financeiro. Contudo, a entidade deve divulgar a provisão para perdas nas notas explicativas das demonstrações contábeis.

Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivativos embutidos

CPC 40.17 *IFRS 7.17* Se a entidade tiver emitido um instrumento que contenha tanto um componente de patrimônio como um passivo (vide item 28 do CPC 39/IAS 32) e o instrumento possuir múltiplos derivativos embutidos cujos valores são interdependentes (tais como em um instrumento de dívida conversível resgatável), então deve ser divulgada a existência dessas situações.

Descumprimento de compromisso contratual

CPC 40.18 *IFRS 7.18* Para empréstimos a pagar existentes na data das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar:

CPC 40.18(a) *IFRS 7.18(a)* (a) detalhes de qualquer descumprimento contratual durante o período do principal, juros, amortização ou resgates;

CPC 40.18(b) IFRS 7.18(b) (b) o valor contábil da dívida em atraso na data das demonstrações financeiras; e

CPC 40.18(c) IFRS 7.18(c) (c) no caso de renegociação dos termos contratuais antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão e os termos dessa renegociação.

CPC 40.19 IFRS 7.19 Se, durante o período, tiver havido descumprimentos ou violações dos acordos contratuais diferentes das descritas no item 18 do CPC 40/IFRS 7, a entidade deve divulgar a mesma informação exigida no item 18 do CPC 40/IFRS 7 se os descumprimentos ou violações permitiram que o credor exigisse pagamento antecipado (salvo se os descumprimentos ou violações tiverem sido sanadas, ou os termos do empréstimo tiverem sido renegociados, até a data ou antes da data das demonstrações contábeis).

Itens de receita, despesa, ganho e perda

CPC 40.20A IFRS 7.20A A entidade deve divulgar a análise do ganho ou da perda reconhecida na demonstração do resultado decorrente do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, apresentando separadamente ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento desses ativos financeiros. Essa divulgação deve incluir as razões do desreconhecimento desses ativos financeiros.

Contabilidade de *hedge*

Insights 7.10.380.60 *Em nosso ponto de vista, quando a contabilização de hedge não é aplicada, seja porque a entidade optou por não aplicar, ou porque os critérios de contabilização de hedge não são cumpridos, informações devem ser fornecidas para explicar a relação entre os derivativos e as operações para as quais existem hedges econômicos. Acreditamos que isso deve ser feito para permitir que os usuários das demonstrações financeiras compreendam a extensão em que o risco é mitigado por meio do uso dos derivativos.*

CPC 40.21A IFRS 7.21A A entidade deve aplicar os requisitos de divulgação dos itens 21B a 24F do CPC 40/IFRS 7 para as exposições a risco que a entidade protege e para as quais ela escolhe aplicar a contabilização de *hedge*. As divulgações de contabilização de *hedge* devem fornecer informações sobre:

CPC 40.21A(a) IFRS 7.21A(a) (a) a estratégia de gerenciamento de risco da entidade e como ela é aplicada para gerenciar o risco;

CPC 40.21A(b) IFRS 7.21A(b) (b) como as atividades de *hedge* da entidade podem afetar o valor, a época e a incerteza de seus fluxos de caixa futuros; e

CPC 40.21A(c) IFRS 7.21A(c) (c) o efeito que a contabilização de *hedge* teve sobre o balanço patrimonial, a demonstração do resultado abrangente e a demonstração das mutações do patrimônio líquido da entidade.

CPC 40.21B IFRS 7.21B Apresentar as divulgações requeridas em uma única nota explicativa ou em seção separada em suas demonstrações financeiras. Entretanto, a entidade não precisa duplicar informações que já estejam apresentadas em outro lugar, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada das demonstrações financeiras com alguma outra demonstração, como, por exemplo, comentário da administração ou relatório de risco, que esteja disponível aos usuários das demonstrações financeiras nos mesmos termos que as demonstrações financeiras e na mesma época. Sem as informações incorporadas por referência cruzada, as demonstrações financeiras estão incompletas.

CPC 40.21C IFRS 7.21C Quando os itens 22A a 24F do CPC 40/IFRS 7 exigem que a entidade separe por categoria de risco as informações divulgadas, a entidade deve determinar cada categoria de risco com base nas exposições a risco que a entidade decide proteger e para as quais a contabilização de *hedge* é aplicada. A entidade deve determinar as categorias de risco de forma consistente para todas as divulgações da contabilização;

CPC 40.21D	*IFRS 7.21D*	Para atender aos objetivos do item 21A do CPC 40/IFRS 7, a entidade (exceto se especificado de outro modo) deve determinar quanto detalhe deve divulgar, quanta ênfase deve colocar em diferentes aspectos dos requisitos de divulgação, o nível apropriado de agregação ou desagregação e se os usuários das demonstrações financeiras precisam de explicações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas. Entretanto, a entidade deve utilizar o mesmo nível de agregação ou desagregação que utiliza para requisitos de divulgação das respectivas informações no CPC 40/IFRS 7 e no CPC 46/IFRS 13 - Mensuração do Valor Justo.	

Estratégia de gerenciamento de risco

CPC 40.22A	*IFRS 7.22A*	Explicar sua estratégia de gerenciamento de risco para cada categoria de exposição a risco que decide proteger e para a qual a contabilização de *hedge* é aplicada. Essa explicação deve permitir que os usuários das demonstrações financeiras avaliem (por exemplo):	
CPC 40.22A(a)	*IFRS 7.22A(a)*	(a) como surge cada risco;	
CPC 40.22A(b)	*IFRS 7.22A(b)*	(b) como a entidade gerencia cada risco; isso inclui se a entidade protege o item em sua totalidade para todos os riscos ou protege um componente (ou componentes) do risco do item e por quê;	
CPC 40.22A(c)	*IFRS 7.22A(c)*	(c) a extensão das exposições a risco que a entidade gerencia.	
CPC 40.22B	*IFRS 7.22B*	Para atender aos requisitos do item 22A do CPC 42/IFRS 7, as informações devem incluir (entre outras) a descrição de:	
CPC 40.22B(a)	*IFRS 7.22B(a)*	(a) instrumentos de *hedge* utilizados (e como eles são utilizados) para proteger exposições a risco;	
CPC 40.22B(b)	*IFRS 7.22B(b)*	(b) como a entidade determina a relação econômica entre o item protegido e o instrumento de *hedge* para fins de avaliação da efetividade de *hedge*; e	
CPC 40.22B(c)	*IFRS 7.22B(c)*	(c) como a entidade estabelece o índice de *hedge* e quais são as fontes de inefetividade de *hedge*.	
CPC 40.22C	*IFRS 7.22C*	Quando a entidade designar um componente de risco específico como item protegido (ver item 6.3.7 do CPC 48/IFRS 9), ela deve fornecer, além das divulgações exigidas pelos itens 22A e 22B do CPC 40/IFRS 7, informações qualitativas ou quantitativas sobre:	
CPC 40.22C(a)	*IFRS 7.22C(a)*	(a) como a entidade determinou o componente de risco que é designado como item protegido (incluindo a descrição da natureza da relação entre o componente de risco e o item como um todo); e	
CPC 40.22C(b)	*IFRS 7.22C(b)*	(b) como o componente de risco está relacionado ao item em sua totalidade (por exemplo, o componente de risco designado historicamente cobriu em média 80% das alterações no valor justo do item como um todo).	

Valor, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros

CPC 40.23A	*IFRS 7.23A*	A menos que esteja sujeita à isenção do item 23C, a entidade deve divulgar, por categoria de risco, informações quantitativas para permitir que os usuários de suas demonstrações financeiras avaliem os termos e condições dos instrumentos de *hedge* e como eles afetam o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.	
CPC 40.23B	*IFRS 7.23B*	Para atender aos requisitos do item 23A do CPC 40/IFRS 7, a entidade deve fornecer a composição que divulgue:	
CPC 40.23B(a)	*IFRS 7.23B(a)*	(a) o perfil da época do valor nominal do instrumento de *hedge*; e	
CPC 40.23B(b)	*IFRS 7.23B(b)*	(b) se aplicável, o preço ou a taxa média (por exemplo, preços de exercício ou a termo, etc.) do instrumento de *hedge*.	
CPC 40.23C	*IFRS 7.23C*	Em situações em que a entidade frequentemente restabelece (ou seja, descontinua e reinicia) relações de *hedge* porque tanto o instrumento de *hedge* quanto o item protegido frequentemente mudam (ou seja, a entidade utiliza um processo dinâmico em que tanto a exposição quanto os instrumentos de *hedge* utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo - como, por exemplo, no item B6.5.24(b) do CPC 48/IFRS 9), a entidade:	
CPC 40.23C(a)	*IFRS 7.23C(a)*	(a) está isenta de fornecer as divulgações exigidas pelos itens 23A e 23B do CPC 40/IFRS 7;	
CPC 40.23C(b)	*IFRS 7.23C(b)*	(b) Deve divulgar:	
CPC 40.23C(b)(i)	*IFRS 7.23C(b)(i)*	(i) informações sobre qual é a estratégia de gerenciamento de risco em relação a essas relações de *hedge*;	

CPC 40.23C(b)(ii)	*IFRS 7.23C(b)(ii)*	(ii) a descrição de como ela reflete sua estratégia de gerenciamento de risco, utilizando a contabilização de *hedge* e designando essas relações de *hedge* específicas; e
CPC 40.23C(b)(iii)	*IFRS 7.23C(b)(iii)*	(iii) a indicação da frequência com que as relações de *hedge* são descontinuadas e reiniciadas como parte do processo da entidade em relação a essas relações de *hedge.*
CPC 40.23D	*IFRS 7.23D*	A entidade deve divulgar, por categoria de risco, a descrição das fontes da inefetividade de *hedge* que devem afetar a relação de *hedge* durante o período da relação.
CPC 40.23E	*IFRS 7.23E*	Se outras fontes de inefetividade de *hedge* surgirem na relação de *hedge*, a entidade deve divulgar essas fontes por categoria de risco e explicar a inefetividade de *hedge* resultante.
CPC 40.23F	*IFRS 7.23F*	Para *hedges* de fluxo de caixa, a entidade deve divulgar a descrição de qualquer transação prevista para a qual a contabilização de *hedge* tinha sido utilizada anteriormente, mas que não deve mais ocorrer.

Efeitos da contabilização de hedge sobre a posição financeira e sobre o desempenho

CPC 40.24A	*IFRS 7.24A*	A entidade deve divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores referentes a itens designados como instrumentos de *hedge* separadamente por categoria de risco para cada tipo de *hedge* (*hedge* de valor justo, *hedge* de fluxo de caixa ou *hedge* de investimento líquido em operação no exterior):
CPC 40.24A(a)	*IFRS 7.24A(a)*	(a) o valor contábil dos instrumentos de *hedge* (ativos financeiros separadamente de passivos financeiros);
CPC 40.24A(b)	*IFRS 7.24A(b)*	(b) a rubrica no balanço patrimonial que inclui o instrumento de *hedge*;
CPC 40.24A(c)	*IFRS 7.24A(c)*	(c) a alteração no valor justo do instrumento de *hedge* utilizado como base para reconhecer a inefetividade de *hedge* do período; e
CPC 40.24A(d)	*IFRS 7.24A(d)*	(d) os valores nominais (incluindo quantidades, como, por exemplo, toneladas ou metros cúbicos) dos instrumentos de *hedge*.
CPC 40.24B	*IFRS 7.24B*	A entidade deve divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores referentes a itens protegidos separadamente por categoria de risco para os tipos de *hedge*:
CPC 40.24B(a)	*IFRS 7.24B(a)*	(a) para *hedges* de valor justo:
CPC 40.24B(a)(i)	*IFRS 7.24B(a)(i)*	(i) o valor contábil do item protegido, reconhecido no balanço patrimonial (apresentando ativos separadamente de passivos);
CPC 40.24B(a)(ii)	*IFRS 7.24B(a)(ii)*	(ii) o valor acumulado dos ajustes de *hedge* de valor justo sobre o item protegido, incluído no valor contábil do item protegido, reconhecido no balanço patrimonial (apresentando ativos separadamente de passivos);
CPC 40.24B(a)(iii)	*IFRS 7.24B(a)(iii)*	(iii) a rubrica, no balanço patrimonial, que inclui o item protegido;
CPC 40.24B(a)(iv)	*IFRS 7.24B(a)(iv)*	(iv) a alteração no valor do item protegido utilizado como base para reconhecer a inefetividade de *hedge* do período; e
CPC 40.24B(a)(v)	*IFRS 7.24B(a)(v)*	(v) o valor acumulado dos ajustes de *hedge* do valor justo, remanescente no balanço patrimonial, para quaisquer itens protegidos que deixaram de ser ajustados para proteger ganhos e perdas de *hedge*, de acordo com o item 6.5.10 do CPC 48/IFRS 9;
CPC 40.24B(b)	*IFRS 7.24B(b)*	(b) para *hedges* de fluxo de caixa e *hedges* de investimento líquido em operação no exterior:
CPC 40.24B(b)(i)	*IFRS 7.24B(b)(i)*	(i) as alterações no valor do item protegido utilizado como base para reconhecer a inefetividade de *hedge* do período (ou seja, para *hedges* de fluxo de caixa, a alteração no valor utilizado para determinar a inefetividade de *hedge*, reconhecida de acordo com o item 6.5.11(c) do CPC 48/IFRS 9);
CPC 40.24B(b)(ii)	*IFRS 7.24B(b)(ii)*	(ii) os saldos na reserva de *hedge* de fluxo de caixa e na reserva de conversão de moeda estrangeira para *hedges* contínuos, que são contabilizados de acordo com os itens 6.5.11 e 6.5.13(a) do CPC 48/IFRS 9; e
CPC 40.24B(b)(iii)	*IFRS 7.24B(b)(iii)*	(iii) os saldos remanescentes na reserva de *hedge* de fluxo de caixa e na reserva de conversão de moeda estrangeira de qualquer relação de *hedge* para as quais a contabilidade de *hedge* deixou de ser aplicada.
CPC 40.24C	*IFRS 7.24C*	Divulgar, em forma de tabela, os seguintes valores separadamente por categoria de risco para os tipos de *hedge*:
CPC 40.24C(a)	*IFRS 7.24C(a)*	(a) para *hedges* de valor justo:

CPC 40.24C(a)(i)	*IFRS 7.24C(a)(i)*	(i) inefetividade de *hedge* - ou seja, a diferença entre os ganhos ou as perdas de *hedge* do instrumento de *hedge* e o item protegido - reconhecido no resultado (ou em outros resultados abrangentes para *hedges* de instrumento patrimonial pelo qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48/IFRS 9); e	
CPC 40.24C(a)(ii)	*IFRS 7.24C(a)(ii)*	(ii) a rubrica na demonstração do resultado abrangente que inclui a inefetividade de *hedge* reconhecida;	
CPC 40.24C(b)	*IFRS 7.24C(b)*	(b) para *hedge*s de fluxo de caixa e *hedge*s de investimento líquido em operação no exterior:	
CPC 40.24C(b)(i)	*IFRS 7.24C(b)(i)*	(i) os ganhos ou as perdas de *hedge* do período do relatório, que foram reconhecidos em outros resultados abrangentes;	
CPC 40.24C(b)(ii)	*IFRS 7.24C(b)(ii)*	(ii) a inefetividade de *hedge* reconhecida no resultado;	
CPC 40.24C(b)(iii)	*IFRS 7.24C(b)(iii)*	(iii) a rubrica na demonstração do resultado abrangente que inclui a inefetividade de *hedge* reconhecida;	
CPC 40.24C(b)(iv)	*IFRS 7.24C(b)(iv)*	(iv) o valor reclassificado da reserva de *hedge* de fluxo de caixa ou da reserva de conversão de moeda estrangeira para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26/IAS 1) (diferenciando entre os valores para os quais a contabilização de *hedge* tinha sido anteriormente utilizada, mas para os quais os fluxos de caixa futuros protegidos não devem mais ocorrer, e os valores que foram transferidos porque o item protegido afetou o resultado);	
CPC 40.24C(b)(v)	*IFRS 7.24C(b)(v)*	(v) a rubrica na demonstração do resultado abrangente que inclui o ajuste de reclassificação (ver CPC 26/IAS 1); e	
CPC 40.24C(b)(vi)	*IFRS 7.24C(b)(vi)*	(vi) para *hedge*s de posição líquida, os ganhos ou as perdas de *hedge* reconhecidos em rubrica separada na demonstração do resultado abrangente (ver item 6.6.4 do CPC 48/IFRS 9).	
CPC 40.24D	*IFRS 7.24D*	Quando o volume de relações de *hedge*, ao qual a isenção do item 23C do CPC 40/IFRS 7 se aplica, não representa os volumes normais durante o período (ou seja, o volume na data do relatório não reflete os volumes durante o período), a entidade deve divulgar esse fato e a razão pela qual ela acredita que os volumes não são representativos.	
CPC 40.24E	*IFRS 7.24E*	A entidade deve fornecer a conciliação de cada componente do patrimônio líquido e a análise de outros resultados abrangentes de acordo com o CPC 26/IAS 1, que, consideradas em conjunto:	
CPC 40.24E(a)	*IFRS 7.24E(a)*	(a) diferenciam, no mínimo, entre os valores referentes às divulgações no item 24C(b)(i) e (b)(iv) e os valores contabilizados de acordo com o item 6.5.11(d)(i) e (d)(iii) do CPC 48/IFRS 9;	
CPC 40.24E(b)	*IFRS 7.24E(b)*	(b) diferenciam entre os valores associados ao valor temporal das opções, que protegem os itens protegidos relativos a transações e os valores associados ao valor temporal das opções que protegem os itens protegidos relativos ao período de tempo, quando a entidade contabiliza o valor temporal da opção de acordo com o item 6.5.15 do CPC 48/IFRS 9; e	
CPC 40.24E(c)	*IFRS 7.24E(c)*	(c) diferenciam entre os valores associados aos elementos a termo dos contratos a termo e os spreads da base da moeda estrangeira dos instrumentos financeiros, que protegem itens protegidos relativos a transações, e os valores associados aos elementos a termo dos contratos a termo e os spreads da base da moeda estrangeira dos instrumentos financeiros, que protegem itens protegidos relativos ao período de tempo, quando a entidade deve contabilizar esses valores de acordo com o item 6.5.16 do CPC 48/IFRS 9.	
CPC 40.24F	*IFRS 7.24F*	Divulgar as informações exigidas no item 24E, separadamente, por categoria de risco. Essa desagregação por risco pode ser fornecida nas notas explicativas às demonstrações financeiras.	

Opção para designar a exposição de crédito como mensurada ao Valor Justo por meio do Resultado

CPC 40.24G	*IFRS 7.24G*	Se a entidade designou o instrumento financeiro, ou parte desse instrumento, como mensurado ao valor justo por meio do resultado porque utiliza derivativo de crédito para gerenciar o risco de crédito desse instrumento financeiro, a entidade deve divulgar:	

CPC 40.24G(a)	*IFRS 7.24G(a)*	(a) para derivativos de crédito que foram utilizados para gerenciar o risco de crédito de instrumentos financeiros designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 6.7.1 do CPC 48/IFRS 9, a conciliação de cada valor nominal e o valor justo no início e no final do período;
CPC 40.24G(b)	*IFRS 7.24G(b)*	(b) o ganho ou a perda reconhecido no resultado na designação de instrumento financeiro, ou de parte desse instrumento, como mensurado ao VJR, de acordo com o item 6.7.1 do CPC 48/IFRS 9; e
CPC 40.24G(c)	*IFRS 7.24G(c)*	(c) ao descontinuar a mensuração do instrumento financeiro, ou de parte desse instrumento, como ao VJR, o valor justo desse instrumento financeiro que se tornou o novo valor contábil de acordo com o item 6.7.4 do CPC 48/IFRS 9 e o respectivo valor nominal ou principal (exceto para fornecer informações comparativas de acordo com o CPC 26/IAS 1, a entidade não precisa continuar essa divulgação em períodos subsequentes).

Incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência

CPC 40.24H	*IFRS 7.24H*	Para relações de proteção que a entidade aplica as exceções estabelecidas nos itens 6.8.4 a 6.8.12 do CPC 48/IFRS 9 ou nos itens 102D a 102N do CPC 38/IAS 39, a entidade deve divulgar:
CPC 40.24H(a)	*IFRS 7.24H(a)*	(a) as taxas de juros de referência significativas às quais as relações de proteção da entidade estão expostas;
CPC 40.24H(b)	*IFRS 7.24H(b)*	(b) a extensão da exposição ao risco que a entidade administra que é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência;
CPC 40.24H(c)	*IFRS 7.24H(c)*	(c) como a entidade está gerenciando o processo de transição para taxas de referência alternativas;
CPC 40.24H(d)	*IFRS 7.24H(d)*	(d) a descrição de premissas ou julgamentos significativos que a entidade fez ao aplicar esses itens (por exemplo, premissas ou julgamentos sobre quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não está mais presente no que diz respeito ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência); e
CPC 40.24H(e)	*IFRS 7.24H(e)*	(e) o valor nominal dos instrumentos de hedge nessas relações de proteção.

Divulgações adicionais relacionadas à reforma da taxa de juros de referência

CPC 40. 24I	*IFRS 7.24I*	Para permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam o efeito da reforma da taxa de juros de referência nos instrumentos financeiros e risco estratégia de gestão da entidade, a entidade deve divulgar informações sobre:
CPC 40. 24I(a)	*IFRS 7.24I(a)*	(a) a natureza e extensão dos riscos aos quais a entidade está exposta decorrentes de instrumentos financeiros sujeitos à reforma da taxa de juros de referência e como a entidade gerencia esses riscos; e
CPC 40. 24I(b)	*IFRS 7.24I(b)*	(b) o progresso da entidade na conclusão da transição para a taxa de referência alternativa e como a entidade está gerenciando a transição.
CPC 40. 24J	*IFRS 7.24J*	Para cumprir os objetivos do item 24I do CPC 40/IFRS 7, a entidade deve divulgar:
CPC 40. 24J(a)	*IFRS 7.24J(a)*	(a) como a entidade está gerenciando a transição para a taxa de referência alternativa, o seu progresso na data de relatório e os riscos aos quais é exposto decorrente de instrumentos financeiros por causa da transição;
CPC 40. 24J(b)	*IFRS 7.24J(b)*	(b) informação não agregada por taxa de referência de juros significativa sujeita à reforma da taxa de juros de referência, informações quantitativas sobre instrumentos financeiros que ainda precisam fazer a transição para uma taxa de referência alternativa no final do período das demonstrações contábeis, demonstrando separadamente:
CPC 40. 24J(b)(i)	*IFRS 7.24J(b)(i)*	(i) ativos financeiros não derivativos;
CPC 40. 7.24J(b)(ii)	*IFRS 7.24J(b)(ii)*	(ii) passivos financeiros não derivativos;
CPC 40. 24J(b)(iii)	*IFRS 7.24J(b)(iii)*	(iii) derivativos; e
CPC 40. 24J(c)	*IFRS 7.24J(c)*	(c) se os riscos identificados no item 24J (a) do CPC 40/IFRS 7 resultaram em mudanças a estratégia de gestão de risco de a entidade, a descrição dessas mudanças.

Valor justo

CPC 40.25	*IFRS 7.25*	Exceto pelo o que foi estabelecido no item 29 do CPC 40/IFRS 7, para cada classe de ativo financeiro e passivo financeiro, a entidade deve divulgar o valor justo daquela classe de ativos e passivos de forma que permita ser comparada com o seu valor contábil.

CPC 40.26	*IFRS 7.26*	Na divulgação de valores justos, a entidade deve agrupar ativos financeiros e passivos financeiros em classes, mas deve compensá-los somente na medida em que seus valores contábeis forem compensados no balanço patrimonial.
CPC 40.28	*IFRS 7.28*	Em alguns casos, a entidade não reconhece o ganho ou a perda no reconhecimento inicial de ativo financeiro ou passivo financeiro porque o valor justo não é comprovado por preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico (ou seja, informação de Nível 1), nem se baseia em técnica de avaliação que utilize apenas dados de mercados observáveis (ver item B5.1.2A do CPC 48/IFRS 9). Nesses casos, a entidade deve divulgar, por classe de ativo financeiro ou de passivo financeiro:
CPC 40.28(a)	*IFRS 7.28(a)*	(a) sua política contábil para reconhecimento, no resultado, da diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e o preço da transação, para refletir a alteração nos fatores (incluindo tempo) que os participantes do mercado levariam em conta ao precificar o ativo ou o passivo (ver item B5.1.2A(b) do CPC 48/IFRS 9);
CPC 40.28(b)	*IFRS 7.28(b)*	(b) a diferença total ainda a ser reconhecida no resultado no início e no final do período e a conciliação das alterações no saldo dessa diferença;
CPC 40.28(c)	*IFRS 7.28(c)*	(c) por que a entidade concluiu que o preço da transação não era a melhor evidência do valor justo, incluindo a descrição das evidências que sustentam o valor justo.
	Insights 7.10.460.30	*Uma entidade, como um fundo mútuo ou uma cooperativa, cuja capital social é classificado como passivo financeiro, pode apresentar seu capital social como ativos líquidos atribuíveis aos acionistas em seu balanço patrimonial. Se os valores contábeis das ações emitidas, classificadas como passivos financeiros, não forem uma aproximação razoável de seus valores justos, então, em nossa opinião, a entidade deve divulgar os valores justos das ações, mesmo que essa opção de apresentação seja escolhida.*

CPC 40.29	*IFRS 7.29*	As divulgações de valor justo não são exigidas:
CPC 40.29(a)	*IFRS 7.29(a)*	(a) quando o valor contábil for uma aproximação razoável do valor justo, por exemplo, para instrumentos financeiros tais como contas a receber de clientes e contas a pagar a fornecedores de curto prazo; ou
CPC 40.29(d)	*IFRS 7.29(d)*	(b) para passivos de arrendamentos.

Natureza e extensão dos riscos decorrente de instrumentos financeiros

CPC 40.31-32A	*IFRS 7.31-32A*	A entidade deve divulgar informações que possibilitem que os usuários de suas demonstrações financeiras avalie a natureza e a extensão dos riscos decorrentes dos instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta na data do balanço. As divulgações qualitativas devem ser fornecidas no contexto das divulgações quantitativas para permitir aos utilizadores vincular divulgações relacionadas e formar uma visão global da natureza e extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros. Estes riscos incluem normalmente, mas não estão limitados a, risco de mercado, risco de liquidez e risco de crédito.
CPC 40.B6	*IFRS 7.B6*	As divulgações requeridas pelos itens 31 a 42 do CPC 40/IFRS 7 devem ser feitas nas demonstrações financeiras ou incorporadas por referências cruzadas a outras demonstrações, como o relatório da administração ou relatório de risco que são disponíveis para os usuários das demonstrações financeiras nos mesmos termos e na mesma data das demonstrações financeiras. Sem essas informações incorporadas por referência, as demonstrações financeiras são incompletas.

Risco de crédito

CPC 40.33	*IFRS 7.33*	Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:
CPC 40.33(a)	*IFRS 7.33(a)*	(a) a exposição ao risco e como ele surge;
CPC 40.33(b)	*IFRS 7.33(b)*	(b) seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco;
CPC 40.33(c)	*IFRS 7.33(c)*	(c) quaisquer alterações nos itens 33(a) ou (b) no CPC 40/IFRS 7 do período anterior;
CPC 40.34(a)	*IFRS 7.34(a)*	(d) sumário de dados quantitativos sobre sua exposição aos riscos no fim do período. Essa divulgação deve ser baseada nas informações fornecidas internamente ao pessoal chave da administração da entidade (como definido no CPC 05/IAS 24, por exemplo, o conselho de administração ou o presidente executivo; e
CPC 40.34(c)	*IFRS 7.34(c)*	(e) concentrações de risco, se não forem evidentes a partir das divulgações feitas de acordo com (a) e (b)..
CPC 40.B8	*IFRS 7.B8*	O item 34 (c) do CPC 40/IFRS 7 requer divulgação acerca de concentrações de risco. Concentrações de risco decorrem de instrumentos financeiros que possuem características similares e que são afetados de forma similar por variações nas condições econômicas. A identificação de concentrações de riscos requer julgamento levando em consideração as circunstâncias da entidade. Divulgações sobre concentrações de risco devem incluir:
CPC 40.B8(a)	*IFRS 7.B8(a)*	(a) descrição sobre como a administração determina essas concentrações;
CPC 40.B8(b)	*IFRS 7.B8(b)*	(b) descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, contraparte, área geográfica, moeda ou mercado); e
CPC 40.B8(c)	*IFRS 7.B8(c)*	(c) o montante de exposição ao risco associado com todos os instrumentos financeiros que possuem essa mesma característica.
CPC 40.35	*IFRS 7.35*	Se os dados quantitativos divulgados no final do período não são representativos da exposição ao risco da entidade durante o período, a entidade deve fornecer outras informações que sejam representativas.

CPC 40.35A-35B	*IFRS 7.35A-35B*	Aplicar os requisitos de divulgação dos itens 35F a 35N do CPC 40/IFRS 7 a instrumentos financeiros aos quais se aplicam os requisitos de redução ao valor recuperável do CPC 48/IFRS 9. Essas divulgações permitem aos usuários das demonstrações financeiras compreender o efeito do risco de crédito sobre o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros. Para alcançar esse objetivo, a divulgação do risco de crédito deve fornecer:	
CPC 40.35B(a)	*IFRS 7.35B(a)*	(a) informações sobre as práticas de gerenciamento de risco de crédito da entidade e como elas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas, incluindo métodos, premissas e informações utilizados para mensurar as perdas de crédito esperadas;	
CPC 40.35B(b)	*IFRS 7.35B(b)*	(b) informações qualitativas e quantitativas que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem os valores nas demonstrações financeiras resultantes de perdas de crédito esperadas, incluindo alterações no valor das perdas de crédito esperadas e os motivos dessas alterações; e	
CPC 40.35B(c)	*IFRS 7.35B(c)*	(c) informações sobre exposição ao risco de crédito da entidade (ou seja, o risco de crédito inerente aos ativos financeiros da entidade e os compromissos para ampliar o crédito), incluindo concentrações de risco de crédito significativas.	
CPC 40.35C	*IFRS 7.35C*	A entidade não precisa duplicar informações que já estejam apresentadas em outro lugar, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada das demonstrações financeiras com outras demonstrações, como, por exemplo, comentário da administração ou relatório de risco, que esteja disponível aos usuários das demonstrações financeiras nos mesmos termos que as demonstrações financeiras e na mesma época. Sem as informações incorporadas por referência cruzada, as demonstrações financeiras estão incompletas.	
CPC 40.35F	*IFRS 7.35F*	A entidade deve explicar suas práticas de gerenciamento de risco de crédito e como elas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem e avaliarem:	
CPC 40.35F(a)	*IFRS 7.35F(a)*	(a) como a entidade determinou se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou, significativamente, desde o reconhecimento inicial, incluindo se e como:	
CPC 40.35F(a)(i)	*IFRS 7.35F(a)(i)*	(i) os instrumentos financeiros são considerados como tendo baixo risco de crédito, de acordo com o item 5.5.10 do CPC 48/IFRS 9, incluindo as classes de instrumentos financeiros aos quais eles se aplicam; e	
CPC 40.35F(a)(ii)	*IFRS 7.35F(a)(ii)*	(ii) foi refutada a suposição no item 5.5.11 do CPC 48/IFRS 9 de que houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, quando os ativos financeiros estiverem vencidos há mais de 30 dias;	
CPC 40.35F(b)	*IFRS 7.35F(b)*	(b) definições de inadimplência da entidade, incluindo os motivos para a escolha dessas definições;	
CPC 40.35F(c)	*IFRS 7.35F(c)*	(c) como os instrumentos foram agrupados se as perdas de crédito esperadas foram mensuradas de forma coletiva;	
CPC 40.35F(d)	*IFRS 7.35F(d)*	(d) como a entidade determinou que ativos financeiros são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito;	
CPC 40.35F(e)	*IFRS 7.35F(e)*	(e) a política de baixa da entidade, incluindo os indicadores de que não existe expectativa razoável de recuperação e informações sobre a política para ativos financeiros que são baixados, mas que ainda estão sujeitos à atividade de aplicação; e	
CPC 40.35F(f)	*IFRS 7.35F(f)*	(f) como os requisitos do item 5.5.12 do CPC 48/IFRS 9, para a modificação dos fluxos de caixa contratuais de ativos financeiros, foram aplicados, incluindo como a entidade:	
CPC 40.35F(f)(i)	*IFRS 7.35F(f)(i)*	(i) determina se o risco de crédito sobre o ativo financeiro que foi modificado, enquanto a provisão para perdas foi mensurada pelo	

valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas, melhorou na medida em que a provisão para perdas é revertida p mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas meses, de acordo com o item 5.5.5 do CPC 48/IFRS 9; e

CPC 40.35F(f)(ii) *IFRS 7.35F(f)(ii)* (ii) monitora a extensão pela qual a provisão para perdas sobre ativos financeiros que atendem aos critérios do inciso (i) é subsequentemente remensurada pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas de acordo com o item 5.5.3 do CPC 48/IFRS 9.

CPC 40.35G *IFRS 7.35G* Explicar as informações, premissas e técnicas de estimativa utilizadas para aplic requisitos da Seção 5.5 do CPC 48/IFRS 9. Para esse fim, a entidade deve divulgar:

CPC 40.35G(a) *IFRS 7.35G(a)* (a) a base das informações, premissas e técnicas de estimativa utilizadas para:

CPC 40.35G(a)(i) *IFRS 7.35G(a)(i)* (i) mensurar as perdas permanentes de crédito esperadas e as perdas de crédito esperadas para 12 meses;

CPC 40.35G(a)(ii) *IFRS 7.35G(a)(ii)* (ii) determinar se o risco de crédito de instrumentos financeiros aumentou, significativamente, desde o reconhecimento inicial; e

CPC 40.35G(a)(iii) *IFRS 7.35G(a)(iii)* (iii) determinar se o ativo financeiro é ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito;

CPC 40.35G(b) *IFRS 7.35G(b)* (b) como informações com vistas ao futuro foram incorporadas na determinação de perdas de crédito esperadas, incluindo o uso de informações macroeconômicas; e

CPC 40.35G(c) *IFRS 7.35G(c)* (c) alterações nas técnicas de estimativa ou premissas significativas ocorridas durante o período de relatório e os motivos dessas alterações.

CPC 40.35H *IFRS 7.35H* Para explicar as alterações na provisão para perdas e os motivos dessas alterações, a entidade deve fornecer conciliação, por classe de instrumentos financeiros, desde o saldo de abertura até o saldo final da provisão para perdas, em tabela, indicando, separadamente, as alterações durante o período:

CPC 40.35H(a) *IFRS 7.35H(a)* (a) da provisão para perdas mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses;

CPC 40.35H(b) *IFRS 7.35H(b)* (b) da provisão para perdas mensurada pelo valor equivalente a perdas permanentes de crédito esperadas para:

CPC 40.35H(b)(i) *IFRS 7.35H(b)(i)* (i) instrumentos financeiros para os quais o risco de crédito aumentou, significativamente, desde o reconhecimento inicial, mas que não são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito;

CPC 40.35H(b)(ii) *IFRS 7.35H(b)(ii)* (ii) ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório (mas que não foram comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito); e

CPC 40.35H(b)(iii) *IFRS 7.35H(b)(iii)* (iii) contas a receber de clientes, ativos contratuais ou recebíveis de arrendamento para os quais as provisões para perdas são mensuradas de acordo com o item 5.5.15 do CPC 48/IFRS 9.

CPC 40.35H(c) *IFRS 7.35H(c)* (c) ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito.

Além da conciliação, a entidade deve divulgar o valor total das perdas de crédito esperadas não descontadas no reconhecimento inicial sobre ativos financeiros inicialmente reconhecidos durante o período de relatório.

CPC 40.B8E *IFRS 7.B8E* Para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira, a provisão para perdas deve ser reconhecida. A entidade deve divulgar informações sobre as alterações na provisão para perdas para ativos financeiros separadamente daquelas para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira. Entretanto, se o instrumento financeiro inclui tanto empréstimo (ou seja, ativo financeiro) quanto componente de compromisso não sacado (ou seja, compromisso de empréstimo) e a entidade não consegue identificar separadamente as perdas de crédito esperadas sobre o componente de compromisso de empréstimo daquelas sobre o componente

do ativo financeiro, as perdas de crédito esperadas sobre o compromisso de empréstimo devem ser reconhecidas juntamente com a provisão para perdas para o ativo financeiro. Na medida em que as perdas de crédito esperadas combinadas superam o valor contábil bruto do ativo financeiro, as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas como provisão.

CPC 40.35I *IFRS 7.35I* Para permitir que os usuários das demonstrações financeiras compreendam as alterações na provisão para perdas divulgadas de acordo com o item 35H do CPC 40/IFRS 7, a entidade deve fornecer explicação sobre como as alterações significativas no valor contábil bruto de instrumentos financeiros durante o período contribuíram para as alterações na provisão para perdas. As informações devem ser fornecidas separadamente para instrumentos financeiros que representam a provisão para perdas, conforme indicado no item 35H(a) a (c) do CPC 40/IFRS 7, e devem incluir informações qualitativas e quantitativas pertinentes. Exemplos de alterações no valor contábil bruto de instrumentos financeiros, que contribuíram para alterações na provisão para perdas, podem incluir:

CPC 40.35I(a) *IFRS 7.35I(a)* (a) alterações decorrentes de instrumentos financeiros originados ou adquiridos durante o período de relatório;

CPC 40.35I(b) *IFRS 7.35I(b)* (b) modificação dos fluxos de caixa contratuais sobre ativos financeiros, que não resultam em desreconhecimento desses ativos financeiros de acordo com o CPC 48/IFRS 9;

CPC 40.35I(c) *IFRS 7.35I(c)* (c) alterações decorrentes de instrumentos financeiros que foram desreconhecidos (incluindo aqueles que foram baixados) durante o período de relatório; e

CPC 40.35I(d) *IFRS 7.35I(d)* (d) alterações que ocorrem se a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses ou a perdas permanentes de crédito esperadas.

CPC 40.35J *IFRS 7.35J* Para permitir aos usuários das demonstrações financeiras compreenderem a natureza e o efeito de modificações dos fluxos de caixa contratuais sobre ativos financeiros, que não resultaram em desreconhecimento, e o efeito dessas modificações na mensuração de perdas de crédito esperadas, a entidade deve divulgar:

CPC 40.35J(a) *IFRS 7.35J(a)* (a) o custo amortizado antes da modificação e o ganho ou a perda líquida na modificação reconhecidos para ativos financeiros para os quais os fluxos de caixa contratuais foram modificados durante o período de relatório, enquanto tinham provisão para perdas mensurada pelo valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas; e

CPC 40.35J(b) *IFRS 7.35J(b)* (b) o valor contábil bruto no final do período de relatório de ativos financeiros, que foram modificados, desde o reconhecimento inicial na época em que a provisão para perdas foi mensurada, para o valor equivalente às perdas permanentes de crédito esperadas e para os quais a provisão para perdas mudou durante o período de relatório para o valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses.

CPC 40.35A(a) *IFRS 7.35A(a)* Aplica-se o item 35J(a) do CPC 40/IFRS 7 a essas contas a receber de clientes, ativos contratuais e recebíveis de arrendamento em que as perdas permanentes de crédito esperadas devem ser reconhecidas de acordo com o item 5.5.15 do CPC 48/IFRS 9, se esses ativos financeiros forem modificados e estiverem vencidos há mais de 30 dias.

CPC 40.35K *IFRS 7.35K* Para permitir aos usuários das demonstrações financeiras compreenderem o efeito da garantia e outras melhorias de crédito sobre os valores resultantes de perdas de crédito esperadas, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:

CPC 40.35K(a) *IFRS 7.35K(a)* (a) o valor que melhor representa sua exposição máxima ao risco de crédito ao final do período de relatório, sem levar em consideração qualquer

garantia detida ou outra melhoria de crédito (por exemplo, acordos de compensação que não se qualifiquem para compensação, de acordo com o CPC 39/IAS 32);

CPC 40.35K(b) IFRS 7.35K(b) (b) a descrição narrativa da garantia detida e outras melhorias de crédito, incluindo:

CPC 40.35K(b)(i) IFRS 7.35K(b)(i) (i) descrição da natureza e qualidade da garantia detida; _____

CPC 40.35K(b)(ii) IFRS 7.35K(b)(ii) (ii) explicação de quaisquer alterações significativas na qualidade dessa garantia ou melhorias de crédito como resultado de deterioração ou alterações nas políticas de garantia da entidade durante o período de relatório; e

CPC 40.35K(b)(iii) IFRS 7.35K(b)(iii) (iii) informações sobre instrumentos financeiros para os quais a entidade não reconheceu provisão para perdas devido à garantia; _____

CPC 40.35K(c) IFRS 7.35K(c) (c) informações quantitativas sobre a garantia detida e outras melhorias de crédito (por exemplo, quantificação da extensão em que a garantia e outras melhorias de crédito reduzem o risco de crédito) para ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório.

CPC 40.35A(b) IFRS 7.35A(b) O item 35K(b) do CPC 40/IFRS 7 não se aplica a recebíveis de arrendamento. _____

CPC 40.35L IFRS 7.35L A entidade deve divulgar o valor contratual em aberto em ativos financeiros, que foram baixados durante o período de relatório e ainda estão sujeitos à atividade de execução.

CPC 40.35M IFRS 7.35M Para permitir aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem a exposição ao risco de crédito da entidade e compreenderem suas concentrações de risco de crédito significativas, a entidade deve divulgar, por graus de classificação de risco, o valor contábil bruto de ativos financeiros e a exposição a risco de crédito em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira. Essas informações devem ser fornecidas, separadamente,
para instrumentos financeiros:

CPC 40.35M(a) IFRS 7.35M(a) (a) para os quais a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses; _____

CPC 40.35M(b) IFRS 7.35M(b) (b) para os quais a provisão para perdas é mensurada pelo valor equivalente a perdas permanentes de crédito esperadas e que são:

CPC 40.35M(b)(i) IFRS 7.35M(b)(i) (i) instrumentos financeiros para os quais o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, mas que não são ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito; _____

CPC 40.35M(b)(ii) IFRS 7.35M(b)(ii) (ii) ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito na data do relatório (mas que não foram comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito); e _____

CPC 40.35M(b)(iii) IFRS 7.35M(b)(iii) (iii) contas a receber de clientes, ativos contratuais ou recebíveis de arrendamento para os quais as provisões para perdas devem ser mensuradas de acordo com o item 5.5.15 do CPC 48/IFRS 9; _____

CPC 40.35M(c) IFRS 7.35M(c) (c) que sejam ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito. _____

CPC 40.35N IFRS 7.35N Para contas a receber de clientes, ativos contratuais e recebíveis de arrendamento aos quais a entidade aplica o item 5.5.15 do CPC 48/IFRS 9, as informações fornecidas de acordo com o item 35M podem basear-se em
matriz de provisão (ver item B5.5.35 do CPC 48/IFRS 9). _____

CPC 40.B8I IFRS 7.B8I O número de graus de classificação de risco, utilizado para divulgar as informações de acordo com o item 35M do CPC 40/IFRS 7, deve ser consistente com o número que a entidade informa ao pessoal-chave da administração para fins de gerenciamento de risco de crédito. Se informações sobre vencimento são as únicas informações específicas do mutuário disponíveis e a entidade as
utiliza para avaliar se o risco de crédito aumentou, significativamente, desde o _____

reconhecimento inicial de acordo com o item 5.5.11 do CPC 48/IFRS 9, a entidade deve fornecer a análise pela situação de atraso de pagamento para esses ativos financeiros.

CPC 40.B8J *IFRS 7.B8J* Quando a entidade tiver mensurado as perdas de crédito esperadas coletivamente, ela pode não ser capaz de alocar o valor contábil bruto de ativos financeiros individuais ou a exposição a risco de crédito sobre compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira aos graus de classificação de risco para os quais as perdas permanentes de crédito esperadas são reconhecidas. Nesse caso, a entidade deve aplicar o requisito do item 35M a esses instrumentos financeiros que podem ser diretamente alocados ao grau de classificação de risco e divulgar separadamente o valor contábil bruto de instrumentos financeiros para os quais foram mensuradas de forma coletiva as perdas permanentes de crédito esperadas.

CPC 40.35E *IFRS 7.35E* Se as divulgações feitas de acordo com os itens 35F a 35N do CPC 40/IFRS 7 forem insuficientes para atingir os objetivos do item 35B, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

CPC 40.34(b) *IFRS 7.34(b)* Divulgar as informações requeridas nos itens 36-38 do CPC 40/IFRS 7, na extensão em que não tenham sido fornecidas de acordo com o item 34 (a) do CPC 40/IFRS 7.

CPC 40.36 *IFRS 7.36* Para todos os instrumentos financeiros dentro do alcance do CPC 40/IFRS 7, mas para os quais os requisitos de redução ao valor recuperável do CPC 48/IFRS 9 não se aplicam, a entidade deve divulgar por classe de instrumento financeiro:

CPC 40.36(a) *IFRS 7.36(a)* (a) o montante que melhor representa sua exposição máxima ao risco de crédito ao término do período sem considerar quaisquer garantias mantidas, ou outros instrumentos de melhoria de crédito (por exemplo, contratos que permitam a compensação pelo valor líquido - *netting agreements*, mas que não se qualificam para compensação segundo o CPC 39/IAS 32; essa divulgação não é requerida para instrumentos financeiros cujos valores contábeis melhor representem a máxima exposição ao risco de crédito.

CPC 40.36(b) *IFRS 7.36(b)* (b) descrição da garantia mantida como título e valor mobiliário (*security)* e de outros instrumentos de melhoria de crédito, e seus efeitos financeiros (por exemplo: quantificação da extensão na qual a garantia e outros instrumentos de melhoria de crédito mitigam o risco de crédito) com relação ao montante que melhor representa a exposição máxima ao risco de crédito (quer seja divulgado de acordo com o item 36(a) do CPC 40/IFRS 7 ou representado por meio do valor contábil do instrumento financeiro);

CPC 40.38 *IFRS 7.38* Quando a entidade obtém ativos financeiros ou não financeiros durante o período, por meio da execução de garantias de títulos e valores mobiliários (*securities)* ou outros instrumentos de melhoria de crédito (por exemplo, garantias), e tais ativos satisfizerem o critério de reconhecimento previsto em outros CPCs/IFRSs, a entidade deve divulgar para esses ativos mantidos na data de reporte:

CPC 40.38(a) *IFRS 7.38(a)* (a) a natureza e o valor contábil dos ativos; e

CPC 40.38(b) *IFRS 7.38(b)* (b) quando os ativos não são prontamente conversíveis em caixa, a política adotada pela entidade para alienação de tais ativos ou para seu uso em suas operações.

Risco de liquidez

CPC 40.33 *IFRS 7.33* Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

CPC 40.33(a) *IFRS 7.33(a)* (a) a exposição ao risco e como ele surge;

CPC 40.33(b) *IFRS 7.33(b)* (b) seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco; e

CPC 40.33(c) *IFRS 7.33(c)* (c) quaisquer alterações nos itens 33(a) ou (b) no CPC 40/IFRS 7 do período anterior;

CPC 40.34(a) *IFRS 7.34(a)* (d) sumário de dados quantitativos sobre sua exposição aos riscos ao término do

período de reporte. Essa divulgação deve ser baseada nas informações fornecidas internamente ao pessoal chave da administração da entidade (conforme definido no CPC 05/IAS 24), por exemplo, o conselho de administração da entidade ou o seu presidente executivo;

CPC 40.34(c) IFRS 7.34(c) (e) concentrações de risco, se não forem evidentes a partir das divulgações feitas de acordo com (a) e (b) no CPC 40/IFRS 7 e aquelas requeridas para exposição de risco no item 39 do CPC 40/IFRS 7..

CPC 40.B8 IFRS 7.B8 O item 34 (c) do CPC40/IFRS 7 requer divulgação acerca de concentrações de risco. Concentrações de risco decorrem de instrumentos financeiros que possuem características similares e que são afetados de forma similar por variações nas condições econômicas. A identificação da concentração dos riscos requer julgamento levando em consideração as circunstâncias da entidade. Divulgações sobre concentrações de risco devem incluir:

CPC 40.B8(a) IFRS 7.B8(a) (a) descrição de como a administração determina essas concentrações;

CPC 40.B8(b) IFRS 7.B8(b) (b) descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, contraparte, área geográfica, moeda ou mercado); e

CPC 40.B8(c) IFRS 7.B8(c) (c) o montante de exposição ao risco associado com todos os instrumentos financeiros que possuem essa mesma característica.

CPC 40.B10A IFRS 7.B10A De acordo com o item 34(a) do CPC 40/IFRS 7, a entidade evidencia dados qualitativos sumariados a respeito de sua exposição ao risco de liquidez com base nas informações fornecidas internamente para as pessoas chave da administração. A entidade deve explicar como esses dados são determinados. Se a saída de caixa (ou outro ativo financeiro) incluída nesses dados pode:

CPC40.B10A(a) IFRS 7.B10A(a) (a) ocorrer significativamente antes do que indicado nos dados; ou

CPC40.B10A(b) IFRS 7.B10A(b) (b) se de montante significativamente diferente daquele indicado nos dados (por exemplo, para derivativo incluído nos dados em uma base de liquidação pelo líquido mas para o qual a contraparte pode requerer a liquidação pelo valor bruto).

CPC40.B10A(b) IFRS 7.B10A(b) A entidade deve divulgar esse fato e fornecer informação quantitativa que possibilite aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a extensão desse risco a menos que essa informação esteja incluída na análise dos vencimentos contratuais requerida pelo item 39(a) ou (b) no CPC 40/IFRS 7.

CPC 40.35 IFRS 7.35 Se os dados quantitativos divulgados no final do período não são representativos da exposição ao risco da entidade durante o período, a entidade deve fornecer outras informações que sejam representativas.

CPC 40.34(b) IFRS 7.34(b) Divulgar as informações requeridas no item 39 do CPC 40/IFRS 7, na extensão em que não tenham sido fornecidas de acordo com o item 34(a) do CPC 40/IFRS 7.

CPC 40.39 IFRS 7.39 A entidade deve divulgar (vide itens B11-B11F do CPC 40/IFRS 7):

CPC 40.39(a) IFRS 7.39(a) (a) uma análise dos vencimentos para passivos financeiros não derivativos (incluindo contratos de garantia financeira) que demonstre os vencimentos contratuais remanescentes; e

CPC 40.39(b) IFRS 7.39(b) (b) uma análise dos vencimentos para os instrumentos financeiros derivativos passivos. A análise dos vencimentos deve incluir os vencimentos contratuais remanescentes para aqueles passivos financeiros derivativos para os quais o vencimento contratual é essencial para o entendimento do momento de recebimento dos fluxos de caixa. Por exemplo, esse pode ser o caso para; e

CPC 40.39(c), B11E IFRS 7.39(c), B11E (c) uma descrição de como ela administra o risco de liquidez inerente a (a) e (b) do CPC 40 parágrafo 39(a) e (b). Evidenciar a análise de vencimentos dos ativos financeiros que possui para gerenciar o risco de liquidez (ativos financeiros que são imediatamente negociáveis ou que se espera que gerem entradas de caixa para atender às saídas de caixa relativas aos passivos financeiros), se essa informação for necessária para capacitar os usuários das demonstrações financeiras a avaliar a natureza e a extensão do risco de liquidez.

Insights 7.10.650.30 *Em nosso ponto de vista, a análise de vencimentos deve incluir todos os passivos financeiros derivativos, mas vencimentos contratuais somente são necessários para aqueles essenciais para a compreensão da tempestividade dos fluxos de caixa.*

Insights 7.10.650.70 *O CPC 40/IFRS 7 não define vencimentos contratuais. Portanto, deixa aberta a interpretação dos montantes que precisam ser incluídos na análise de vencimento para certos tipos de passivos financeiros, tais como derivativos e instrumentos perpétuos. Em nosso ponto de vista, ambos os fluxos de caixa de juros e principal devem ser incluídos na análise, porque melhor representam o risco de liquidez enfrentado pela entidade. O valor principal de um instrumento perpétuo representa o valor presente do fluxo de pagamentos dos juros. No mínimo, para tal instrumento, o valor principal deve ser divulgado e descritivos apropriados e suficientes devem ser fornecidos, para a apresentar uma visão significativa das exposições ao risco de liquidez da entidade.*

Insights 7.10.655.10 *Acordos de factoring reverso podem impactar a exposição do cliente a – e fazer parte da gestão de – risco de liquidez proveniente de instrumentos financeiros. Uma entidade que é cliente em um acordo de factoring reverso é obrigada a divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a natureza e a extensão desses riscos. Os requisitos de divulgação que podem ser particularmente relevantes para tais acordos incluem:*

- *divulgações qualitativas sobre a exposição da entidade ao risco de liquidez: – a exposição ao risco e como ela surge; – os objetivos, políticas e processos da entidade para gerenciar o risco e o método utilizado para medir o risco; e – quaisquer mudanças nos itens acima em relação ao período anterior; e*
- *informações quantitativas relacionadas ao risco de liquidez, incluindo suas concentrações.*

Insights 7.10.655.20 *Ao fornecer a divulgação sobre como gerencia seu risco de liquidez, uma entidade pode considerar se possui, ou tem acesso a, acordos de factoring reverso que:*

- *fornecem à entidade prazos de pagamento estendidos ou prazos de pagamento antecipados aos fornecedores da entidade; e*
- *resultam na entidade concentrando junto a financiadores uma parte de suas obrigações financeiras originalmente devidas aos fornecedores.*

Insights 7.10.655.30 *Uma entidade também divulga informações sobre os efeitos desses acordos em suas obrigações e fluxos de caixa e considera divulgações adicionais relevantes de acordo com o CPC 26/IAS 1. Para uma discussão sobre essas divulgações, veja o capítulo 1.3 Demonstração dos fluxos de caixa.*

Risco de mercado

CPC 40.33 *IFRS 7.33* Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

CPC 40.33(a) *IFRS 7.33(a)* (a) a exposição ao risco e como ele surge;

CPC 40.33(b) *IFRS 7.33(b)* (b) seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco;

CPC 40.33(c) *IFRS 7.33(c)* (c) quaisquer alterações nos itens 33 (a) ou (b) do CPC 40/IFRS 7 do período anterior;

CPC 40.34(a) *IFRS 7.34(a)* (d) sumário de dados quantitativos sobre sua exposição aos riscos no fim do

período. Essa divulgação deve ser baseada nas informações fornecidas internamente ao pessoal chave da administração da entidade (como definido no CPC 05/IAS 24), por exemplo, o conselho de administração ou o presidente executivo; e

CPC 40.34(c) *IFRS 7.34(c)* (e) concentrações de risco, se não forem evidentes a partir das divulgações feitas de acordo com (a) e (b)..

CPC 40.B8 *IFRS 7.B8* O item 34 (c) do CPC 40/IFRS 7 requer divulgação acerca de concentrações de risco. Concentrações de risco decorrem de instrumentos financeiros que possuem características similares e que são afetados de forma similar por variações nas condições econômicas. A identificação da concentração dos riscos requer julgamento levando em consideração as circunstâncias da entidade. Divulgações sobre concentrações de risco devem incluir:

CPC 40.B8(a) *IFRS 7.B8(a)* (a) descrição sobre como a administração determina essas concentrações;

CPC 40.B8(b) *IFRS 7.B8(b)* (b) descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, contraparte, área geográfica, moeda ou mercado); e

CPC 40.B8(c) *IFRS 7.B8(c)* (c) o montante de exposição ao risco associado com todos os instrumentos financeiros que possuem essa mesma característica.

CPC 40.35 *IFRS 7.35* Se os dados quantitativos divulgados no final do período não são representativos da exposição ao risco da entidade durante o período, a entidade deve fornecer outras informações que sejam representativas.

CPC 40.34(b) *IFRS 7.34(b)* Divulgar as informações requeridas nos itens 40-42 do CPC 40/IFRS 7, na extensão em que não tenham sido fornecidas de acordo com o item 34 (a) do CPC 40/IFRS 7.

CPC 40.40 *IFRS 7.40* A menos que a entidade cumpra o item 41 do CPC 40/IFRS 7, ela deve divulgar o seguinte para os riscos de mercado:

CPC 40.40(a) *IFRS 7.40(a)* (a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado aos quais a entidade está exposta ao fim do período contábil, mostrando como o resultado e o patrimônio líquido seriam afetados pelas mudanças no risco relevante variável que sejam razoavelmente possíveis naquela data;

CPC 40.40(b) *IFRS 7.40(b)* (b) os métodos e os pressupostos utilizados na elaboração da análise de sensibilidade; e

CPC 40.40(c) *IFRS 7.40(c)* (c) alterações do período anterior nos métodos e pressupostos utilizados, e a razão para tais alterações.

CPC 40.41 *IFRS 7.41* Se a entidade elabora uma análise de sensibilidade, tal como a do valor em risco (*value-at-risk*), que reflete interdependências entre riscos variáveis (por exemplo, taxas de juros e taxas de câmbio) e o utiliza para administrar riscos financeiros, ela pode utilizar essa análise de sensibilidade no lugar da análise especificada no item 40 do CPC 40/IFRS 7. A entidade deve divulgar também:

CPC 40.41(a) *IFRS 7.41(a)* (a) uma explicação do método utilizado na elaboração de tal análise de sensibilidade e dos principais parâmetros e pressupostos subjacentes aos dados fornecidos; e

CPC 40.41(b) *IFRS 7.41(b)* (b) uma explicação do objetivo do método utilizado e das limitações que podem resultar na incapacidade da informação de refletir completamente o valor justo dos ativos e passivos envolvidos.

Insights 7.10.660.60 *Em nosso ponto de vista, a análise de sensibilidade inclui ativos financeiros e passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado assim como instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo.*

CPC 40.B24 *IFRS 7.B24* A análise de sensibilidade deve ser evidenciada para cada moeda na qual a entidade possui exposição significativa (vide item B23 do CPC 40/IFRS 40).

Insights 7.10.660.80 *Em nosso ponto de vista, nas demonstrações financeiras consolidadas a análise de sensibilidade deve abordar cada moeda em que uma entidade do grupo tem exposição significativa baseada na moeda funcional de cada entidade.*

CPC 40.42 *IFRS 7.42* Quando as análises de sensibilidade divulgadas de acordo com os itens 40 ou 41 do CPC 40/IFRS 7 não são representativas do risco inerente de instrumento financeiro (por exemplo, porque a exposição do final do período não reflete a exposição durante o ano), a entidade deve divulgar esse fato e a razão pela qual considera que as análises de sensibilidade não são representativas.

Insights 7.10.660.30 *Uma entidade pode manter um investimento num instrumento patrimonial cotado em moeda estrangeira. Em nosso ponto de vista, a entidade não é obrigada a segregar o risco cambial de outros riscos de preços para um instrumento patrimonial. No entanto, para um instrumento de dívida, no mínimo, deve ser apresentada a divisão entre risco cambial e de taxa de juros.*

Insights 7.10.480.40 *Uma entidade gerencia seus riscos financeiros com base em sua exposição total - por exemplo, incluindo risco originado daqueles itens não incluídos no escopo do CPC 40/IFRS 7 - e estas exposições podem ser incluídas em relatórios para o pessoal chave da administração. Neste caso, em nosso ponto de vista, o CPC 40/IFRS 7 não proíbe uma entidade de fornecer divulgações adicionais sobre sua exposição total a riscos ao invés de somente os riscos originados de instrumentos financeiros. No entanto, acreditamos que todas essas divulgações adicionais devem ser claramente separadas daquelas requeridas pelo CPC 40/IFRS 7.*

Transferência de ativos financeiros

CPC 40.42A *IFRS 7.42A* Os requisitos de divulgação dos itens 42B a 42H do CPC 40/IFRS 7 relativos a transferências de ativos financeiros suplementam os outros requisitos de divulgação deste CPC/IFRS. A entidade deve apresentar as divulgações requeridas pelos itens 42B a 42H do CPC 40/IFRS 7 em uma única nota explicativa em suas demonstrações financeiras. A entidade deve fornecer as divulgações requeridas para todos os ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos e para qualquer envolvimento contínuo em ativo transferido, existente na data das demonstrações financeiras, independentemente de quando a respectiva transação de transferência ocorreu. Para as finalidades de aplicação dos requisitos de divulgação desses itens, a entidade transfere a totalidade ou parte de ativo financeiro (o ativo financeiro transferido) se, e somente se:

CPC 40.42A(a) *IFRS 7.42A(a)* (a) transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa desse ativo financeiro; ou

CPC 40.42A(b) *IFRS 7.42A(b)* (b) retiver os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa desse ativo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais beneficiários em um acordo (vide itens B29-B31 do CPC 40/IFRS 7).

CPC 40.42B *IFRS 7.42B* A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações financeiras:

CPC 40.42B(a) *IFRS 7.42B(a)* (a) compreender a relação entre ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade e os passivos associados; e

CPC 40.42B(b) *IFRS 7.42B(b)* (b) avaliar a natureza e os riscos associados do envolvimento contínuo da entidade em ativos financeiros desreconhecidos.

CPC 40.42H,B39 *IFRS 7.42H,B39* A entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais que considerar necessárias para alcançar os objetivos de divulgação do item 42B do CPC 40/IFRS 7 (vide item B33 do CPC 40/IFRS 7).

Ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade

CPC 40.42D *IFRS 7.42D* A entidade deve divulgar em cada data-base da demonstração financeira e para cada classe de ativos financeiros transferidos que não são desreconhecidos em sua totalidade:

CPC 40.42D(a)	*IFRS 7.42D(a)*	(a) a natureza dos ativos transferidos;
CPC 40.42D(b)	*IFRS 7.42D(b)*	(b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade está exposta;
CPC 40.42D(c)	*IFRS 7.42D(c)*	(c) uma descrição da natureza da relação entre ativos transferidos e os passivos associados, incluindo restrições decorrentes da transferência sobre o uso dos ativos transferidos pela entidade que está apresentando as demonstrações financeiras;
CPC 40.42D(d)	*IFRS 7.42D(d)*	(d) quando a contraparte dos passivos associados tem recurso somente para os ativos transferidos, o cronograma que estabelece: (i) o valor justo dos ativos transferidos; (ii) o valor justo dos passivos associados; e (iii) a posição líquida (a diferença entre o valor justo dos ativos transferidos e os passivos associados);
CPC 40.42D(e)	*IFRS 7.42D(e)*	(e) quando a entidade continuar a reconhecer a totalidade dos ativos transferidos, os valores contábeis dos ativos e dos passivos associados; e _____
CPC 40.42D(f)	*IFRS 7.42D(f)*	(f) quando a entidade continuar a reconhecer os ativos na medida de seu envolvimento contínuo (vide item 20(c) (ii) do CPC 38/IAS 39): (i) o valor contábil total dos ativos originais antes da transferência; _____ (ii) o valor contábil dos ativos que a entidade continua a reconhecer; e _____ (iii) o valor contábil dos passivos associados. _____
CPC 40.B32	*IFRS 7.B32*	As divulgações acima são requeridas para cada data-base em que a entidade continua a reconhecer ativos financeiros transferidos, independentemente de quando ocorreram as transferências. _____
	Insights 7.10.750.60	*Se a parte de um ativo financeiro que foi transferida não cumprir os critérios do CPC 48/IIFRS 9.3.2.2(a), então, em nosso ponto de vista, uma entidade pode satisfazer os requisitos de divulgação em relação aos valores contábeis dos ativos transferidos (vide CPC 40/IFRS 7.42D) indicando o valor contábil da totalidade do ativo ou da aplicação de uma metodologia de alocação razoável, juntamente com explicação adicional apropriada nas circunstâncias.* _____

Ativos financeiros transferidos que são desreconhecidos em sua totalidade

CPC 40.42E	*IFRS 7.42E*	Quando a entidade desreconhece ativos financeiros transferidos em sua totalidade (ver itens 3.2.6(a) e (c)(i) do CPC 48/IFRS 9), mas tem envolvimento contínuo neles (veja item 42C, B29-B31 do CPC 40/IFRS 7), a entidade deve divulgar, no mínimo, para cada tipo de envolvimento contínuo em cada data-base (Veja item B33 do CPC 40/IFRS 7):
CPC 40.42E(a)	*FRS 7.42E(a)*	(a) o valor contábil dos ativos e passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade e que representam o envolvimento contínuo da entidade nos ativos financeiros desreconhecidos, e as rubricas em que são reconhecidos os valores contábeis desses ativos e passivos; _____
CPC 40.42E(b)	*IFRS 7.42E(b)*	(b) o valor justo dos ativos e passivos que representa o envolvimento contínuo da entidade no ativos financeiros desreconhecidos; _____
CPC 40.42E(c)	*IFRS 7.42E(c)*	(c) o valor que melhor representa a exposição máxima da entidade à perda a partir de seu envolvimento contínuo nos ativos financeiros desreconhecidos, e informações que mostram como a exposição máxima à perda é determinada; _____
CPC 40.42E(d)	*IFRS 7.42E(d)*	(d) as saídas de caixa não descontadas que seriam ou poderiam ser requeridas para recomprar ativos financeiros desreconhecidos (por exemplo, o preço de exercício em contrato de opções) ou outros valores a pagar ao cessionário em relação aos ativos transferidos. Se a saída de caixa for variável, então o valor divulgado deve ser baseado nas condições existentes em cada período de relatório;

_____

CPC 40.42 E(e),B34	*IFRS 7.42 E(e),B34*	(e) uma análise de vencimento das saídas de fluxo de caixa não descontadas que seriam ou poderiam ser requeridas para recomprar os ativos financeiros desreconhecidos ou outros valores pagáveis ao cessionário em relação aos ativos transferidos, demonstrando os vencimentos contratuais restantes do envolvimento contínuo da entidade. Esta análise deve distinguir: (i) fluxos de caixa que devem ser pagos (por exemplo, contratos a termo); (ii) fluxos de caixa que a entidade pode ser obrigada a pagar (por exemplo, opções de venda); e (iii) fluxos de caixa que a entidade pode optar por pagar (por exemplo, opções de compra) (vide itens B34-B36 do CPC 40/IFRS 7);	
CPC 40.42E(f), B37	*IFRS 7.42E(f), B37*	(f) informações qualitativas que explicam e suportam as divulgações quantitativas (i) os ativos financeiros desreconhecidos e a natureza e a finalidade do envolvimento contínuo retido após transferir estes ativos; e (ii) os riscos aos quais a entidade está exposta, incluindo:	
CPC 40.B37(a)	*IFRS 7.B37(a)*	– descrição de como a entidade gerencia o risco inerente ao seu envolvimento contínuo nos ativos financeiros desreconhecidos;	
CPC 40.B37(b)	*IFRS 7.B37(b)*	– se a entidade é obrigada a assumir perdas perante terceiros, e a classificação e os valores das perdas assumidas pelas partes cujas participações são classificadas abaixo da participação da entidade no ativo (ou seja, seu envolvimento contínuo no ativo); e	
CPC 40.B37(c)	*IFRS 7.B37(c)*	– uma descrição de quaisquer gatilhos associados a obrigações para fornecer suporte financeiro ou para recomprar um ativo financeiro transferido.	
CPC 40.42F	*IFRS 7.42F*	Se a entidade tiver mais do que um tipo de envolvimento contínuo nesse ativo financeiro desreconhecido e reportá-lo sob um tipo de envolvimento contínuo, a entidade pode agregar as informações requeridas pelo item 42E do CPC 40/IFRS 7.	
CPC 40.42G	*IFRS 7.42G*	A entidade deve divulgar para cada tipo de envolvimento contínuo:	
CPC40.42G(a),B38	*IFRS 7.42G (a),B38*	(a) o ganho ou a perda reconhecida na data de transferência dos ativos, incluindo: (i) se o ganho ou a perda no desreconhecimento ocorreu porque os valores justos dos componentes do ativo anteriormente reconhecido (ou seja, os juros no ativo desreconhecido e os juros retidos pela entidade) eram diferentes do valor justo do ativo anteriormente reconhecido como um todo; (ii) na situação do item (i), se as mensurações do valor justo incluíram dados significativos que não eram baseados em dados de mercado observáveis.	
CPC 40.42G(b)	*IFRS 7.42G(b)*	(b) receitas e despesas reconhecidas, tanto na data-base quanto cumulativamente, a partir do envolvimento contínuo da entidade nos ativos financeiros desreconhecidos (por exemplo, mudanças no valor justo de instrumentos derivativos); e	
CPC 40.42G(c)	*IFRS 7.42G(c)*	(c) se o total dos recursos da atividade de transferência (que qualifica para o desreconhecimento) em uma data-base não é distribuído uniformemente ao longo de todo o período das demonstrações financeira, deve ser divulgado:	
CPC 40.42G(c (i)	*IFRS 7.42G(c)(i)*	(i) quando a principal atividade de transferência ocorreu dentro do período;	
CPC 40.42G(c)(ii)	*IFRS 7.42G(c)(ii)*	(ii) valor reconhecido a partir da atividade de transferência nessa parte do período; e	
CPC 40.42G(c)(iii)	*IFRS 7.42G(c)(iii)*	(iii) valor total dos rendimentos da atividade de transferência nessa parte do período.	

2.6 Estoques

CPC 16.36	*IAS 2.36*	As demonstrações financeiras devem divulgar:
CPC 16.36 (b)	*IAS 2.36(b)*	(a) o valor contábil total dos estoques e a abertura em contas apropriadas para a entidade;
CPC 16.36 (c)	*IAS 2.36(c)*	(b) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
CPC 16.36 (d)	*IAS 2.36(d)*	(c) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
CPC 16.36 (e)	*IAS 2.36(e)*	(d) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34 do CPC 16/IAS 2;
CPC 16.36 (f)	*IAS 2.36(f)*	(e) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34 do CPC 16/IAS 2;
CPC 16.36 (g)	*IAS 2.36(g)*	(f) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34 do CPC 16/IAS 2; e
CPC 16.36 (h)	*IAS 2.36(h)*	(g) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.
CPC 16.39	*IAS 2.39*	Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.
	Insights 3.8.400.70	*Em nosso ponto de vista, as reduções dos estoques a valor realizável liquido, bem como as reversões de tais reduções também devem estar reconhecidos como custo das vendas.*

2.7 Ativos biológicos

Geral

CPC 29.40	*IAS 41.40*	A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo menos a despesa de venda dos ativos biológicos.	
CPC 29.41, 42	*IAS 41.41, 42*	A entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos e pode ter a forma dissertativa ou quantitativa.	
CPC 29.43	*IAS 41.43*	A entidade é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. Por exemplo, a entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções.	
CPC 29.46	*IAS 41.46*	As demonstrações financeiras devem divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma:	
CPC 29.46(a)	*IAS 41.46(a)*	(a) a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; e	
CPC 29.46(b)	*IAS 41.46(b)*	(b) mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas:	
CPC 29.46(b)(i)	*IAS 41.46(b)(i)*	(i) de cada grupo de ativos biológicos no final do período; e	
CPC 29.46(b)(ii)	*IAS 41.46(b)(ii)*	(ii) da produção agrícola durante o período.	
CPC 29.49	*IAS 41.49*	A entidade deve divulgar:	
CPC 29.49(a)	*IAS 41.49(a)*	(a) a existência e o total de ativos biológicos cuja propriedade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de passivos;	
CPC 29.49(b)	*IAS 41.49(b)*	(b) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e	
CPC 29.49(c)	*IAS 41.49(c)*	(c) as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.	
CPC 29.50	*IAS 41.50*	A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:	
CPC 29.50(a)	*IAS 41.50(a)*	(a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;	
CPC 29.50(b)	*IAS 41.50(b)*	(b) aumentos devido às compras;	
CPC 29.50(c)	*IAS 41.50(c)*	(c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com o CPC 31/IFRS 5;	
CPC 29.50(d)	*IAS 41.50(d)*	(d) reduções devido às colheitas;	
CPC 29.50(e)	*IAS 41.50(e)*	(e) aumento resultante de combinação de negócios;	
CPC 29.50(f)	*IAS 41.50(f)*	(f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e	
CPC 29.50(g)	*IAS 41.50(g)*	(g) outras mudanças.	
CPC 29.55	*IAS 41.55*	Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (vide item 30 do CPC 29/IAS 41), a conciliação requerida pelo item 50 do CPC 29/IAS 41 deve evidenciar separadamente o total relacionado com tais ativos. Adicionalmente, a conciliação deve conter os seguintes montantes incluídos no resultado decorrentes:	
CPC 29.55(a)	*IAS 41.55(a)*	(a) perdas no valor recuperável;	
CPC 29.55(b)	*IAS 41.55(b)*	(b) reversão de perdas no valor recuperável; e	
CPC 29.55(c)	*IAS 41.55(c)*	(c) depreciação.	
CPC 29.51	*IAS 41.51*	A entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado.	

CPC 29.53	*IAS 41.53*	A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se um evento ocorre e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados de acordo com o CPC 26/IAS 1.	
CPC 29.54	*IAS 41.54*	Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos depreciação e qualquer perda no valor recuperável acumuladas (vide item 30 do CPC 29/IAS 41), no final do período deve divulgar:	
CPC 29.54(a)	*IAS 41.54(a)*	(a) uma descrição dos ativos biológicos;	_____
CPC 29.54(b)	*IAS 41.54(b)*	(b) uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;	_____
CPC 29.54(c)	*IAS 41.54(c)*	(c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;	_____
CPC 29.54(d)	*IAS 41.54(d)*	(d) o método de depreciação utilizado;	_____
CPC 29.54(e)	*IAS 41.54(e)*	(e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e	_____
CPC 29.54(f)	*IAS 41.54(f)*	(f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por redução ao valor recuperável acumulada) no início e no final do período.	_____
CPC 29.55	*IAS 41.55*	Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (vide item 30 do CPC 29/IAS 41), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos.	_____
CPC 29.56	*IAS 41.56*	Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo menos depreciação e qualquer perda no valor recuperável acumulada, se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar:	
CPC 29.56 (a)	*IAS 41.56(a)*	(a) uma descrição dos ativos biológicos;	_____
CPC 29.56 (b)	*IAS 41.56(b)*	(b) uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e	_____
CPC 29.56 (c)	*IAS 41.56(c)*	(c) o efeito da mudança.	_____

Subvenção governamental

CPC 29.57	*IAS 41.57*	A entidade deve fazer as seguintes divulgações:	
CPC 29.57(a)	*IAS 41.57(a)*	(a) a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações financeiras;	_____
CPC 29.57(b)	*IAS 41.57(b)*	(b) condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental; e	
CPC 29.57(c)	*IAS 41.57(c)*	(c) reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais.	_____

2.8 Redução ao valor recuperável de ativos não financeiros

CPC 01.126	*IAS 36.126*	A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:	
CPC 01.126(a)	*IAS 36.126(a)*	(a) o montante das perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas perdas por desvalorização foram incluídas;	
CPC 01.126(b)	*IAS 36.126(b)*	(b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas reversões foram incluídas.	
CPC 01.126(c)	*IAS 36.126(c)*	(c) o montante de perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período; e	
CPC 01.126(d)	*IAS 36.126(d)*	(d) o montante das reversões das perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período.	
CPC 01.129	*IAS 36.129*	A entidade que reporta informações por segmento de acordo com o CPC 22/IFRS 8, deve divulgar as seguintes informações para cada segmento reportado:	
CPC 01.129(a)	*IAS 36.129(a)*	(a) o montante de perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente; e	
CPC 01.129(b)	*IAS 36.129(b)*	(b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.	
CPC 01.130	*IAS 36.130*	A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por desvalorização ou reversão reconhecida durante o período para um ativo individual, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), ou para uma unidade geradora de caixa:	
CPC 01.130 (a)	*IAS36.130(a)*	(a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;	
CPC 01.130 (b)	*IAS 36.130(b)*	(b) o montante da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;	
CPC 01.130 (c)	*IAS 36.130(c)*	(c) para um ativo individual:	
CPC 01.130(c)(i)	*IAS 36.130(c)(i)*	(i) a natureza do ativo; e	
CPC 01.130 (c)(ii)	*IAS 36.130(c)(ii)*	(ii) se a entidade reporta informações por segmento de acordo com o CPC 22/IFRS 8, o segmento ao qual o ativo pertence.	
CPC 01.130 (d)	*IAS 36.130(d)*	(d) para uma unidade geradora de caixa:	
CPC 01.130 (d)(i)	*IAS 36.130(d)(i)*	(i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma planta industrial, uma unidade operacional do negócio, uma área geográfica, ou um segmento reportável, conforme o CPC 22/IFRS 8);	
CPC 01.130 (d)(ii)	*IAS 36.130(d)(ii)*	(ii) o montante de perda por desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade reporta informações por segmento nos termos do CPC 22/IFRS 8, a mesma informação por segmento; e	
CPC 01.130 (d)(iii)	*IAS 36.130(d)(iiii)*	(iii) se o agregado de ativos utilizado para identificar a unidade geradora de caixa tiver mudado desde a estimativa anterior do seu valor recuperável (se houver), uma descrição da maneira atual e anterior de agregar os ativos envolvidos e as razões que justificam a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa	
CPC 01.130(e)	*IAS 36.130(e)*	(e) o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) e se o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é seu valor justo líquido de despesa de alienação ou seu valor em uso;	
CPC 01.130(f)	*IAS 36.130(f)*	(f) se o valor recuperável é o valor justo menos as despesas de alienação, a entidade deve divulgar as seguintes informações;	
CPC 01.130(f)(i)	*IAS 36.130(f)(i)*	(i) o nível da hierarquia do valor justo (CPC 46/IFRS 13) dentro do qual a mensuração do valor justo do ativo (unidade geradora de caixa) é classificada em sua totalidade (sem levar em conta as despesas de alienação que são observáveis;	
CPC 01.130(f)(ii)	*IAS 36.130(f)(ii)*	(ii) para a mensuração do valor justo classificado no nível 2 e no nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição da técnica de avaliação usada para mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. Se tiver havido mudança na técnica de avaliação, a entidade deve divulgar a mudança ocorrida e os motivos para fazê-la; e	

CPC 01.130(f)(iii) IAS 36.130(f)(iii) (iii) para mensuração do valor justo classificado no nível 2 e no nível 3 da hierarquia de valor justo, cada pressuposto-chave em que a administração baseou a sua determinação do valor justo menos as despesas de alienação. Pressupostos-chave são aqueles para os quais (unidade geradora de caixa) o valor recuperável do ativo for mais sensível. A entidade também deve divulgar a taxa de desconto utilizada na mensuração atual e anterior, se o valor justo menos as despesas de alienação for mensurada usando a técnica de valor presente; e

CPC 01.130(g) IAS 36.130(g) (g) se o valor recuperável for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa corrente e na estimativa anterior (se houver) do valor em uso.

Insights 3.10.870.20 *Quando uma perda por redução ao valor recuperável for reconhecida ou revertida durante o período, a entidade deve divulgar o valor recuperável do ativo ou unidade geradora de caixa (UGC), que sofreu impairment. Embora o CPC 01/IAS 36 identifique o ágio como um dos ativos cujo valor recuperável pode exigir a divulgação, não se discute a aplicação desta exigência, pois o ágio não é testado individualmente para perda por redução ao valor recuperável e qualquer perda por redução ao valor recuperável é calculada seguindo os requisitos de alocação específicos da norma. Dessa forma, na medida em que uma perda por redução ao valor recuperável é alocada ao ágio, a entidade deve divulgar o valor recuperável da UGC ou grupo de UGCs relacionadas.*

CPC 01.131 IAS 36.131 A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas por desvalorização como um todo e as reversões de perdas por desvalorização como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o item 130 do CPC 01/IAS 36:

CPC 01.1319(a) IAS 36.131(a) (a) as classes principais de ativos afetados por perdas por desvalorizações e as classes principais de ativos afetados por reversões de perdas por desvalorizações; e

CPC 01.131(b) IAS 36.131(b) (b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização.

CPC 01.132 IAS 36.132 A entidade é encorajada a divulgar as premissas usadas para determinar o valor recuperável de ativos (UGCs) durante o período. Entretanto, o item 134 do CPC 01/IAS 36 exige que a entidade divulgue informações acerca das estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das UGCs quando um ágio (*goodwill*) ou um ativo intangível de vida útil indefinida é incluído no valor contábil da UGC.

Estimativas utilizadas para calcular os valores recuperáveis de UGCs, contendo ágio ou ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

CPC 01.134 IAS 36.134 A entidade deve divulgar as informações exigidas abaixo para cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) cujo o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocado à unidade (ou grupo de unidades) seja significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida reconhecidos pela entidade:

CPC 01.134(a) IAS 36.134(a) (a) o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) alocado à unidade (grupo de unidades);

CPC 01.134(b) IAS 36.134(b) (b) o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade (grupo de unidades);

CPC 01.134(c) IAS 36.134(c) (c) a base sobre a qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinado (por exemplo, valor em uso ou o valor justo líquido de despesas de alienação);

CPC 01.134(d) IAS 36.134(d) (d) se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) foi baseado no valor em uso:

CPC 01.134(d)(i) IAS 36.134(d)(i) (i) cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado suas projeções de fluxo de caixa para o período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível;

CPC 01.134(d)(ii)	*IAS 36.134(d)(ii)*	(ii) descrição da abordagem utilizada pela administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas chaves; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e caso contrário, como e por que esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externa.	
CPC 01.134(d)(iii)	*IAS 36.134(d)(iii)*	(iii) o período sobre o qual a administração projetou o fluxo de caixa, baseada em orçamento ou previsões por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação do motivo por que um período mais longo é justificável;	
CPC 01.134 (d)(iv)	*IAS 36.134(d)(iv)*	(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa além do período coberto pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificativa para a utilização de qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa de crescimento média a longo prazo para os produtos, os segmentos de indústria, ou país ou países no qual a entidade opera, ou para o mercado para o qual a unidade (ou grupo de unidades) é direcionada; e	
CPC 01.134 (d)(v)	*IAS 36.134(d)(v)*	(v) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa.	
	Insights 3.10.840.10, 870.50	*O CPC 01/ IAS 36 exige que o valor em uso seja determinado usando fluxos de caixa antes dos impostos e uma taxa de desconto antes dos impostos. No entanto, em nossa ponto de vista, é mais comum usar fluxos de caixa após os impostos e uma taxa de desconto após os impostos, como WACC. Mesmo que uma entidade use uma taxa de desconto após os impostos em seu cálculo do valor em uso, ela divulga a taxa de desconto antes dos impostos.*	
CPC 01.134 (e)	*IAS 36.134(e)*	(e) se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tiver sido baseado no valor justo líquido de despesas de alienação, as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. A entidade não é obrigada a fornecer as divulgações exigidas pelo CPC 46/IFRS 13. Se o valor justo líquido de despesas de alienação não é mensurado utilizando-se o preço cotado para a unidade idêntica (grupo de unidades), a entidade deve divulgar as seguintes informações:	
CPC 01.134 (e)(i)	*IAS 36.134(e)(i)*	(i) cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado a determinação de valor justo líquido de despesas de alienação. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível; e	
CPC 01.134 (e)(ii)	*IAS 36.134(e)(ii)*	(ii) descrição da abordagem da administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas-chave, se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e, caso contrário, como e porque esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externas.	
CPC 01.134 (e)(iiA)	*IAS 36.134 (e)(iiA)*	(iii) o nível de hierarquia do valor justo (vide CPC 46/IFRS 13) no qual a mensuração do valor justo é classificada em sua totalidade (sem considerar a observação dos custos de alienação); e	
CPC 01.134 (e)(iiB)	*IAS 36.134 (e)(iiB)*	(iv) se tiver ocorrido mudança técnica de avaliação, a mudança havida e as razões para fazê-la.	
CPC 01.134 (e)	*IAS 36.134(e)*	Se o valor justo líquido das despesas de alienação tiver sido mensurado, utilizando projeções de fluxo de caixa descontado, a entidade deve divulgar as seguintes informações:	
CPC 01.134 (d)(iii)	*IAS 36.134(e)(iii)*	(i) o período ao longo do qual a administração projetou os fluxos de caixa;	
CPC 01.134 (d)(iv)	*IAS 36.134(e)(iv)*	(ii) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa;	
CPC 01.134 (d)(v)	*IAS 36.134(e)(v)*	(iii) a taxas de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;	
CPC 01.134(f)	*IAS 36.134(f)*	(f) se uma possível e razoável mudança em uma premissa-chave sobre a qual a administração baseou sua determinação de valor recuperável da unidade (grupo de unidade) poderia resultar em um valor contábil superior ao seu valor recuperável:	

CPC 01.134(f)(i) *IAS 36.134(f)(i)* (i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;

CPC 01.134(f)(ii) *IAS 36.134(f)(ii)* (ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e

CPC 01.134 (f)(iii) *IAS 36.134(f)(iii)* (iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa-chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil.

CPC 01.135 *IAS 36.135* Se algum ou todos os valores contábeis do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida são alocados a múltiplas unidades geradoras de caixa (grupo de unidades), e o valor então alocado a cada unidade (grupo de unidades) não é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocados a essas unidades (grupo de unidades).

CPC 01.135 *IAS 36.135* Se os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades (grupo de unidades) forem baseados na mesma premissa-chave, e o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados a essas unidades é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou dos ativos intangíveis de vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato juntamente com:

CPC 01.135(a) *IAS 36.135(a)* (a) o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) alocado a essas unidades (grupo de unidades);

CPC 01.135(b) *IAS 36.135(b)* (b) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades (grupo de unidades);

CPC 01.135(c) *IAS 36.135(c)* (c) descrição da premissa-chave;

CPC 01.135(d) *IAS 36.135(d)* (d) descrição da abordagem da administração para determinar o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; se esse valor reflete a experiência passada ou, se apropriado, é consistente com fontes de informações externas, e, caso contrário, como e por que esse valor difere da experiência passada ou de fontes de informação externas; e

CPC 01.135(e) *IAS 36.135(e)* (e) se uma razoável e possível mudança na premissa-chave puder resultar em um valor contábil agregado da unidade (grupo de unidades) superior ao seu valor recuperável:

CPC 01.135(e)(i) *IAS 36.135(e)(i)* (i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil agregado;

CPC 01.135(e)(ii) *IAS 36.135(e)(ii)* (ii) o valor pelo qual está assentada a premissa-chave; e

CPC 01.135 (e)(iii) *IAS 36.135(e)(iii)* (iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa-chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil agregado.

Insights 3.10.870.30 *Em nossa experiência, as divulgações relacionadas com o ágio são extremamente desafiadoras, exigindo a divulgação dos principais pressupostos usados para estimar o valor recuperável e uma análise de sensibilidade sobre os principais pressupostos que podem razoavelmente vir a mudar e, assim, provocar uma perda por redução ao valor recuperável. Estas divulgações são ilustradas em nossa publicação "Modelo ABC - Demonstrações financeiras ilustrativas".*

Insights 3.10.870.40 *Embora o CPC 01/IAS 36 exija divulgações especificamente em relação às taxas de desconto e taxas de crescimento, as divulgações sobre os principais pressupostos não se limitam a esses dois itens. A administração precisa aplicar o seu julgamento na determinação do nível de divulgação, para garantir que o nível de resumo usado para fornecer as divulgações - por exemplo, médias ou intervalos - não mascare informações que seriam úteis para os usuários das demonstrações financeiras. Em particular, a norma exige divulgação em relação a cada UGC individual para qual o valor contábil do ágio ou um ativo intangível com vida útil indefinida alocado à UGC seja significativo em comparação com o seu valor contábil.*

2.9 Patrimônio líquido

Divulgações de capital

CPC 26.106B	*IAS 1.106B*	O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC ou IASB.	
CPC 26.134-135	*IAS 1.134-135*	As entidades devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital. A entidade deve divulgar, com base nas informações prestadas internamente aos principais administradores da entidade:	
CPC 26.135(a)	*IAS 1.135(a)*	(a) informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:	
CPC 26.135(a)(i)	*IAS 36.135(a)(i)*	(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;	
CPC 26.135(a)(ii)	*IAS 36.135(a)(ii)*	(ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e	
CPC 26.135(a)(iii)	*IAS 36.135(a)(iii)*	(iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;	
CPC 26.135(b)	*IAS 1.135(b)*	(b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital.	
CPC 26.135©	*IAS 1.135(c)*	(c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) do CPC 26/IAS 1 item 135 em relação ao período precedente;	
CPC 26.135(d)	*IAS 1.135(d)*	(d) indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita;	
CPC 26.135(e)	*IAS 1.135(e)*	(e) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância.	
CPC 26.136	*IAS 1.136*	Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou venha a distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.	
CPC 26.137, 24.13	*IAS 1.137, 10.13*	A entidade deve divulgar em notas explicativas:	
CPC 26.137(a)	*IAS 1.137(a)*	(a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações financeiras, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;	
CPC 26.137(b)	*IAS 1.137(b)*	(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.	
ICPC 14.13	*IFRIC 2.13*	Quando uma mudança na proibição de resgate levar a uma transferência entre passivos financeiros e patrimônio líquido, a entidade divulgará separadamente o valor, a época e o motivo da transferência.	

2.10 Provisões

CPC 25.84	*IAS 37.84*	Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:	
CPC 25.84(a)	*IAS 37.84(a)*	(a) o valor contábil no início e no fim do período;	
CPC 25.84(b)	*IAS 37.84(b)*	(b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;	
CPC 25.84(c)	*IAS 37.84 (c)*	(c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;	
CPC 25.84(d)	*IAS 37.84(d)*	(d) valores não utilizados revertidos durante o período; e	_____
CPC 25.84(e)	*IAS 37.84(e)*	(e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.	_____
CPC 25.84	*IAS 37.84*	Não é exigida informação comparativa.	_____
CPC 25.85	*IAS 37.85*	A entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:	
CPC 25.85(a)	*IAS 37.85(a)*	(a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;	_____
CPC 25.85(b)	*IAS 37.85(b)*	(b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário, para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48 do CPC 25/IAS 37; e	_____
CPC 25.85(c)	*IAS 37.85(c)*	(c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.	_____
	Insights 3.12.800.15	*A entidade divulga as principais premissas relativas a eventos futuros, de acordo com o item 48 do CPC 25/IAS 37, se for necessário para fornecer informações adequadas. A divulgação de incertezas podem ter natureza genérica. Em nosso ponto de vista, para discussões legais normalmente seria suficiente mencionar que o desfecho depende dos procedimentos judiciais.*	_____
CPC 25.88	*IAS 37.88*	Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 do CPC 25/IAS 37 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.	
CPC 25.92	*IAS 37.92*	Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 do CPC 25/IAS 37 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.	

Direitos a participações decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental

ICPC 13.11	*IFRIC 5.11*	A entidade (contribuinte) deve divulgar a natureza de sua participação em um fundo e quaisquer restrições sobre o acesso aos ativos do fundo.	_____
ICPC 13.12 *CPC 25.86*	*IFRIC 5.12* *IAS 37.86*	Quando a entidade (contribuinte) tem uma obrigação de fazer contribuições adicionais potenciais que não sejam reconhecidas como um passivo (vide item 10 do ICPC 13/IFRIC 5), ela deve fazer as divulgações requeridas pelo item 86 do CPC 25/IAS 37 (vide Capítulo 2.12 - Ativos e passivos contingentes).	_____
ICPC 13.13 CPC 25.85(c)	*IFRIC 5.13 IAS 37.85(c)*	Quando a entidade (contribuinte) contabilizar sua participação no fundo de acordo com o item 9 do ICPC 13/IFRIC 5, a entidade deve divulgar o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.	_____

2.11 Imposto de renda

Geral

CPC 32.79,80	*IAS 12.79, 80*	Os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir:	
CPC 32.80(a)	*IAS 12.80(a)*	(a) despesa (receita) tributária corrente;	
CPC 32.80(b)	*IAS 12.80(b)*	(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;	
CPC 32.80(b)	*IAS 12.80(c)*	(c) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;	
CPC 32.80(d)	*IAS 12.80(d)*	(d) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as mudanças nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;	
CPC 32.80(e)	*IAS 12.80(e)*	(e) valor dos benefícios provenientes de prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de período anterior que é usado para reduzir a despesa tributária corrente;	
CPC 32.80(f)	*IAS 12.80(f)*	(f) valor do benefício de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de um período anterior que é usado para reduzir a despesa com tributo diferido;	
CPC 32.80(g)	*IAS 12.80(g)*	(g) despesa com tributo diferido proveniente da baixa, ou reversão de baixa anterior, de um ativo fiscal diferido de acordo com item 56 do CPC 32/IAS 12;	
CPC 32.80(h)	*IAS 12.80(h)*	(h) valor da despesa (receita) tributária relacionada àquelas mudanças nas políticas e erros contábeis que estão incluídos em lucros ou prejuízos de acordo com o CPC 23/IAS 8, porque tais valores não podem ser contabilizados retrospectivamente.	
CPC 32.81	*IAS 12.81*	Divulgar separadamente:	
CPC 32.81(a)	*IAS 12.81(a)*	(a) tributo diferido e corrente somados relacionados com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido (vide item 62A do CPC 32/IAS 12);	
	Insights 7.3.500.10-15	*Impostos correntes e diferidos relacionados a itens que são reconhecidos diretamente no patrimônio líquido geralmente são reconhecidos no patrimônio líquido. O montante do imposto corrente e diferido reconhecido diretamente no patrimônio líquido é divulgado separadamente. Não há nenhuma exigência para apresentar o impacto fiscal separadamente na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Em nossa experiência, os efeitos fiscais são muitas vezes divulgados nas notas explicativas às demonstrações financeiras.*	
CPC 32.81(ab)	*IAS 12.81(ab)*	(b) valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes (vide item 62 do CPC 32/IAS 12 e CPC 26/IAS 1);	
CPC 32.81(c)	*IAS 12.81(c)*	(c) explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil em uma ou em ambas as seguintes formas:	
CPC 32.81(c)(i)	*IAS 12.81(c)(i)*	(i) conciliação numérica entre despesa (receita) tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos são computadas; ou	
CPC 32.81(c)(ii)	*IAS 12.81(c)(ii)*	(ii) conciliação numérica entre a alíquota média efetiva de tributo e a alíquota aplicável, divulgando também a base sobre a qual a alíquota aplicável de tributo é computada;	
CPC 32.81(d)	*IAS 12.81(d)*	(d) uma explicação das alterações nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;	
CPC 32.81(e)	*IAS 12.81(e)*	(e) valor (e a data de expiração, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados, e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum ativo fiscal diferido é reconhecido no balanço patrimonial;	

Insights 3.13.640.70 *Em nosso ponto de vista, não é apropriado divulgar os efeitos fiscais dos ativos fiscais diferidos brutos se existirem valores não reconhecidos pois, de acordo com os CPCs/IFRSs, somente ativos fiscais diferidos reconhecidos requerem divulgação.*

CPC 32.81(f) *IAS 12.81(f)* (f) valor total das diferenças temporárias associadas com investimento em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures), em relação às quais os passivos fiscais diferidos não foram reconhecidos (vide item 39 do CPC 32/IAS 12);

CPC 32.81(g) *IAS 12.81(g)* (g) com relação a cada tipo de diferença temporária e a cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:

CPC 32.81(g,i) *IAS 12.81(g)(i)* (i) valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no balanço patrimonial para cada período apresentado; e

CPC 32.81(g)(ii) *IAS 12.81(g)(ii)* (ii) valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço.

Insights 3.13.640.60 *Uma entidade deve divulgar, em relação a cada tipo de diferença temporária, o montante dos impostos diferidos ativos e passivos reconhecidos no balanço patrimonial. Em nosso ponto de vista, isso poderia ser interpretado de uma das seguintes maneiras:*

- *Divulgação com base nas rubricas do balanço patrimonial - por exemplo, divulgação dos impostos diferidos ativos e passivos (separadamente) em relação ao ativo imobilizado. Este método está apresentado em nossa publicação "Modelo ABC - Demonstrações financeiras ilustrativas".*
- *Divulgação com base na razão para a diferença temporária - por exemplo, depreciação fiscal acelerada.*

CPC 32.81(h) *IAS 12.81(h)* (h) com relação a operações descontinuadas, a despesa tributária relacionada a:

CPC 32.81(h)(i) *IAS 12.81(h)(i)* (i) ganho ou perda com a descontinuidade; e

CPC 32.81(h)(ii) *IAS 12.81(h)(ii)* (ii) o resultado das atividades ordinárias (operacionais) da operação descontinuada para o período, juntamente com os valores correspondentes a cada período anterior apresentado

CPC 32.81(i) *IAS 12.81(i)* (i) o valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão, mas não estão reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras;

CPC 32.81(j) *IAS 12.81(j)* (j) se a combinação de negócios na qual a entidade é a adquirente causa alteração no valor reconhecido do seu ativo fiscal diferido pré-aquisição (vide item 67 do CPC 32/IAS 12), o valor daquela alteração; e

CPC 32.81(k) *IAS 12.81(k)* (k) se os benefícios do tributo diferido adquiridos em combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição (vide item 68 do CPC 32/IAS 12), uma descrição do evento ou alteração nas circunstâncias que causaram o reconhecimento dos benefícios do tributo diferido.

CPC 32.82 *IAS 12.82* A entidade deve divulgar o valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento, quando:

CPC 32.82(a) *IAS 12.82(a)* (a) a utilização do ativo fiscal diferido depende de lucros futuros tributáveis superiores aos lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

CPC 32.82(b) *IAS 12.82(b)* (b) a entidade tenha sofrido prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com a qual o ativo fiscal diferido está relacionado.

CPC 32.82A *IAS 12.82A* Nas circunstâncias descritas no item 52A do CPC 32/IAS 12, a entidade deve divulgar a natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. Além disso, a entidade deve divulgar os valores dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro facilmente determináveis,

e se existem quaisquer efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que não sejam facilmente determináveis.

CPC 32.87A *IAS 12.87A* A entidade divulga as características importantes dos sistemas de tributação e os fatores que afetam o valor dos potenciais efeitos fiscais dos dividendos.

CPC 32.87 *IAS 12.87* As entidades são encorajadas, mas não requeridas, a divulgar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos advindos de investimento em controladas, filiais e coligadas e interesses em empreendimentos sob controle conjunto.

Incertezas sobre o tratamento de tributos sobre o lucro

ICPC 22.A4 *IFRIC 23.A4* Quando há incerteza sobre o tratamentos de tributos sobre o lucro, a entidade deve determinar se deve divulgar:

(a) julgamentos feitos ao determinar lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais, aplicando o item 122 do CPC 26/IAS 1; e

(b) informações sobre as premissas e informações feitas ao determinar lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais, aplicando os itens 125 a 129 do CPC 26/IAS 1.

ICPC 22.A5 *IFRIC 23.A5* Se a entidade concluir que é provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto, a entidade deve determinar se deve divulgar o efeito potencial da incerteza como contingência relacionada a tributos, aplicando o item 88 do CPC 32/IAS 12.

Insights 3.12.760.10, 3.13.667.10 Obrigações por possíveis exposições a tributos sobre o lucro são tratamentos incertos de tributos sobre o lucro no escopo do ICPC 22/IFRIC 23 e não provisões.

Insights 3.12.760.10, 3.13.667.10 As incertezas sobre o tratamento de tributos sobre o lucro são refletidas na mensuração dos tributos correntes ou diferidos (ativos e passivos) e são apresentadas como tal no balanço patrimonial. As incertezas sobre o tratamento de tributos sobre o lucro não devem ser apresentadas como parte das provisões.

Reforma fiscal internacional – Regras do modelo do segundo pilar ("Pillar Two")

IAS 12.88A Divulgar que foi aplicada a exceção ao reconhecimento e divulgação de informação sobre impostos diferidos ativos e passivos relacionados ao imposto complementar conforme as regras do modelo *Pillar Two* (ver IAS 12.4A).

IAS 12.88B Divulgar separadamente a despesa (receita) com imposto corrente, sobre o lucro gerado, conforme regras do modelo *Pillar Two*.

IAS 12.88C–88D Nos períodos em que a legislação do *Pillar Two* esteja promulgada ou substancialmente promulgada, mas ainda não esteja em vigor, divulgar informações qualitativas e quantitativas conhecidas ou razoavelmente estimáveis sobre a exposição aos impostos sobre o lucro conforme regras do modelo do *Pillar Two* no final do período de reporte. Esta informação não tem de refletir todos os requisitos específicos da legislação do *Pillar Two* e pode ser fornecida sob a forma de um intervalo indicado. Na medida em que a informação não seja conhecida ou razoavelmente estimável, divulgue uma declaração nesse sentido e divulgue informações sobre o progresso na avaliação da sua exposição.

Insights 3.13.645.50 A IAS 12 não especifica se ou como aplicar os requisitos de divulgação relacionados com os impostos do *Pillar Two* nas demonstrações financeiras consolidadas de entidades-mãe intermediárias (*intermediate parent entities)* ou nas demonstrações financeiras separadas de entidades do grupo (*separate financial statements of group entities)*, ou seja, se cada entidade do grupo que pode estar sujeita ao

imposto complementar deve divulgar a exposição do grupo ou a sua própria exposição aos impostos do *Pillar Two*. Em nosso ponto de vista, ao determinar quais divulgações fornecer, uma entidade deve considerar as informações relevantes para os usuários de um conjunto específico de demonstrações financeiras na compreensão da sua exposição potencial como resultado das leis fiscais do *Pillar Two*. Por exemplo, as informações fornecidas por entidades que esperam ser responsáveis pelo imposto complementar (seja durante o período de transição ou quando as novas regras forem usuais em todo o mundo), ou que esperam acionar o gatilho do imposto complementar, podem ser relevantes aos usuários das suas demonstrações financeiras separadas. Por outro lado, se uma entidade do grupo não espera ser responsável pelo imposto complementar e nem acioná-lo, então as divulgações sobre os impostos do segundo pilar nas suas demonstrações financeiras separadas sobre outras entidades do grupo podem ocultar a informação relevante.

Insights 3.13.645. 60–80

O reconhecimento dos tributos do Pilar Dois resulta em um item adicional pendente de conciliação entre a alíquota tributária legal aplicável e a alíquota efetiva da entidade (veja Insights 3.13.640.20). Não há orientações específicas na IAS 12 sobre como refletir o impacto dos tributos do Pilar Dois na conciliação. Em nossa opinião, na ausência de orientações específicas, uma entidade pode elaborar uma política contábil, a ser aplicada de maneira consistente, para refletir o impacto dos tributos do Pilar Dois na conciliação tributária considerando os fatos e circunstâncias específicos, incluindo:

- mecanismos específicos do Pilar Dois que se aplicam – isto é, a IIR, a UTPR e/ou o QDMTT (veja Insights 3.13.43); e
- perspectiva do usuário – isto é, quais informações adicionais são necessárias para que os usuários das demonstrações financeiras entendam o impacto dos tributos do Pilar Dois.

Acreditamos que, com base nos seus fatos e circunstâncias específicos, a entidade pode aplicar as seguintes abordagens para refletir o impacto dos tributos do Pilar Dois na conciliação tributária:

- como uma linha de conta separada;
- dentro do efeito das alíquotas tributárias em jurisdições estrangeiras;
- dentro do efeito da aplicação da alíquota tributária nacional da entidade sobre o lucro contábil antes dos impostos; ou
- dentro do efeito da aplicação da alíquota média ponderada de imposto do grupo sobre o lucro contábil antes dos impostos

Para obter uma ilustração da abordagem de linhas de contas separadas, consulte nossos **Guides to financial statements – Illustrative disclosures.**

s

2.12 Ativos e passivos contingentes

CPC 25.86	*IAS 37.86*	A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
CPC 25.86(a)	*IAS 37.86(a)*	(a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52 do CPC 25/IAS 37;
CPC 25.86(b)	*IAS 37.86(b)*	(b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
CPC 25.86 (c)	*IAS 37.86(c)*	(c) a possibilidade de qualquer reembolso.
CPC 25.88	*IAS 37.88*	Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 do CPC 25/IAS 37 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
CPC 25.89	*IAS 37.89*	Quando for provável a entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36 a 52 do CPC 25/IAS 37.
CPC 25.91	*IAS 37.91*	Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 do CPC 25/IAS 37 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.
CPC 25.92	*IAS 37.92*	Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 do CPC 25/IAS 37 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.

Contingências específicas exigidas para divulgação por outras normas

CPC 32.88	*IAS 12.88*	A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados a tributo de acordo com o CPC 25/IAS 37. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir, por exemplo, de disputas não resolvidas com autoridades tributárias.
CPC 33.152	*IAS 19.152*	Quando exigido pelo CPC 25/IAS 37, a entidade deve divulgar informações sobre Passivos contingentes decorrentes de obrigações de benefícios pós-emprego;
CPC 15.B67(c)	*IFRS 3.B67(c)*	Para os passivos contingentes reconhecidos em uma combinação de negócios, o adquirente deve divulgar as informações exigidas nos itens 84 e 85 do CPC 25/IAS 37, para cada classe de provisão para cada combinação de negócio material, ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais, porém coletivamente materiais.

Contraprestação contingente

CPC 15.B67(b)	*IFRS 3.B67(b)*	Para cada período de reporte após a data da aquisição e até que a entidade receba, venda ou, de outra forma, venha a perder o direito sobre o ativo proveniente de contraprestação contingente, ou até que a entidade liquide passivo proveniente de contraprestação contingente, ou que esse passivo seja cancelado ou expirado, o adquirente deve divulgar:
CPC 15.B67(b)(i)	*IFRS 3.B67(b)(i)*	(a) quaisquer mudanças nos valores reconhecidos, inclusive quaisquer diferenças que surgirem na sua liquidação;
CPC 15.B67(b)(ii)	*IFRS 3.B67(b)(ii)*	(b) quaisquer mudanças na faixa de valores dos resultados (não descontados) e as razões para tais mudanças;
CPC 15.B67(b)(iii)	*IFRS 3.B67(b)(iii)*	(c) as técnicas de avaliação e os principais dados de entrada do modelo utilizado para mensurar a contraprestação contingente.
CPC 15.B67	*IFRS 3.B67*	As divulgações das informações requeridas no item B67(b) do CPC 15/IFRS 3, devem ser feitas para cada combinação de negócio material, ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais, porém coletivamente materiais.

3. Itens específicos da demonstração do resultado e da demonstração do resultado abrangente

3.1 Receita

Geral

CPC 47.110 *IFRS 15.110* Divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações financeiras compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

CPC 47.110(a) *IFRS 15.110(a)* (a) seus contratos com clientes (ver itens 113 a 122);

CPC 47.110(b) *IFRS 15.110(b)* (b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar o CPC 47/IFRS 15 a esses contratos (ver itens 123 a 126); e

CPC 47.110(c) *IFRS 15.110(c)* (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95 (ver itens 127 e 128).

CPC 47.111 *IFRS 15.111* Agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

CPC 47.112 *IFRS 15.112* A entidade não precisa divulgar informações de acordo com o CPC 47/IFRS 15 se tiver fornecido as informações de acordo com outro pronunciamento.

Contrato com cliente

CPC 47.113 *IFRS 15.113* Divulgar todos os valores a seguir para o período de relatório, a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outros pronunciamentos:

CPC 47.113(a) *IFRS 15.113(a)* (a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e

CPC 47.113(b) *IFRS 15.113(b)* (b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com o CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

Insights 4.2.560.25 *Em nosso ponto de vista, uma entidade não é obrigada a apresentar receita de contratos com clientes em uma linha separada na demonstração do resultado e pode agregá-la com outros tipos de receita considerando os requerimentos do CPC 26/ IAS 1. Entretanto, ao fornecer uma divulgação separada da receita de contratos com clientes - seja em notas explicativas ou na demonstração do resultado - acreditamos que a entidade não deve incluir valores que não se enquadram no escopo do CPC 47/IFRS 15.*

Desagregação da receita

CPC 47.114 *IFRS 15.114* Desagregar receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas e dos fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. A entidade deve aplicar a orientação dos itens B87 a B89 do CPC 47/IFRS 15 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.

CPC 47.115 *IFRS 15.115* Divulgar informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações financeiras compreender a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o item 114 do CPC47/IFRS 15) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar o CPC 22/IAS 8 - Informações por Segmento.

Saldo do contrato

CPC 47.116 *IFRS 15.116* Divulgar todos os itens seguintes:

CPC 47.116(a) *IFRS 15.116(a)* (a) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;

CPC 47.116(b) *IFRS 15.116(b)* (b) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e

CPC 47.116(c) *IFRS 15.116(c)* (c) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de performance satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço da transação).

CPC 47.117 *IFRS 15.117* Explicar como a época de satisfação de suas obrigações de performance (ver item 119(a) do CPC 47/IFRS 15) se relaciona com a época usual de pagamento (ver item 119(b) CPC 47/IFRS 15) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.

CPC 47.118 *IFRS 15.118* A entidade deve fornecer explicação sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório. A explicação deve incluir informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de alterações nos saldos de ativos de contrato e passivos de contrato da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:

CPC 47.118(a) *IFRS 15.118(a)* (a) alterações devidas à combinação de negócios;

CPC 47.118(b) *IFRS 15.118(b)* (b) ajustes cumulativos de receitas que afetam o ativo de contrato ou o passivo de contrato correspondente, incluindo ajustes decorrentes da alteração na medida do progresso, da alteração na estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer alterações na avaliação de se a estimativa da contraprestação variável é restrita) ou da modificação de contrato;

CPC 47.118(c) *IFRS 15.118(c)* (c) redução ao valor recuperável de ativo de contrato;

CPC 47.118(d) *IFRS 15.118(d)* (d) alteração no prazo para que o direito à contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que o ativo de contrato seja reclassificado como recebível); e

CPC 47.118(e) *IFRS 15.118(e)* (e) alteração no prazo para que a obrigação de performance seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de contrato).

Obrigação de performance

CPC 47.119 *IFRS 15.119* Divulgar informações sobre suas obrigações de performance em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os seguintes itens:

CPC 47.119(a) *IFRS 15.119(a)* (a) quando a entidade normalmente satisfaz às suas obrigações de performance (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de performance são satisfeitas conforme onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold);

CPC 47.119(b) *IFRS 15.119(b)* (b) os termos de pagamento significativos (por exemplo, se o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem componente de financiamento significativo, se o valor da contraprestação é variável e se a estimativa da contraprestação variável é normalmente restrita de acordo com os itens 56 a 58);

CPC 47.119(c)	*IFRS 15.119(c)*	(c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de performance no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);	
CPC 47.119(d)	*IFRS 15.119(d)*	(d) obrigações de devolução, de restituição e outras obrigações similares; e	
CPC 47.119(e)	*IFRS 15.119(e)*	(e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.	

Preço de transação alocado às obrigações de performance restantes

CPC 47.120	*IFRS 15.120*	Divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de performance restantes:	
CPC 47.120(a)	*IFRS 15.120(a)*	(a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de performance que não se encontram satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) ao final do período de relatório; e	
CPC 47.120(b)	*IFRS 15.120(b)*	(b) uma explicação de quando a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a), relativamente ao qual a entidade deve divulgá-lo de uma das seguintes formas:	
CPC 47.120(b)(i)	*IFRS 15.120(b)(i)*	(i) em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de performance restantes; ou	
CPC 47.120(b)(ii)	*IFRS 15.120(b)(ii)*	(ii) utilizando informações qualitativas.	
CPC 47.121	*IFRS 15.121*	Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 do CPC 47/IFRS 15 para uma obrigação de performance se for atendida uma das condições a seguir:	
CPC 47.121(a)	*IFRS 15.121(a)*	(a) a obrigação de performance for parte de contrato que possui a duração original prevista de um ano ou menos; ou	
CPC 47.121(b)	*IFRS 15.121(b)*	(b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de performance de acordo com o item B16.	
CPC 47.122	*IFRS 15.122*	Explicar qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 121 do CPC 47/IFRS 15 e se qualquer contraprestação proveniente de contratos com clientes não está incluída no preço da transação e, portanto, não está incluída nas informações divulgadas de acordo com o item 120 do CPC 47/IFRS 15. Por exemplo, a estimativa do preço da transação não deve incluir quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (ver itens 56 a 58 do CPC 47/IFRS 15).	

Julgamentos significativos na aplicação do CPC 47/IFRS 15

CPC 47.123	*IFRS 15.123*	A entidade deve divulgar os julgamentos, e as mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar o CPC 47/IFRS 15 que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, a entidade deve explicar os julgamentos e as mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambas as seguintes informações:	
CPC 47.123(a)	*IFRS 15.123(a)*	(a) época de satisfação de obrigações de performance (ver itens 124 e 125 do CPC 47/IFRS 15); e	
CPC 47.123(b)	*IFRS 15.123(b)*	(b) preço da transação e valores alocados a obrigações de performance (ver item 126 do CPC 47/IFRS 15).	

Determinação da época de satisfação de obrigação de performance

CPC 47.124	*IFRS 15.124*	Para obrigações de performance que a entidade satisfaça ao longo do tempo, a entidade deve divulgar ambas as seguintes informações:	
CPC 47.124(a)	*IFRS 15.124(a)*	(a) métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados); e	
CPC 47.124(b)	*IFRS 15.124(b)*	(b) explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem a descrição fiel da transferência de bens ou serviços.	

CPC 47.125 *IFRS 15.125* Para obrigações de performance satisfeitas em momento específico no tempo, a entidade deve divulgar os julgamentos significativos ao avaliar quando o cliente obtém o controle de bens ou serviços prometidos.

Determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de performance

CPC 47.126 *IFRS 15.126* A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas seguintes:

CPC 47.126(a) *IFRS 15.126(a)* (a) determinar o preço da transação, o que inclui, entre outras coisas, estimar a contraprestação variável, ajustar a contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo e mensurar a contraprestação não monetária;

CPC 47.126(b) *IFRS 15.126(b)* (b) avaliar se a estimativa de contraprestação variável é restrita;

CPC 47.126(c) *IFRS 15.126(c)* (c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de bens ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável à parte específica do contrato (se aplicável); e

CPC 47.126(d) *IFRS 15.126(d)* (d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares.

Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente

CPC 47.127 *IFRS 15.127* A entidade deve descrever ambas as seguintes informações:

CPC 47.127(a) *IFRS 15.127(a)* (a) julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95); e

CPC 47.127(b) *IFRS 15.127(b)* (b) método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.

CPC 47.128 *IFRS 15.128* A entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

CPC 47.128(a) *IFRS 15.128(a)* (a) saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos pré-contrato e custos de formação); e

CPC 47.128(b) *IFRS 15.128(b)* (b) valor de amortização e de quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no período do relatório.

Expedientes Práticos

CPC 47.129 *IFRS 15.129* Se a entidade escolher utilizar o expediente prático do item 94 do CPC 47/IFRS 15 (sobre custos incrementais de obtenção de contrato), a entidade deve divulgar esse fato.

3.2 Subvenção e assistência

CPC 7.24	*IAS 20.24*	A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em:	
		(a) conta de passivo, como receita diferida; ou	_____
		(b) deduzindo o valor contábil do ativo referido.	_____
CPC 7.29	*IAS 20.29*	A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer:	
		(a) separadamente sob um título geral tal como ”Outras Receitas“, ou	_____
		(b) como dedução da despesa relacionada.	_____
CPC 07.31	*IAS 20.31*	É necessária a divulgação da subvenção para a devida compreensão das demonstrações financeiras. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.	
CPC 07.39	*IAS 20.39*	A entidade deve divulgar as seguintes informações:	
CPC 07.39(b)	*IAS 20.39(b)*	(a) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações financeiras e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado; e	
CPC 7.39(c)	*IAS 20.39(c)*	(b) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.	_____

3.3 Benefícios a empregados

Benefícios de curto prazo

CPC 33.25	*IAS 19.25*	Embora o CPC 33/IAS 19 não exija divulgações específicas acerca de benefícios de curto prazo a empregados, outros Pronunciamentos podem exigi-las. Por exemplo, o CPC 05/IAS 24 exige divulgação acerca de benefícios concedidos aos administradores da entidade. O CPC 26/IAS 1 exige a divulgação de despesas com os benefícios a empregados.

Planos de contribuição definida

CPC 33.53	*IAS 19.53*	A entidade deve divulgar o montante reconhecido como despesa nos planos de contribuição definida.
CPC 33.54	*IAS 19.54*	Sempre que exigido pelo CPC 05/IAS 24, a entidade divulga informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativas aos administradores da entidade.

Planos de benefício definido

CPC 33.133	*IAS 19.133*	As entidades normalmente distinguem ativos e passivos circulantes de ativos e passivos não circulantes. o CPC 33/IAS 19 não especifica se a entidade deve distinguir a parcela circulante e não circulante de ativos e passivos provenientes e benefícios pós-emprego.
CPC 33.134	*IAS 19.134*	O item 120 do CPC 33/IAS 19 exige que a entidade reconheça o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido em resultado. O CPC 33/IAS 19 não especifica como a entidade deve apresentar o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido. A entidade deve apresentar esses componentes de acordo com o estabelecido no CPC 26/IAS 1.
CPC 33.135	*IAS 19.135*	A entidade deve divulgar informações que:
CPC 33.135 (a)	*IAS 19.135(a)*	(a) expliquem as características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados;
CPC 33.135 (b)	*IAS 19.135(b)*	(b) identifiquem e expliquem os montantes em suas demonstrações financeiras decorrentes de seus planos de benefício definido e;
CPC33.135(c)	*IAS 19.135(c)*	(c) descrevam como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.
CPC 33.136	*IAS 19.136*	Para atingir os propósitos do item 135 do CPC 33/IAS 19, a entidade deve considerar todos os seguintes itens:
CPC 33.136 (a)	*IAS 19.136(a)*	(a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;
CPC 33.136 (b)	*IAS 19.136(b)*	(b) o quanto de ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;
CPC33.136(c)	*IAS 19.136(c)*	(c) o quanto de agregação ou desagregação se deve efetuar;
CPC 33.136 (d)	*IAS 19.136(d)*	(d) se os usuários das demonstrações financeiras necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

CPC 33.137	*IAS 19.137*	Se as divulgações efetuadas de acordo com os requisitos do CPC 33/IAS 19 e de outros Pronunciamentos do CPC ou do IASB forem insuficientes para atingir os objetivos do item 135 do CPC 33/IAS 19, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para alcançar esses objetivos. Por exemplo, a entidade pode apresentar uma análise do valor presente da obrigação de benefício definido que distinga a natureza, as características e os riscos da referida obrigação. Essa divulgação pode fazer distinção:	
CPC 33.137 (a)	*IAS 19.137(a)*	(a) entre montantes devidos a participantes ativos, inativos e pensionistas;	
CPC 33.137 (b)	*IAS 19.137(b)*	(b) entre benefícios com direito adquirido *(vested)* e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido *(not vested)*; e	
CPC 33.137 (c)	*IAS 19.137(c)*	(c) entre benefícios condicionais, montantes atribuíveis a futuros aumentos salariais e outros benefícios.	
CPC 33.138	*IAS 19.138*	A entidade deve avaliar se a totalidade ou parte das divulgações deve ser desagregada para distinguir planos ou grupos de planos com riscos significativamente diferentes. Por exemplo, a entidade pode efetuar divulgações desagregadas sobre planos, mostrando uma ou mais das seguintes características:	
CPC 33.138 (a)	*IAS 19.138(a)*	(a) diferentes localizações geográficas;	
CPC 33.138 (b)	*IAS 19.138(b)*	(b) diferentes características, tais como planos de previdência de salário fixo, planos de previdência de salário final ou planos de assistência médica pós-emprego;	
CPC 33.138 (c)	*IAS 19.138(c)*	(c) diferentes ambientes regulatórios;	
CPC 33.138 (d)	*IAS 19.138(d)*	(d) diferentes segmentos;	
CPC 33.138 (e)	*IAS 19.138(e)*	(e) diferentes modalidades de financiamento (por exemplo, totalmente não custeado, total ou parcialmente custeado).	
		Características dos planos de benefício definido e riscos a eles associados	
CPC 33.139	*IAS 19.139*	A entidade deve divulgar:	
CPC 33.139 (a)	*IAS 19.139(a)*	(a) informações sobre as características de seus planos de benefício definido, incluindo:	
CPC 33.139 (a)(i)	*IAS 19.139(a)(i)*	(i) natureza dos benefícios fornecidos pelo plano (por exemplo, plano de benefício definido de salário final ou plano baseado em contribuição com garantia);	
CPC 33.139 (a)(ii)	*IAS 19.139(a)(ii)*	(ii) descrição da estrutura regulatória na qual o plano opera, como, por exemplo, o nível de quaisquer requisitos mínimos de custeios, e qualquer efeito da estrutura regulatória sobre o plano, como, por exemplo, o teto de ativo *(asset ceiling)* (vide item 64 CPC 33/IAS19);	
CPC 33.139 (a)(iii)	*IAS 19.139(a)(iii)*	(iii) descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, tais como responsabilidades de administradores e conselheiros do plano;	
CPC 33.139 (b)	*IAS 19.139(b)*	(b) descrição dos riscos aos quais o plano expõe a entidade, voltada para quaisquer riscos incomuns, específicos da entidade ou específicos do plano, e de quaisquer concentrações de risco significativas. Por exemplo, se os ativos do plano estiverem investidos principalmente em uma classe de investimentos, como, por exemplo, imóveis, o plano poderá expor a entidade a uma concentração de risco do mercado imobiliário;	
CPC 33.139 (c)	*IAS 19.139(c)*	(c) descrição de quaisquer alterações, redução (encurtamento/*curtailment*) e liquidações do plano.	

Explicação de valores das demonstrações financeiras

CPC 33.140	*IAS 19.140*	A entidade deve fornecer uma conciliação entre o saldo de abertura e o saldo de fechamento para cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:	
CPC 33.140 (a)	*IAS 19.140(a)*	(a) o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para:	
CPC 33.140 (a)(i)	*IAS 19.140(a)(i)*	(i) ativos do plano;	
CPC 33.140 (a)(ii)	*IAS19.140(a) (ii)*	(ii) o valor presente da obrigação de benefício definido;	
CPC 33.140 (a)(iii)	*IAS19.140(a)(iii)*	(iii) o efeito do teto de ativo (*asset ceiling*);	
CPC 33.140 (b)	*IAS 19.140(b)*	(b) quaisquer direitos a reembolso.	
CPC 33.140 (b)	*IAS 19.140(b)*	A entidade deve também apresentar a relação entre qualquer direito a reembolso e a obrigação correspondente.	
CPC 33.141	*IAS 19.141*	Cada conciliação listada no item 140 do CPC 33/IAS 19 deve apresentar cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:	
CPC 33.141 (a)	*IAS 19.141(a)*	(a) custo do serviço corrente;	
CPC 33.141 (b)	*IAS 19.141(b)*	(b) receita ou despesa de juros;	
CPC 33.141 (c)	*IAS 19.141(c)*	(c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido, apresentando separadamente:	
CPC 33.141 (c)(i)	*IAS 19.141(c)(i)*	(i) o retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores de juros considerados em (b);	
CPC 33.141 (c)(ii)	*IAS 19.141(c)(ii)*	(ii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas demográficas (vide item 76(a) CPC 33/IAS 19);	
CPC 33.141 c)(iii)	*IAS 19.141(c)(iii)*	(iii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas financeiras (vide item 76(b) CPC 33/IAS 19);	
CPC 33.141 (c)(iv)	*IAS 19.141(c)(iv)*	(iv) mudanças no efeito limitador de ativo de benefício definido líquido ao teto de ativo *(asset ceiling)*, excluindo valores de juros considerados em (b). A entidade deve divulgar também como determinou o benefício econômico máximo disponível, ou seja, se esses benefícios seriam na forma de reembolso, reduções nas contribuições futuras ou a combinação de ambas;	
CPC 33.141 (d)	*IAS 19.141(d)*	(d) custo do serviço passado e ganhos e perdas resultantes de liquidações. Conforme permite o item 100 do CPC 33/IAS 19, o custo do serviço passado e ganhos e perdas decorrentes de liquidações não precisam ser destacados se estes ocorrerem de forma simultânea;	
CPC 33.141 (e)	*IAS 19.141(e)*	(e) o efeito de mudanças nas taxas de câmbio;	
CPC 33.141 (f)	*IAS 19.141(f)*	(f) contribuições feitas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano;	
CPC 33.141 (g)	*IAS 19.141(g)*	(g) pagamentos provenientes do plano, apresentando separadamente o montantepago referente a quaisquer liquidações;	
CPC 33.141 (h)	*IAS 19.141(h)*	(h) os efeitos de combinações e alienações de negócios.	
	Insights 4.4.980.50	*Os custos de administração que não representem custos de gestão de ativos do plano e os custos de processamento de sinistros médicos são reconhecidos quando os serviços relacionados são fornecidos à entidade e, em nosso ponto de vista, eles devem ser tratados como uma despesa dentro do resultado.*	

CPC 33.142 *IAS 19.142* A entidade deve alocar o valor justo dos ativos do plano em classes que distingam a natureza e o risco desses ativos, subdividindo cada classe de ativos do plano entre aquelas que possuem valor de mercado cotado em mercado ativo (tal como definido no CPC 46/IFRS 13) e aquelas que não têm. Por exemplo, considerando-se o nível de divulgação requerido no item 136 do CPC 33/IAS 19, a entidade pode distinguir entre:

CPC 33.142 (a) *IAS 19.142(a)* (a) caixa e equivalentes de caixa;

CPC 33.142 (b) *IAS 19.142(b)* (b) instrumentos patrimoniais (segregados por tipo de setor, porte da empresa, geografia, etc.);

CPC 33.142 (c) *IAS 19.142(c)* (c) instrumentos de dívida (segregados por tipo de emissor, qualidade do crédito, geografia, etc.);

CPC 33.142 (d) *IAS 19.142(d)* (d) imóveis (segregados por geografia, etc.);

CPC 33.142 (e) *IAS 19.142(e)* (e) instrumentos derivativos (segregados por tipo de risco subjacente especificado em contrato, por exemplo, contratos de taxa de juros, de câmbio, de ações, de crédito, swaps de longevidade, etc.);

CPC 33.142 (f) *IAS 19.142(f)* (f) fundos de investimento (segregados por tipo de fundo);

CPC 33.142 (g) *IAS 19.142(g)* (g) títulos lastreados em ativos; e

CPC 33.142 (h) *IAS 19.142(h)* (h) dívida estruturada.

CPC 33.143 *IAS 19.143* A entidade deve divulgar o valor justo dos instrumentos financeiros de sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados.

CPC 33.144 *IAS 19.144* A entidade deve divulgar as premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido (vide item 76 do CPC 33/IAS 19). Referida divulgação deve ser em termos absolutos (por exemplo, como porcentagem absoluta, e não apenas como margem entre diferentes porcentagens ou outras variáveis). Quando a entidade elaborar divulgações totais por agrupamento de planos, ela deve fornecer essas divulgações na forma de médias ponderadas ou na forma de faixas restritas.

Insights 4.4.540.20 *Em nosso ponto de vista, na mensuração da obrigação de benefício definido, do custo do serviço corrente, e do custo de juros, uma entidade pode usar diferentes taxas ponderadas de desconto derivadas da mesma curva de juros para diferentes categorias de membros do plano de forma a obter uma melhor aproximação em relação ao momento esperado de pagamentos dos benefícios para cada categoria.*

Insights 4.4.540.100 *Adicionalmente, se uma entidade aplica uma abordagem que resulta em diferentes taxas médias ponderadas de desconto efetivamente sendo usadas para mensurar a obrigação definida e o custo do serviço corrente para todo o plano, então ela deve considerar se uma divulgação separada deve ser feita das diferentes taxas médias efetivamente aplicadas para a obrigação de benefício definido e para o custo do serviço corrente.*

Insights 4.4.540.110 *Em nossa experiência, as entidades normalmente determinam as taxas de desconto para planos de benefício definido utilizando metodologias e fontes de dados que são consistentes entre períodos. Pode ser apropriado, em certas circunstâncias, considerar a adequação das metodologias anteriormente utilizadas, especialmente em resposta a alterações significativas nas condições de mercado. Em nosso ponto de vista, uma mudança no método utilizado para selecionar uma taxa de desconto pode ser apropriada quando essa mudança resulta em uma estimativa mais confiável. Acreditamos que esta seria uma mudança de estimativa contábil, em vez de uma mudança na política contábil de acordo com o CPC 23/IAS 8. Se uma entidade muda sua abordagem para determinar a taxa de desconto, então, ela deve fornecer as divulgações de acordo o CPC 23/IAS 8. Nesses casos, a entidade divulga a natureza e o montante de uma mudança da estimativa contábil que afeta o período corrente ou que se espera que tenha um impacto sobre períodos futuros. Vide Capítulo 1.9 - Políticas contábeis, erros e estimativas.*

Montante, prazo e incerteza de fluxos de caixa futuros

CPC 33.145 *IAS 19.145* A entidade deve divulgar:

CPC 33.145 (a) *IAS 19.145(a)* (a) análise de sensibilidade para cada premissa atuarial significativa (divulgadas em conformidade com o item 144 do CPC 33/IAS 19) no final do período a que se referem as demonstrações financeiras, demonstrando como a obrigação de benefício definido teria sido afetada por mudanças em premissa atuarial relevante que eram razoavelmente possíveis naquela data;

CPC 33.145 (b) *IAS 19.145(b)* (b) métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade exigidas por (a) e as limitações desses métodos;

CPC 33.145 (c) *IAS 19.145(c)* (c) mudanças, em relação ao período anterior, nos métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade e as razões dessas mudanças.

CPC 33.173(b) *IAS 19.173(b)* Em demonstrações contábeis referentes a exercícios sociais iniciados antes de 1º de janeiro de 2014, a entidade não precisa apresentar informações comparativas para as divulgações exigidas pelo item 145 sobre a sensibilidade da obrigação de benefício definido.

CPC 33.146 *IAS 19.146* A entidade deve divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de *matching* de ativos/passivos utilizadas pelo plano ou pela entidade patrocinadora, incluindo o uso de anuidades e outras técnicas, tais como *swaps* de longevidade, para gerenciamento do risco.

CPC 33.147 *IAS 19.147* Para fornecer uma indicação do efeito do plano de benefício definido sobre os seus fluxos de caixa futuros, a entidade divulgar:

CPC 33.147 (a) *IAS 19.147(a)* (a) descrição de quaisquer acordos de custeio e política de custeamento que afetem contribuições futuras;

CPC 33.147 (b) *IAS 19.147(b)* (b) contribuições esperadas ao plano para o próximo período das demonstrações financeiras;

CPC 33.147 (c) *IAS 19.147(c)* (c) informações sobre o perfil de vencimento da obrigação de benefício definido. Isto inclui a duração média ponderada da obrigação de benefício definido e pode incluir outras informações sobre os prazos de distribuição de pagamentos de benefícios, tais como uma análise de vencimentos dos pagamentos de benefícios.

Planos Multiempregadores

CPC 33.148 *IAS 19.148* Caso participe de plano de benefício definido multiempregador, a entidade deve divulgar:

CPC 33.148 (a) *IAS 19.148(a)* (a) descrição dos acordos de custeio, incluindo o método utilizado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos mínimos de custeio;

CPC 33.148 (b) *IAS 19.148(b)* (b) descrição dos acordos de custeio, incluindo o método utilizado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos mínimos de custeio;

CPC 33.148 (c) *IAS 19.148(c)* (c) descrição de qualquer alocação convencionada de déficit ou superávit sobre:

CPC 33.148(c)(i) *IAS 19.148(c)(i)* (i) o encerramento do plano; ou

CPC 33.148(c)(ii) *IAS 19.148(c)(ii)* (ii) a saída do plano por parte da entidade;

CPC 33.148(d) *IAS 19.148(d)* (d) caso a entidade contabilize esse plano como se este fosse plano de contribuição definida de acordo com o item 34 do CPC 33/IAS 19, a entidade deve divulgar o seguinte, complementarmente às informações exigidas por (a) a (c), ao invés das informações exigidas pelos itens 139 a 147 do CPC 33/IAS 19:

CPC 33.148(d)(i) *IAS 19.148(d)(i)* (i) o fato de que o plano é um plano de benefício definido;

CPC 33.148(d)(ii) *IAS 19.148(d)(ii)* (ii) a razão pela qual não estão disponíveis informações suficientes para permitir que a entidade contabilize o plano como um plano de benefício definido;

CPC 33.148(d)(iii) *IAS 19.148(d)(iii)* (iii) as contribuições esperadas para o plano para o próximo período das demonstrações financeiras;

CPC 33.148(d)(iv) *IAS 19.148(d)(iv)* (iv) informações sobre qualquer déficit ou superávit no plano que possa afetar o valor de contribuições futuras, incluindo a base utilizada para determinar o déficit ou superávit e as implicações, se houver, para a entidade;

CPC 33.148(d)(v) *IAS 19.148(d)(v)* (v) uma indicação do nível de participação da entidade no plano em comparação com outras entidades participantes. Exemplos de medidas que podem fornecer essa indicação incluem a proporção da entidade sobre as contribuições totais ao plano ou a proporção da entidade sobre o número total de participantes ativos, participantes aposentados e antigos participantes com direito a benefícios, se essas informações estiverem disponíveis.

Planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum

CPC 33.149	*IAS 19.149*	Caso a entidade participe de plano de benefício definido que compartilhe os riscos entre entidades sob controle comum, ela deve divulgar:	
CPC 33.149 (a)	*IAS 19.149(a)*	(a) o acordo contratual ou política conveniada para a cobrança do custo líquido de benefício definido ou o fato de que referida política não exista;	
CPC 33.149 (b)	*IAS 19.149(b)*	(b) a política de determinação da contribuição a ser paga pela entidade;	
CPC 33.149 (c)	*IAS 19.149(c)*	(c) se a entidade contabilizar uma alocação do custo líquido de benefício definido, conforme indicado no item 41 do CPC 33/IAS 19, todas as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 135 a 147 do CPC 33/IAS 19; e	
CPC 33.149 (d)	*IAS 19.149(d)*	(d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar no período, conforme indicado no item 41 do CPC 33/IAS 19, as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 135 a 137, 139, 142 a 144 e 147(a) e (b) do CPC 33/IAS 19.	
CPC 33.150	*IAS 19.150*	As informações exigidas pelo item 149(c) e (d) do CPC 33/IAS 19 podem ser divulgadas por meio de referência cruzada com divulgações nas demonstrações financeiras de outra entidade de grupo se:	
CPC 33.150(a)	*IAS 19.150(a)*	(a) as demonstrações financeiras desse grupo de entidade identificarem e divulgarem separadamente as informações exigidas sobre o plano; e	
CPC 33.150/(b)	*IAS 19.150(b)*	(b) as demonstrações financeiras desse grupo de entidade estiverem disponíveis a usuários das demonstrações financeiras sob os mesmos termos que as demonstrações financeiras da entidade e ao mesmo tempo, ou antes, que as demonstrações financeiras da entidade.	

Transações com Partes Relacionadas

CPC 33.151	*IAS 19.151*	Quando exigido pelo CPC 05/IAS 24, a entidade deve divulgar informações sobre:	
CPC 33.151 (a)	*IAS 19.151(a)*	(a) transações com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e	
CPC 33.151 (b)	*IAS 19.151(b)*	(b) benefícios pós-emprego para o pessoal-chave da administração.	

Passivos Contingentes

CPC 33.152	*IAS 19.152*	Quando exigido pelo CPC 25/IAS 37, a entidade deve divulgar informações sobre passivos contingentes decorrentes de obrigações de benefícios pós-emprego	

Outros benefícios de longo prazo para empregados

CPC 33.158	*IAS 19.158*	Embora o CPC 33/IAS 19 não exija divulgações específicas sobre outros benefícios de longo prazo aos empregados, outros Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis podem requerer tais divulgações. Por exemplo, o CPC 05/IAS 24 requer divulgações sobre benefícios a empregados para os administradores da entidade. O CPC 26/IAS 1 requer a divulgação das despesas de benefícios a empregados.	

Benefícios Rescisórios

CPC 33.171	*IAS 19.171*	Embora o CPC 33/IAS 19 não exija divulgações específicas sobre benefícios rescisórios, outros Pronunciamentos emitidos pelo CPC ou do IASB podem exigir tais divulgações. Por exemplo, o CPC 5/IAS 24 exige divulgações sobre os benefícios rescisórios de administradores da entidade. O CPC 26/IAS 1 exige a divulgação das despesas de benefícios aos empregados.	

3.4 Pagamento baseado em ações

CPC 10.44	*IFRS 2.44*	A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras entender a natureza e a extensão de acordos de pagamento baseados em ações que ocorreram durante o período.	
CPC 37.D2	*IFRS 1.D2, 2.56*	A IFRS 2/CPC 10 não precisa ser aplicada para certas transações de pagamentos baseados em ações (por exemplo, concessões feitas antes de 7 de novembro de 2002, onde o valor justo não foi divulgado na época). No entanto, os requisitos de divulgação da IFRS 2/CPC 10.44-45 se aplicam a pagamento baseado em ações, sejam elas contabilizadas ou não de acordo com a IFRS 2/CPC 10.	
CPC 10.44,45	*IFRS 2.44, 45*	A entidade deve divulgar:	
CPC 10.45(a)	*IFRS 2.44, 45(a)*	(a) descrição de cada tipo de acordo com pagamento baseado em ações que vigorou em algum momento do período, incluindo, para cada acordo, os termos e condições gerais, tais como os requisitos de aquisição de direito, o prazo máximo das opções outorgadas e o método de liquidação (por exemplo, se em caixa ou em instrumentos patrimoniais). A entidade com tipos substancialmente similares de acordos com pagamento baseado em ações pode agregar essa informação, a menos que a divulgação separada para cada acordo seja necessária para atender ao princípio contido no item 44 do CPC 10/IFRS 2;	
CPC 10.45(b)	*IFRS 2.44, 45(b)*	(b) a quantidade e o preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de opções:	
CPC 10.45(b)(i)	*IFRS 2.44, 45(b)(i)*	(i) em circulação no início do período;	
CPC 10.45(b)(ii)	*IFRS 2.44, 45(b)(ii)*	(ii) outorgadas durante o período;	
CPC 10.45(b)(iii)	*IFRS 2.44,45(b)(iii)*	(iii) com direito prescrito durante o período;	
CPC 10.45(b)(iv)	*IFRS 2.44, 45(b)(iv)*	(iv) exercidas durante o período;	
CPC 10.45(b)(v)	*IFRS 2.44, 45(b)(v)*	(v) expiradas durante o período;	
CPC 10.45(b)(vi)	*IFRS 2.44, 45(b)(vi)*	(vi) em circulação no final do período; e	
CPC 10.45(b)(vii)	*IFRS 2.44, 45(b)(vii)*	(vii) exercíveis ao final do período.	
CPC 10.45(c)	*IFRS 2.44, 45(c)*	(c) para as opções de ação exercidas durante o período, o preço médio ponderado das ações na data do exercício. Se opções forem exercidas em base regular durante o período, a entidade pode, em vez disso, divulgar o preço médio ponderado das ações durante o período;	
CPC 10.45(d)	*IFRS 2.44, 45(d)*	(d) para as opções de ações em circulação no final do período, a faixa de preços de exercício e a média ponderada da vida contratual remanescente. Se a faixa de preços de exercício for muito ampla, as opções em circulação devem ser divididas em faixas que possuam um significado para avaliar a quantidade e o prazo em que ações adicionais possam ser emitidas e o montante em caixa que possa ser recebido por ocasião do exercício dessas opções.	
CPC 10.35	*Insights 4.5.1120.10, 30, IFRS 2.35*	*Acreditamos que um acordo que permite ao empregado uma escolha entre duas alternativas de liquidação mutuamente exclusivas e, em que apenas uma dessas alternativas seria contabilizada de acordo com o CPC 10/IFRS 2, deve ser contabilizada como um pagamento baseado em ações, aplicando por analogia os requisitos do CPC 10/IFRS 2 para instrumentos compostos. [...] Mesmo se não houver nenhum componente de patrimônio a ser contabilizado, acreditamos que as exigências de divulgação do CPC 10/IFRS 2 deve ser aplicada.*	
	Insights 4.5.1910.80	*Se [...] a compra de ações é um pagamento baseado em ações, então uma [...] questão é se há qualquer custo a reconhecer se a transação parece estar a valor justo. Mesmo que não haja custo a reconhecer - por exemplo, porque o preço de compra é igual ao valor justo na data de concessão dos instrumentos de patrimoniais concedidos - em nosso ponto de vista, as exigências de divulgação do CPC 10/IFRS 2 ainda se aplicam.*	

Divulgações de valor justo

CPC 10.46 *IFRS 2.46* A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras entender como foi determinado, durante o período, o valor justo dos produtos ou serviços recebidos ou o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados.

CPC 10.48 *IFRS 2.48* Se a entidade mensurou diretamente o valor justo dos produtos ou serviços recebidos durante o período, a entidade deve divulgar como o valor justo foi determinado, como, por exemplo, se o valor justo foi mensurado pelo preço de mercado desses produtos ou serviços.

Cálculo do valor justo de produtos e serviços

CPC 10.47 *IFRS 2.47* Se a entidade tiver mensurado o valor justo dos produtos ou serviços recebidos indiretamente, ou seja, tomando como referência o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, para tornar efetivo o disposto no item 46 do CPC 10/IFRS 2, a entidade deve divulgar no mínimo o que segue:

CPC 10.47(a) *IFRS 2.47(a)* (a) para opções de ação outorgadas durante o período, o valor justo médio ponderado dessas opções, na data da mensuração, e informações de como esse valor justo foi mensurado, incluindo:

CPC 10.47(a)(i) *IFRS 2.47(a)(i)* (i) o modelo de precificação de opções utilizado e os dados de entrada do modelo, incluindo o preço médio ponderado das ações, preço de exercício, volatilidade esperada, vida da opção, dividendos esperados, a taxa de juros livre de risco e quaisquer dados de entrada do modelo, incluindo o método utilizado e as premissas assumidas para incorporar os efeitos de exercício antecipado esperado;

CPC 10.47(a)(ii) *IFRS 2.47(a)(ii)* (ii) como foi determinada a volatilidade esperada, incluindo uma explicação da extensão na qual a volatilidade esperada foi baseada na volatilidade histórica; e

CPC 10.47(a)(iii) *IFRS 2.47(a)(iii)* (iii) se e como quaisquer características da opção outorgada foram incorporadas na mensuração de seu valor justo, como, por exemplo, uma condição de mercado.

CPC 10.47(b) *IFRS 2.47(b)* (b) para outros instrumentos patrimoniais outorgados durante o período (isto é, outros que não as opções de ações), a quantidade e o valor justo médio ponderado desses instrumentos na data da mensuração, e informações acerca de como o valor justo foi mensurado, incluindo:

CPC 10.47(b)(i) *IFRS 2.47(b)(i)* (i) se o valor justo não foi mensurado com base no preço de mercado observável, como ele foi determinado;

CPC 10.47(b)(ii) *IFRS 2.47(b)(ii)* (ii) se e como os dividendos esperados foram incorporados na mensuração do valor justo; e

CPC 10.47(b)(iii) *IFRS 2.47(b)(iii)* (iii) se e como quaisquer outras características dos instrumentos patrimoniais outorgados foram incorporadas na mensuração de seu valor justo.

CPC 10.47(c) *IFRS 2.47(c)* (c) para os acordos de pagamento baseados em ações que tenham sido modificados durante o período:

CPC 10.47(c)(i) *IFRS 2.47(c)(i)* (i) uma explicação dessas modificações;

CPC 10.47(c)(ii) *IFRS 2.47(c)(ii)* (ii) o valor justo incremental outorgado (como resultado dessas modificações); e

CPC 10.47(c)(iii) *IFRS 2.47(c)(iii)* (iii) informações acerca de como o valor justo incremental outorgado foi mensurado, consistentemente como os requerimentos dispostos nas alíneas (a) e (b), se aplicável.

Insights 4.5.1000.10 *Há requisitos específicos de divulgação na mensuração do valor justo de opções de ações. Em nosso ponto de vista, tais divulgações também devem ser feitas para pagamento baseados em ações liquidáveis em caixa - por exemplo, direitos a valorizações de ações. Acreditamos que para pagamentos liquidados em caixa devem ser divulgadas as seguintes informações na mensuração do valor justo:*

- *Opções concedidas durante o período: divulgação da mensuração do valor justo na data de concessão e na data do balanço.*
- *Prêmios concedidos em períodos anteriores, mas não exercidos na data de divulgação do balanço: divulgações sobre a mensuração do valor justo na data do balanço.*

CPC 10.49 *IFRS 2.49* Se a entidade refutou a premissa contida no item 13 do CPC 10/IFRS 2, ela deve divulgar tal fato, e dar explicação sobre os motivos pelos quais essa premissa foi refutada.

Efeito das transações de pagamento baseado em ação sobre o resultado do período e sobre a posição patrimonial e financeira

CPC 10.50,51 *IFRS 2.50, 51* A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras entender os efeitos das transações com pagamento baseado em ações sobre os resultados do período da entidade e sobre sua posição patrimonial e financeira. A entidade deve divulgar:

CPC 10.51(a) *IFRS 2.51(a)* (a) o total da despesa reconhecida no período decorrente de transações com pagamento baseado em ações por meio das quais os produtos ou os serviços não tenham sido qualificados para reconhecimento com ativos e, por isso, foram reconhecidos como despesa, incluindo a divulgação em separado da parte do total das despesas que decorre de transações contabilizadas como transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais;

CPC 10.51(b) *IFRS 2.51(b)* (b) para os passivos decorrentes de transações com pagamento baseado em ações:

CPC 10.51(b)(i) *IFRS 2.51(b)(i)* (i) saldo contábil no final do período; e

CPC 10.51(b)(ii) *IFRS 2.51(b)(ii)* (ii) valor intrínseco total no final do período dos passivos para as quais os direitos da contraparte ao recebimento em caixa ou em outros ativos tenham sido adquiridos (*had vested*) ao final do período (como, por exemplo, os direitos sobre a valorização das ações concedidas que tenham sido adquiridos).

Insights 4.5.900.20 *Exceto pelas transações com pagamento baseado em ações em que tenham sido concedidas instrumentos patrimoniais da controlada, os CPCs/IFRSs não endereçam como um aumento no patrimônio líquido reconhecido em conexão com uma transação com pagamento baseado em ações deve ser apresentado, seja em um componente separado do patrimônio líquido ou em lucros acumulados. Em nosso ponto de vista, qualquer abordagem é permitida pelos CPCs/IFRSs. Se um componente separado é apresentado, então, a natureza da reserva deve ser divulgada.*

Outros

CPC 10.52 *IFRS 2.52* Se as informações que devem ser divulgadas de acordo com o CPC 10/IFRS 2 não satisfizerem os princípios contidos nos itens 44, 46 e 50 do CPC 10/IFRS 2, a entidade deve divulgar informações adicionais para satisfazê-los. Por exemplo, se a entidade classificou qualquer transação de pagamento baseado em ações como liquidada em ações de acordo com o parágrafo 33F do CPC 10/IFRS 2, então ela deve divulgar uma estimativa do valor que ela espera transferir para as autoridades fiscais para liquidar as obrigações do empregado quando for necessário informar aos usuários das demonstrações financeiras sobre os futuros fluxos de caixa associados com o pagamento baseado em ações.

3.5 Custos de empréstimos

CPC 20.26 *IAS 23.26* A entidade deve divulgar:

CPC 20.26(a) *IAS 23.26(a)* (a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e

CPC 20.26(b) *IAS 23.26(b)* (b) a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização.

4. Tópicos especiais

4.1 Arrendamentos

Geral

CPC 06.51, 89	*IFRS 16.51, 89*	Divulgar informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários de demonstrações contábeis avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa.

Arrendatário

Informações a serem apresentadas no balanço patrimonial ou nas notas explicativas

CPC 06.47	*IFRS 16.47*	Apresente, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:
CPC 06.47(a)	*IFRS 16.47(a)*	(a) ativos de direito de uso separadamente de outros ativos. Se o arrendatário não apresentar ativos de direito de uso separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve:
CPC 06. 47(a)(i)	*IFRS 16.47(a)(i)*	(i) incluir ativos de direito de uso na mesma rubrica que aquela em que os ativos subjacentes correspondentes seriam apresentados se fossem próprios; e;
CPC06.47(a)(ii)	*IFRS 16.47(a)(ii)*	(ii) divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses ativos de direito de uso;
CPC 06.47(b)	*IFRS 16.47(b)*	(b) passivos de arrendamento separadamente de outros passivos. Se o arrendatário não apresentar passivos de arrendamento separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses passivos;
CPC 06.48, 56	*IFRS 16.48, 56*	Se os ativos de direito de uso atendem à definição de propriedade para investimento, devem ser apresentados no balanço patrimonial como propriedade para investimento e aplicar os requisitos de divulgação do CPC 28/IAS 40. Nesse caso, o arrendatário não precisa fornecer as divulgações especificadas no item 53(a), (f), (h) ou (j) do CPC 06/IFRS 16, para esses ativos de direito de uso.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do exercício e outros resultados abrangentes

CPC 06.49	*IFRS 16.49*	Na demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, o arrendatário deve apresentar despesas de juros sobre o passivo de arrendamento separadamente do encargo de depreciação para o ativo de direito de uso. Despesas de juros sobre o passivo de arrendamento são um componente de despesas financeiras, em que o item 82(b) do CPC 26/IAS 1 requer que seja apresentado separadamente na demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes.

Classificação na demonstração dos fluxos de caixa

CPC 06.50	*IFRS 16.50*	Na demonstração dos fluxos de caixa, o arrendatário deve classificar:
CPC 06.50(a)	*IFRS 16.50(a), IAS 7.17(e)*	(a) pagamentos à vista para a parcela do principal do passivo de arrendamento dentro de atividades de financiamento;
CPC 06.50(b)	*IFRS 16.50(b)*	(b) pagamentos à vista para a parcela dos juros do passivo de arrendamento, aplicando os requisitos do CPC 03/IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa para juros pagos; e
CPC 06.50(c)	*IFRS 16.50(c)*	(c) pagamentos do arrendamento de curto prazo, pagamentos de

arrendamentos de ativos de baixo valor e pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento dentro de atividades operacionais.

Insights 2.3.90.10

Alguns contratos de arrendamento podem exigir o pagamento integral adiantado, ou seja, antes ou na data de início do arrendamento. Em nosso ponto de vista, isso pode acontecer frequentemente em arrendamentos de terras, por exemplo, se houver um grande pagamento adiantado e um pequeno valor nocional para o pagamento anual do aluguel. Em nossa opinião, se um arrendatário fizer tal pagamento adiantado, então o arrendatário deve classificar a saída de caixa relacionada nas atividades de investimento porque a natureza da atividade à qual esse fluxo de caixa se relaciona é a aquisição do ativo de direito de uso.

Insights 2.3.100.10

Custos diretos iniciais são custos incrementais de obtenção de um arrendamento que de outra forma não teriam sido incorridos. Um arrendatário inclui esses custos no custo do ativo de direito de uso na data de início. Em nosso ponto de vista, um arrendatário deve classificar os custos diretos iniciais nas atividades de investimento porque a natureza da atividade à qual essa saída de caixa se refere é a aquisição do ativo de direito de uso.

Insights 2.3.110.10

Se em uma transação de venda e leaseback, o valor justo da contraprestação recebida na venda do ativo subjacente for maior do que o valor justo do ativo subjacente, então o vendedor-arrendatário reconhece o produto da venda pelo valor justo e contabiliza o valor acima dos termos de mercado como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador. Surge uma dúvida sobre como classificar os fluxos de caixa relativos à contraprestação recebida na demonstração dos fluxos de caixa. Em nosso ponto de vista, o vendedor-arrendatário deve classificar os fluxos de caixa relativos ao componente de financiamento adicional como atividades de financiamento. Acreditamos que o vendedor-arrendatário deve adotar uma política contábil, a ser aplicada de forma consistente, para classificar os fluxos de caixa relativos ao componente que representa o valor justo do ativo usando uma das seguintes abordagens:

- *Abordagem 1: Classificar todos os fluxos de caixa relativos ao componente que representa o valor justo do ativo como atividades de investimento.*
- *Abordagem 2: Classificar os fluxos de caixa relativos aos direitos transferidos como atividades de investimento e os relativos aos direitos retidos como atividades de financiamento.*

Insights 2.3.120.10

Se a transferência de um ativo por um vendedor-arrendatário não satisfizer os requisitos do CPC 47/IFRS 15 para ser contabilizada como uma venda do ativo, então o vendedor-arrendatário e o comprador-arrendador contabilizam a transação como um financiamento aplicando o CPC 48/IFRS 9, não como uma transação de venda e arrendamento. Em nossa visão, a contraprestação recebida pelo vendedor-arrendatário na transação deve ser classificada como atividade de financiamento.

Insights 2.3.130.10

Um arrendador intermediário em um subarrendamento contabiliza o arrendamento principal e o subarrendamento como dois contratos diferentes, aplicando os requisitos de contabilidade do arrendatário e do arrendador. Portanto, em nossa opinião, os fluxos de caixa dos subarrendamentos não devem ser compensados com os dos arrendamentos principais na demonstração dos fluxos de caixa do arrendador intermediário.

Arrendatário – Outras divulgações

CPC 06.52 *IFRS 16.52*

Divulgar informações sobre seus arrendamentos nos quais é arrendatário em uma única nota explicativa ou em seção separada em suas demonstrações contábeis. Contudo, o arrendatário não precisa repetir informações, que já sejam

apresentadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada na única nota explicativa ou na seção separada sobre arrendamentos.

CPC 06.53-54	*IFRS 16.53-54*	Divulgar em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado, os seguintes valores para o período de relatório:	
CPC 06.53(a)	*IFRS 16.53(a)*	(a) encargos de depreciação para ativos de direito de uso por classe de ativo subjacente;	
CPC 06.53(b)	*IFRS 16.53(b)*	(b) despesas de juros sobre passivos de arrendamento;	
CPC 06.53(c)	*IFRS 16.53(c)*	(c) despesa referente a arrendamentos de curto prazo contabilizada, aplicando o item 6 do CPC 06/IFRS 16. Essa despesa não precisa incluir a despesa referente a arrendamentos com prazo do arrendamento de um mês ou menos;	
CPC 06.53(d)	*IFRS 16.53(d)*	(d) despesa referente a arrendamentos de ativos de baixo valor contabilizada, aplicando o item 6 do CPC 06/IFRS 16. Essa despesa não deve incluir a despesa referente a arrendamentos de curto prazo de ativos de baixo valor incluída no item 53(c) do CPC 06/IFRS 16;	
CPC 06.53(e)	*IFRS 16.53(e)*	(e) despesa referente a pagamentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração de passivos de arrendamento;	
CPC 06.53(f)	*IFRS 16.53(f)*	(f) receita decorrente de subarrendamento de ativos de direito de uso;	
CPC 06.53(g)	*IFRS 16.53(g)*	(g) saídas de caixa totais para arrendamentos;	
CPC 06.53(h)	*IFRS 16.53(h)*	(h) adições a ativos de direito de uso;	
CPC 06.53(i)	*IFRS 16.53(i)*	(i) ganhos ou perdas resultantes de transações de venda e retroarrendamento; e	
CPC 06.53(j)	*IFRS 16.53(j)*	(j) valor contábil de ativos de direito de uso ao final do período de relatório por classe de ativo subjacente.	
CPC 06.54	*IFRS 16.54*	Incluir custos que o arrendatário tiver incluído no valor contábil de outro ativo durante o período de relatório nos valores divulgados no item 53 do CPC 06/IFRS 16.	
CPC 06.55	*IFRS 16.55*	Divulgar o valor de seus compromissos de arrendamento para arrendamentos de curto prazo contabilizados, aplicando o item 6 do CPC 06/IFRS 16, se a carteira de arrendamentos de curto prazo, com a qual está comprometido no final do período de relatório, for diferente da carteira de arrendamentos de curto prazo ao qual se refere a despesa de arrendamentos de curto prazo divulgada aplicando o item 53(c) do CPC 06/IFRS 16.	
CPC 06.57	*IFRS 16.57*	Se o arrendatário mensurar ativos de direito de uso a valores reavaliados, aplicando o CPC 27/IAS 16, se permitido por lei, o arrendatário deve divulgar as informações exigidas pelo item 77 do CPC 27/IAS 16 para esses ativos de direito de uso.	
CPC 06.58	*IFRS 16.58*	Divulgar a análise de vencimento de passivos de arrendamento, aplicando os itens 39 e B11 do CPC 40/IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação separadamente das análises de vencimento de outros passivos financeiros.	
CPC 06.59, B48-B52	*IFRS 16.59, B48-B52*	Divulgar informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação do item 51do CPC 06/IFRS 16. Essas informações adicionais podem incluir, entre outras, informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar:	
CPC 06.59(a)	*IFRS 16.59(a)*	(a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendatário;	
CPC 06.59(b)	*IFRS 16.59(b)*	(b) os fluxos de saída de caixa futuros, aos quais o arrendatário está potencialmente exposto, que não estão refletidos na mensuração de passivos de arrendamento. Isso inclui exposição decorrente de:	
CPC 06.59 (b)(i)	*IFRS 16.59(b)(i)*	(i) pagamentos variáveis de arrendamento (conforme descrito no item B49 do CPC 06/IFRS 16);	
CPC 06.59 (b)(ii)	*IFRS 16.59(b)(ii)*	(ii) opções de prorrogação e opções de rescisão (conforme descrito no item B50 do CPC 06/IFRS 16);	
CPC 06.59 (b)(iii)	*IFRS 16.59(b)(iii)*	(iii) garantias de valor residual (conforme descrito no item B51); e	
CPC 06.59 (b)(iv)	*IFRS 16.59(b)(iv)*	(iv) arrendamentos ainda não iniciados com os quais o arrendatário está comprometido;	

CPC 06.59(c)	*IFRS 16.59(c)*	(c) restrições ou acordos impostos por arrendamentos; e	
CPC 06.59(d)	*IFRS 16.59(d)*	(d) transações de venda e retroarrendamento (conforme descrito no item B52).	
CPC 06.60	*IFRS 16.60*	O arrendatário que contabiliza arrendamentos de curto prazo ou arrendamentos de ativos de baixo valor, aplicando o item 6 do CPC 06/IFRS 16, deve divulgar esse fato.	

Arrendador

CPC 06.92	*IFRS 16.92*	Divulgar informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação descrito no item 89 do CPC 06/IFRS 16. Essas informações adicionais incluem, entre outras, informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar:	
CPC 06.92(a)	*IFRS 16.92(a)*	(a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendador; e	
CPC 06.92(b)	*IFRS 16.92(b)*	(b) como o arrendador gerencia o risco associado a quaisquer direitos que possui em ativos subjacentes. Particularmente, o arrendador deve divulgar sua estratégia de gerenciamento de risco para os direitos que possui em ativos subjacentes, incluindo quaisquer meios pelos quais o arrendador reduz esse risco. Esses meios podem incluir:	
		(i) acordos de recompra;	
		(ii) garantias de valor residual; ou	
		(iii) recebimentos variáveis de arrendamento para uso além dos limites especificados.	

Arrendamento financeiro

CPC 06.90(a), 91	*IFRS 16.90(a), 91*	Divulgar, em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado, os seguintes valores para o período de relatório:	
CPC 06.90 (a)(i)	*IFRS 16.90(a)(i)*	(a) resultado na venda;	
CPC 06.90 (a)(ii)	*IFRS 16.90(a)(ii)*	(b) receita financeira sobre o investimento líquido no arrendamento; e	
CPC 06.90 (a)(iii)	*IFRS 16.90(a)(iii)*	(c) receita referente a recebimentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração do investimento líquido no arrendamento;	
CPC 06.93	*IFRS 16.93*	Fornecer explicação qualitativa e quantitativa sobre as alterações significativas no valor contábil do investimento líquido em arrendamentos financeiros.	
CPC 06.94	*IFRS 16.94*	Divulgar:	
		(a) análise de vencimento dos valores do arrendamento a receber, mostrando os valores do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e o total dos valores para os anos remanescentes; e	
		(b) a conciliação dos recebimentos do arrendamento não descontados ao investimento líquido no arrendamento. A conciliação deve identificar a receita financeira não auferida referente aos valores do arrendamento a receber e qualquer valor residual não garantido descontado.	

Arrendamento operacional

CPC 06.88	*IFRS 16.88*	Apresentar os ativos subjacentes, sujeitos a arrendamentos operacionais, em seu balanço patrimonial, de acordo com a natureza do ativo subjacente.	
CPC 06.90(b), 91	*IFRS 16.90(b), 91*	Divulgar, em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado, receita de arrendamento durante o período de relatório, divulgando separadamente a receita referente a recebimentos variáveis de arrendamento que não dependem de índice ou taxa.	
CPC 06.95	*IFRS 16.95*	Para itens do ativo imobilizado sujeitos a arrendamento operacional, o arrendador deve aplicar os requisitos de divulgação do CPC 27/IAS 16 e deve desagregar cada classe do imobilizado em ativos sujeitos a arrendamentos operacionais e ativos não sujeitos a arrendamentos operacionais. Consequentemente, o arrendador deve fornecer as divulgações requeridas pelo CPC 27/IAS 16 para ativos sujeitos a arrendamento operacional (por classe de ativo subjacente), separadamente de ativos próprios detidos e utilizados pelo arrendador.	

CPC 06.96	*IFRS 16.96*	Para ativos sujeitos a arrendamentos operacionais, aplicar os requisitos de divulgação especificados no CPC 01/IAS 36, no CPC 04/IAS 38, no CPC 28/IAS 40 e no CPC 29/IAS 41.
CPC 06.97	*IFRS 16.97*	Divulgar a análise de vencimento de recebimentos do arrendamento, mostrando os valores do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e o total dos valores para os anos remanescentes.

4.2 Contratos de concessão

ICPC 17.6-7	*SIC 29.6-7*	Todos os aspectos de contrato de concessão devem ser considerados para determinar as divulgações e notas adequadas. As divulgações requeridas, tanto para o concedente como para o concessionário, devem ser feitas para cada contrato de concessão individual ou para cada classe de contratos de concessão. O concessionário e o concedente devem divulgar o seguinte ao final de cada período de reporte:
ICPC 17.6 (a)	*SIC 29.6(a)*	(a) descrição do acordo contratual;
ICPC 17.6 (b)	*SIC 29.6(b)*	(b) termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros (por exemplo, período da concessão, datas de reajustes nos preços e bases sobre as quais o reajuste ou a renegociação serão determinados;
ICPC 17.6(c)	*SIC 29.6(c)*	(c) natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:
ICPC 17.6(c)(i)	*SIC 29.6(c)(i)*	(i) direitos de uso de ativos especificados;
ICPC 17.6(c)(ii)	*SIC 29.6(c)(ii)*	(ii) obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços;
ICPC 17.6(c)(iii)	*SIC 29.6(c)(iii)*	(iii) obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão;
ICPC 17.6(c)(iv)	*SIC 29.6(c)(iv)*	(iv) obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão;
ICPC 17.6(c)(v)	*SIC 29.6(c)(v)*	(v) opção de renovação ou de rescisão; e
ICPC 17.6(c)(vi)	*SIC 29.6(c)(vi)*	(vi) outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas).
ICPC 17.6(d)	*SIC 29.6(d)*	(d) mudanças no contrato ocorridas durante o período; e
ICPC 17.6(e)	*SIC 29.6(e)*	(e) como o contrato de concessão foi classificado.
ICPC 17.6A	*SIC 29.6A*	O concessionário deve divulgar o total da receita e lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção, em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível.

4.3 Informações por segmento

CPC 22.2		O CPC 22 aplica-se às demonstrações financeiras da entidade: (i) cujos instrumentos de dívida ou patrimonial sejam negociados em mercado de capitais (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); ou (ii) que tenha arquivado, ou esteja em vias de arquivar, suas demonstrações financeiras à Comissão de Valores Mobiliários ou a outra organização reguladora, com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumento em mercado de capitais.	
CPC 22.3		Se a entidade que não é obrigada a aplicar o CPC 22/IFRS 8 optar por divulgar informações sobre segmentos que não estiverem de acordo com o CPC 22/IFRS 8, não deve classificá-las como informações por segmento.	
CPC 22.4		Se um relatório financeiro que contém tanto as demonstrações financeiras consolidadas da controladora que estão dentro do alcance do CPC 22/IFRS 8 quanto suas demonstrações financeiras individuais, a informação por segmento é exigida somente para as demonstrações financeiras consolidadas.	
CPC 22.20	*IFRS 8.20*	A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio em que está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.	
		Informações gerais	
CPC 22.22	*IFRS 8.22*	A entidade deve divulgar as seguintes informações gerais:	
CPC 22.22(a)	*IFRS 8.22(a)*	(a) os fatores utilizados para identificar os segmentos divulgáveis da entidade, incluindo a base da organização (por exemplo, se a administração optou por organizar a entidade em torno das diferenças entre produtos e serviços, áreas geográficas, ambiente regulatório, ou combinação de fatores, e se os segmentos operacionais foram agregados);	
CPC 22.22(aa)	*IFRS 8.22(aa)*	(b) os julgamentos feitos pela administração na aplicação dos critérios de agregação do item 12 do CPC 22/IFRS8. Isso inclui breve descrição dos segmentos operacionais que tenham sido agregados dessa forma e os indicadores econômicos que foram avaliados na determinação de que os segmentos operacionais agregados tenham características econômicas semelhantes; e	
CPC 22.22(b)	*IFRS 8.22(b)*	(c) tipos de produtos e serviços a partir dos quais cada segmento divulgável obtém suas receitas.	
		Informações sobre lucro ou prejuízo, ativos e passivos	
CPC 22.23	*IFRS 8.23*	A entidade deve divulgar o valor do lucro ou prejuízo de cada segmento divulgável.	
CPC 22.23	*IFRS 8.23*	A entidade deve divulgar o valor do total dos ativos e passivos de cada segmento divulgável se esse valor for apresentado regularmente ao principal gestor das operações.	
CPC 22.23	*IFRS 8.23*	A entidade deve divulgar também as seguintes informações sobre cada segmento se os montantes especificados estiverem incluídos no valor do lucro ou prejuízo do segmento revisado pelo principal gestor das operações, ou for regularmente apresentado a este, ainda que não incluído no valor do lucro ou prejuízo do segmento:	
CPC 22.23(a)	*IFRS 8.23(a)*	(a) receitas provenientes de clientes externos;	
CPC 22.23(b)	*IFRS 8.23(b)*	(b) receitas de transações com outros segmentos operacionais da mesma entidade;	
CPC 22.23(c)	*IFRS 8.23(c)*	(c) receitas financeiras;	
CPC 22.23(d)	*IFRS 8.23(d)*	(d) despesas financeiras;	
CPC 22.23(e)	*IFRS 8.23(e)*	(e) depreciações e amortizações;	
CPC 22.23(f)	*IFRS 8.23(f)*	(f) itens materiais de receita e despesa divulgados de acordo com o item 97 do CPC 26/IAS 1;	

CPC 22.23(g) *IFRS 8.23(g)* (g) participação da entidade nos lucros ou prejuízos de coligadas e de empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures) contabilizados de acordo com o método da equivalência patrimonial;

CPC 22.23(h) *IFRS 8.23(h)* (h) despesa ou receita com imposto de renda e contribuição social; e

CPC 22.23(i) *IFRS 8.23(i)* (i) itens não-caixa considerados materiais, exceto depreciações e amortizações.

CPC 22.23 *IFRS 8.23* A entidade deve divulgar as receitas financeiras separadamente das despesas financeiras para cada segmento divulgável, salvo se a maioria das receitas do segmento seja proveniente de juros e o principal gestor das operações se basear principalmente nas receitas financeiras líquidas para avaliar o desempenho do segmento e tomar decisões sobre os recursos a serem alocados ao segmento. Nessa situação, a entidade pode divulgar essas receitas financeiras líquidas de suas despesas financeiras em relação ao segmento e divulgar que ela tenha feito desse modo.

CPC 22.24 *IFRS 8.24* A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre cada segmento divulgável se os montantes especificados estiverem incluídos no valor do ativo do segmento revisado pelo principal gestor das operações ou forem apresentados regularmente a este, ainda que não incluídos nesse valor de ativos dos segmentos:

CPC 22.24(a) *IFRS 8.24(a)* (a) o montante do investimento em coligadas e empreendimentos conjuntos (*joint ventures*) contabilizado pelo método da equivalência patrimonial;

CPC 22.24(b) *IFRS 8.24(b)* (b) o montante de acréscimos ao ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros, imposto de renda e contribuição social diferidos ativos, ativos de benefícios pós-emprego (vide itens 54 a 58 do CPC 33/IAS 19) e direitos provenientes de contratos de seguro.

IU 06-24, Insights 5.2.200.25-27 *O IFRS Interpretation Committee discutiu o significado de 'itens materiais de receita e despesa' no contexto do parágrafo 97 do CPC 26/ IAS 1. O Comitê observou que, ao determinar os itens materiais de receita e despesa a serem divulgados para cada segmento reportável, uma entidade considera o seguinte:*

- *se as informações sobre um item são materiais no contexto de suas demonstrações financeiras como um todo devido ao seu tamanho ou natureza, ou uma combinação de ambos;*
- *os requisitos sobre como agregar informações nas demonstrações financeiras; e*
- *circunstâncias incluindo, mas não se limitando, às do parágrafo 98 do CPC 26/IAS 1.*

O Comitê observou que uma entidade não é obrigada a divulgar por segmento reportável cada item de receita e despesa apresentado em sua demonstração do resultado ou divulgado nas notas explicativas. Uma entidade aplica julgamento e considera o princípio central do CPC 22/IFRS 8 ao determinar quais informações divulgar para cada segmento reportável.

Insights 5.2.203.20-30 *Se a investida é identificada como um segmento de negócio e o tomador de decisões operacionais (CODM) recebe demonstrações financeiras da investida, então, a entidade divulga a receita da investida, uma medida de lucro ou prejuízo, ativos e outros valores exigidos pelo CPC 22/IFRS 8, conforme divulgado nas demonstrações financeiras da investida. A diferença entre os valores informados na divulgação por segmento e os montantes proporcionais apresentados nas demonstrações financeiras da entidade serão incluídos nos itens de reconciliação (vide item 28 do CPC 22/IFRS 8). Por outro lado, pode haver situações em que o CODM só recebe informações sobre a investida com base na participação proporcional da entidade na receita, no resultado, ativos e outras informações da investida. Nesses casos, em nosso ponto de vista, a entidade deve divulgar as informações por segmento da investida usando os montantes proporcionais.*

Explicação de lucro ou prejuízo de segmento, ativos e passivos de segmento

CPC 22.27 *IFRS 8.27* A entidade deve apresentar explicação das mensurações do lucro ou do prejuízo, dos ativos e dos passivos do segmento para cada segmento divulgável. A entidade deve divulgar, no mínimo, os seguintes elementos:

CPC 22.27(a) *IFRS 8.27(a)* (a) a base de contabilização para quaisquer transações entre os segmentos divulgáveis;

CPC 22.27(b) *IFRS 8.27(b)* (b) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações do lucro ou do prejuízo dos segmentos divulgáveis e o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas (se não decorrerem das conciliações descritas no item 28 do CPC 22/IFRS 8). Essas diferenças podem decorrer das políticas contábeis e das políticas de alocação de custos comuns incorridos, que são necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgados;

CPC 22.27(c) *IFRS 8.27(c)* (c) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos ativos dos segmentos divulgáveis e dos ativos da entidade (se não decorrer das conciliações descritas no item 28 do CPC 22/IFRS 8). Essas diferenças podem incluir as decorrentes das políticas contábeis e das políticas de alocação de ativos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgados;

CPC 22.27(d) *IFRS 8.27(d)* (d) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos passivos dos segmentos divulgáveis e dos passivos da entidade (se não decorrer das conciliações descritas no item 28 do CPC 22/IFRS 8). Essas diferenças podem incluir as decorrentes das políticas contábeis e das políticas de alocação de passivos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgada;

CPC 22.27(e) *IFRS 8.27(e)* (e) a natureza de quaisquer alterações em períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar o lucro ou o prejuízo do segmento divulgado e o eventual efeito dessas alterações na avaliação do lucro ou do prejuízo do segmento;

CPC 22.27(f) *IFRS 8.27(f)* (f) a natureza e o efeito de quaisquer alocações assimétricas a segmentos divulgáveis. Por exemplo, a entidade pode alocar despesas de depreciação a um segmento sem lhe alocar os correspondentes ativos depreciáveis.

Conciliações

CPC 22.21 *IFRS 8.21* Devem ser efetuadas conciliações dos valores do balanço patrimonial para segmentos divulgáveis com os valores do balanço da entidade para todas as datas em que seja apresentado o balanço patrimonial.

CPC 22.28 *IFRS 8.28* A entidade deve fornecer conciliações dos seguintes elementos:

CPC 22.28(a) *IFRS 8.28(a)* (a) o total das receitas dos segmentos divulgáveis com as receitas da entidade;

CPC 22.28(b) *IFRS 8.28(b)* (b) o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos divulgáveis com o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas. No entanto, se a entidade alocar a segmentos divulgáveis itens como despesa de imposto de renda e contribuição social, a entidade pode conciliar o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos com o lucro ou o prejuízo da entidade depois daqueles itens;

CPC 22.28(c) *IFRS 8.28(c)* (c) o total dos ativos dos segmentos divulgáveis com os ativos da entidade, se os ativos dos segmentos forem divulgados de acordo com o item 23 do CPC 22/IFRS 8;

CPC 22.28(d) *IFRS 8.28(d)* (d) o total dos passivos dos segmentos divulgáveis com os passivos da entidade, se os passivos dos segmentos forem divulgados de acordo com o item 23 do CPC 22/IFRS 8;

CPC 22.28(e) *IFRS 8.28(e)* (e) o total dos montantes de quaisquer outros itens materiais das informações evidenciadas dos segmentos divulgáveis com os correspondentes montantes da entidade.

CPC 22.28 *IFRS 8.28* Todos os itens de conciliação materiais devem ser identificados e descritos separadamente. Por exemplo, o montante de cada ajuste significativo necessário para conciliar lucros ou prejuízos do segmento divulgável com o lucro ou o prejuízo da entidade, decorrente de diferentes políticas contábeis, deve ser identificado e descrito separadamente.

Reapresentação de informação previamente divulgada

CPC 22.29 *IFRS 8.29* Se a entidade alterar a estrutura da sua organização interna de maneira a alterar a composição dos seus segmentos divulgáveis, as informações correspondentes de períodos anteriores, incluindo períodos intermediários, devem ser reapresentadas, salvo se as informações não estiverem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

CPC 22.30 *IFRS 8.30* Se a entidade tiver alterado a estrutura da sua organização interna de um modo que mude a composição dos seus segmentos divulgáveis e se a informação por segmentos de períodos anteriores, incluindo os períodos intermediários, não for reapresentada de modo a refletir essa alteração, a entidade deve divulgar no ano em que ocorreu a alteração a informação por segmentos para o período corrente tanto na base antiga como na nova base de segmentação, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

Insights 5.2.250.20 *O CPC 22/IFRS 8 não fornece orientações se os valores do ano anterior relativos a divulgações da entidade como um todo precisam ser alterados quando houver uma mudança no ano em curso - por exemplo, um país previamente imaterial representando 3% das receitas externas da entidade nas divulgações geográficas representa agora 15% das receitas externas. Em nosso ponto de vista, as informações do ano anterior devem ser alteradas, se possível, de modo que as divulgações de ano para ano sejam comparáveis.*

Evidenciação relativa a entidade como um todo

CPC 22.31 *IFRS 8.31* Os itens de 32 a 34 do CPC 22 aplicam-se a todas as entidades sujeitas ao CPC 22/IFRS 8, incluindo as entidades que dispõem de um único segmento divulgável. As informações previstas nos itens de 32 a 34 do CPC 22/IFRS 8 devem ser fornecidas apenas se não estiverem integradas às informações do segmento divulgável, exigidas pelo CPC 22/IFRS 8.

CPC 22.32 *IFRS 8.32* A entidade deve divulgar as receitas provenientes dos clientes externos em relação a cada produto e serviço ou a cada grupo de produtos e serviços semelhantes, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal fato ser divulgado. Os montantes das receitas divulgadas devem basear-se nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade.

CPC 22.33 *IFRS 8.33* A entidade deve evidenciar as seguintes informações geográficas, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo:

CPC 22.33(a) *IFRS 8.33(a)* (a) receitas provenientes de clientes externos:
- (i) atribuídos ao país sede da entidade; e
- (ii) atribuídos a todos os países estrangeiros de onde a entidade obtém receitas. Se as receitas provenientes de clientes externos atribuídas a determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgadas separadamente. A entidade deve divulgar a base de atribuição das receitas provenientes de clientes externos aos diferentes países;

CPC 22.33(b) *IFRS 8.33(b)* (b) ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros e imposto de renda e contribuição social diferidos ativos, benefícios de pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro:
- (i) localizados no país sede da entidade; e
- (ii) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade mantém ativos. Se os ativos em determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgados separadamente.

Insights 5.2.220.20 *As informações do item 33 do CPC 22/IFRS 8 são fornecidas tanto por país sede quanto por país estrangeiro, se material. Em nosso ponto de vista, a divulgação das informações por região - por exemplo, Europa ou Ásia - não cumpre o requisito de divulgar informações por país estrangeiro, se material. Essas informações são divulgadas por país estrangeiro - por exemplo, França, Holanda e Singapura - se materiais.*

CPC 22.33	*IFRS 8.33*	Os montantes divulgados devem basear-se nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, tal fato deve ser divulgado.	
CPC 22.33	*IFRS 8.33*	A entidade pode divulgar, além das informações exigidas pelo presente item, subtotais de informações geográficas sobre grupos de países.	
CPC 22.33		Se forem relevantes as informações por região geográfica dentro do Brasil, e se essas informações forem utilizadas gerencialmente, as mesmas regras de evidenciação devem ser observadas.	
CPC 22.34	*IFRS 8.34*	A entidade deve fornecer informações sobre seu grau de dependência de seus principais clientes.	
CPC 22.34	*IFRS 8.34*	Se as receitas provenientes das transações com um único cliente externo representarem 10% ou mais das receitas totais da entidade, esta deve divulgar tal fato, bem como o montante total das receitas provenientes de cada um desses clientes e a identidade do segmento ou dos segmentos em que as receitas são divulgadas.	
DCVM 582/09	*IFRS 8.36*	A entidade deve apresentar informação por segmento de períodos anteriores apresentadas para fins de comparação quando da aplicação inicial do CPC 22/IFRS 8.	

4.4 Resultado por ação

O CPC 41/IAS 33 deve ser aplicado por entidades cujas ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais são negociadas em um mercado aberto e por entidades que estão em processo de emissão de ações ordinárias ou potenciais ações ordinárias em mercados abertos e por uma entidade que divulgue resultado por ação.

Insights 5.3.10.70 *Se as ações ordinárias de uma entidade não são negociadas na data do balanço, mas são negociadas publicamente no momento em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, a entidade geralmente estaria no processo de arquivamento de suas demonstrações financeiras em uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para esta finalidade na data do balanço. Dessa forma, acreditamos que a entidade deve divulgar a informação de resultado por ação em suas demonstrações financeiras.*

Insights 5.3.10.80 *As ações ordinárias de uma entidade ou potenciais ações ordinárias podem ser negociadas publicamente apenas durante parte do período corrente - por exemplo, as ações ordinárias da entidade ou potenciais ações ordinárias foram listadas pela primeira vez durante o período. Em nosso ponto de vista, nesta situação, a entidade deve apresentar o resultado por ação para todos os períodos para os quais a demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente forem apresentadas, e não apenas para os períodos em que ações ordinárias ou potenciais da entidade foram negociadas publicamente.*

CPC 41.3A Tudo o que no CPC 41 se aplicar ao cálculo e à divulgação do resultado por ação ordinária básico e diluído aplica-se, no que couber, ao cálculo e à divulgação do resultado por ação preferencial básico e diluído, por classe, independentemente de sua classificação como instrumento patrimonial ou de dívida, se essas ações estiverem em negociação ou em processo de virem a ser negociadas em mercados organizados.

CPC 41.4 *IAS 33.4* Quando a entidade apresentar tanto demonstrações consolidadas quanto demonstrações separadas de acordo com o CPC 36/IFRS 10 e com o CPC 35/IAS 27, respectivamente, as divulgações exigidas pelo CPC 41/IAS 33 devem ser apresentadas somente com base nas informações consolidadas.

CPC 41.4A *IAS 33.4A* Como a entidade deve apresentar, conforme os itens 81 e 82 do CPC 26/1AS 1, os componentes do lucro ou prejuízo na demonstração do resultado em separado do resultado abrangente, ela deve apresentar o resultado por ação somente na demonstração do resultado.

CPC 41.66 *IAS 33.66* A entidade deve apresentar os resultados por ação básico e diluído na demonstração do resultado para o lucro ou prejuízo das operações continuadas atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da entidade e, relativamente, ao lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da entidade durante o período para cada classe de ações ordinárias que tenha direito diferente de participação no lucro durante o período.

Insights 5.3.40.30 *Em nosso ponto de vista, a entidade não é requerida a apresentar o lucro por ação separado para as ações preferenciais que não são consideradas uma classe separada das ações ordinárias.*

Insights 5.3.40.60 *Em nosso ponto de vista, os instrumentos com opção de venda que se qualificam como instrumento patrimonial ao invés de passivo financeiro de acordo com o CPC 8/IAS 32 não são ações ordinárias para efeitos do CPC 41/IAS 33 [...] Dessa forma, acreditamos que a apresentação do lucro por ação não é necessária para tais instrumentos.*

CPC 41.69 *IAS 33.69* A entidade deve apresentar os resultados por ação básico e diluído, mesmo que os valores divulgados sejam negativos (por exemplo, prejuízo por ação).

CPC 41.66 *IAS 33.66* A companhia deve apresentar os resultados por ação básicos e diluídos com igual destaque para todos os períodos apresentados.

CPC 41.64 IAS 33.64 Se o número de ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais totais aumentar como resultado de capitalização de reservas, bonificações em ações ou de desdobramento de ações ou diminuir como resultado de grupamento de ações, o cálculo do resultado básico e diluído por ação para todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se essas alterações ocorrerem após a data do balanço, mas antes da autorização para a emissão das demonstrações financeiras, os cálculos por ação daquelas e de quaisquer demonstrações financeiras de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de ações. Deve ser divulgado o fato de os cálculos por ação refletirem tais alterações no número de ações. Além disso, os resultados por ação básicos e diluídos para todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos de erros e ajustes resultantes de alterações nas políticas contábeis reconhecidos retrospectivamente.

CPC 41.70 IAS 33.70 A entidade deve divulgar o seguinte:

CPC 41.70(a) IAS 33.70(a) (a) os valores usados como numeradores no cálculo dos resultados por ação básicos e diluídos, além de uma conciliação desses valores com o lucro ou prejuízo atribuível à entidade para o período em questão. A conciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afeta os resultados por ação;

CPC 41.70(b) IAS 33.70(b) (b) o número médio ponderado de ações ordinárias usado como denominador no cálculo dos resultados por ação básicos e diluídos e a conciliação desses denominadores uns com os outros. A conciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afeta os resultados por ação;

CPC 41.70(c) IAS 33.70(c) (c) instrumentos (incluindo ações emissíveis sob condição) que poderiam potencialmente diluir os resultados por ação básicos no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo do resultado por ação diluído, porque são antidiluidores para os períodos apresentados; e

CPC 41.70(d) IAS 33.70(d) (d) descrição das transações de ações ordinárias ou das transações de ações ordinárias potenciais, que não sejam aquelas contabilizadas em conformidade com o item 64 do CPC 41/IAS 33, que ocorram após a data do balanço; e que teriam alterado significativamente o número de ações ordinárias ou de ações ordinárias potenciais totais no final do período caso essas transações tivessem ocorrido antes do final do período de relatório.

Insights 5.3.270.80 *Em nosso ponto de vista, se não houver mercado ativo para as ações ordinárias, então, a entidade deve determinar seu valor justo através de técnicas de avaliação. Acreditamos que a entidade deve aplicar as orientações de mensuração do valor justo de instrumentos financeiros para determinar o valor justo dos instrumentos patrimoniais não cotados para estimar o preço médio de mercado das ações ordinárias. Conhecimento especializado pode ser exigido na mensuração. Em nosso ponto de vista, o método utilizado para determinar o preço médio de mercado deve ser divulgado nas notas explicativas às demonstrações financeiras.*

CPC 41.72 IAS 33.72 A não ser que seja requerido por outra norma, a entidade é encorajada, mas não requerida, a divulgar os termos e condições de instrumentos financeiros e outros contratos que afetam a mensuração de resultados por ação básicos e diluídos.

CPC 41.73 IAS 33.73 A entidade pode divulgar, além dos resultados por ação básico e diluído, valores por ação usando um outro componente da demonstração do resultado diferente do exigido pelo CPC 41/IAS 33. Se tais valores por ação suplementares forem apresentados, a entidade deve divulgar nas notas e não na demonstração de resultado:

(a) os valores básicos e diluídos por ação relativamente a esse componente com igual destaque;

(b) a base segundo a qual o(s) numerador(es) é (são) determinado(s), incluindo se os valores por ação são antes ou depois dos tributos; e

(c) se um componente da demonstração de resultado for usado, e esse não for apresentado como uma linha na demonstração do resultado, deve ser fornecida uma conciliação entre o componente usado e uma linha que esteja constando na demonstração do resultado.

CPC 41 Apêndice A2.5 É facultada a divulgação do resultado por ação apenas como componente da demonstração do resultado (sem necessidade de nota explicativa sobre a matéria) para os casos simples em que não exista necessidade de ajuste do resultado líquido do exercício (numerador); a entidade apresente apenas ações de uma única natureza (classe e espécie); e não tenha ocorrido alteração na quantidade de ações no período (denominador).

CPC 41 Apêndice A2.6 Nesses casos, recomenda-se divulgar, na face da demonstração do resultado, na linha anterior ao resultado por ação, a quantidade de ações utilizada no cálculo do resultado por ação, mesmo para as entidades que divulguem tal informação em nota explicativa relativa ao capital social (ou ao patrimônio líquido). Nos demais casos, deve ser divulgada nota explicativa específica, contendo, pelo menos, as informações exigidas a partir do item 70 (Divulgação) do CPC 41.

4.5 Ativo não circulante mantido para venda ou distribuição aos sócios

CPC 31.5A *IFRS 5.5A* A classificação, a apresentação e a mensuração requeridas no CPC 31/IFRS 5 aplicáveis a ativo não circulante (ou grupo de ativos) classificado como mantido para venda também se aplicam a ativo não circulante (ou grupo de ativos) que seja classificado como destinado a ser distribuído aos sócios na sua condição de proprietários (mantido para distribuição aos proprietários).

CPC 31.5B *IFRS 5.5B* O CPC 31/IFRS 5 especifica as divulgações requeridas sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Divulgações exigidas por outros CPCs/IFRSs não se aplicam a esses ativos (ou grupos de ativos) a menos que esses CPCs/IFRSs exijam:

CPC 46.93, 41.68 *IFRS 13.93, IAS 33.68*
(a) divulgação específica a respeito dos ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Isto inclui a divulgação do resultado por ação de uma operação descontinuada classificada como mantidos para venda e informação exigida pelo CPC 46/IFRS 13, que são aplicáveis, quando um grupo de ativos ou ativo não circulante mantido para venda é mensurado pelo valor justo menos os custos de venda; ou

(b) divulgação sobre mensuração de ativos e passivos de grupo de ativos mantidos para venda que não estejam dentro do alcance das exigências de mensuração do CPC 31/IFRS 5 (por exemplo, propriedade para investimento mensurado a valor justo) e que essas divulgações não estejam já disponíveis em outras notas às demonstrações financeiras.

CPC 31.30 *IFRS 5.30* A entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem os efeitos financeiros das operações descontinuadas e das baixas de ativos não circulantes mantidos para venda.

Insights 5.4.230.40 *Em nosso ponto de vista, considerando que o CPC 31/IFRS 5 não especifica como a eliminação deve ser atribuída a operações continuadas e descontinuadas, uma entidade pode apresentar transações entre as operações continuadas e descontinuadas de forma que reflita a continuidade dessas operações, quando isso for útil para os usuários das demonstrações financeiras. Pode ser apropriado apresentar uma divulgação adicional na demonstração de resultados e ORA ou nas notas explicativas. Na nossa experiência, se a divulgação adicional for fornecida na demonstração de resultados e ORA, então pode ser necessário julgamento para avaliar se a informação desagregada deve ser apresentada como parte da demonstração em si ou como uma divulgação adicional juntamente com os totais nessa demonstração. A divulgação clara da abordagem adotada para a eliminação das transações intragrupo será relevante, incluindo uma explicação de qualquer análise adicional das operações descontinuadas nas notas explicativas à demonstração dos resultados e ORA.*

CPC 31.38 *IFRS 5.38* A entidade deve apresentar separadamente qualquer receita ou despesa acumulada reconhecida diretamente no patrimônio líquido (outros resultados abrangentes) relacionada a um ativo não circulante ou a um grupo de ativos classificado como mantido para venda.

CPC 31.38-39 *IFRS 5.38-39* Para um ativo não circulante ou grupo de ativos classificados como mantido para venda, divulgar as maiores classes de ativos e passivos classificados como mantido para venda separadamente de outros ativos, tanto no balanço patrimonial quanto nas notas explicativas (não requerido se o grupo de ativos for uma controlada recém-adquirida que satisfaça aos critérios de classificação como destinada à venda na data de aquisição).

Insights 5.4.110.30 *Em nosso ponto de vista, o ativo não circulante, e grupos de ativos e passivos classificados como mantidos para venda ou mantidos para distribuição devem ser classificados como circulante no balanço patrimonial. Em nossa opinião, os passivos desses grupos de alienação também devem ser classificados como circulantes no balanço patrimonial. Consequentemente, geralmente não seria adequado apresentar uma demonstração financeira de três colunas com os títulos "ativos / passivos não para venda", "ativos/passivos mantidos para venda" e "Total" com os ativos e passivos mantidos para venda ou distribuição incluídos nos itens de linha não circulante.*

Insights 5.4.110.25 *Os CPCs/IFRSs não tratam especificamente da apresentação de participações de não controladores em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou mantido para distribuição. Em nosso ponto de vista, os não controladores de um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou mantido para distribuição devem continuar a ser apresentados dentro do patrimônio líquido conforme a exigência do CPC 36/IFRS 10 e não devem ser reclassificado para o passivo (vide parágrafo 2.5.530.30 do Insights).*

CPC 31.12, 41 *IFRS 5.12, 41* A entidade deve divulgar, no período que um ativo não circulante ou grupo de ativos foi classificado como mantido para venda, ou se os critérios dos itens 7 e 8 do CPC 31/IFRS 5 foram satisfeitos após o período de reporte, mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras:

CPC 31.41(a) *IFRS 5.41(a)* (a) descrição do ativo (ou grupo de ativos) não circulante;

CPC 31.41(b) *IFRS 5.41(b)* (b) descrição dos fatos e das circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, forma e cronograma esperados para essa alienação;

CPC 31.41(c) *IFRS 5.41(c)* (c) ganho ou perda reconhecido(a) de acordo com os itens 20 a 22 do CPC 31/IFRS 5 e, se não for apresentado(a) separadamente na demonstração do resultado, a linha na demonstração do resultado que inclui esse ganho ou perda; ou

CPC 31.41(d) *IFRS 5.41(d)* (d) se aplicável, segmento em que o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda está apresentado de acordo com o CPC 22/IFRS 8.

CPC 31.42 *IFRS 5.42* Caso haja uma alteração nos planos de venda e se aplique o item 26 ou o item 29 do CPC 31/IFRS 5, a entidade deve divulgar, no período da decisão de alterar o plano de venda do ativo não circulante mantido para venda, a descrição dos fatos e das circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das operações para esse período e qualquer período anterior apresentado.

ICPC 07.15 *IFRIC 17.15* Quando a entidade liquidar uma obrigação correspondente a um dividendo a ser pago em ativos não-caixa aos proprietários, ela deve reconhecer, na demonstração do resultado do exercício, em uma linha separada, a eventual diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor reconhecido correspondente ao dividendo a ser pago.

CPC 45.5A, B17 *IFRS 12.5A, B17* Quando a participação da entidade em controlada, em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) ou em coligada (ou parcela de sua participação em empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) for classificada (ou incluída em grupo classificado para alienação) como mantido para venda de acordo com o CPC 31/IFRS 5, a entidade não está obrigada a divulgar informações financeiras resumidas para essa controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada de acordo com o CPC 45/IFRS 12.B10-B16. Exceto conforme descrito no item B17, os requisitos do CPC 45/IFRS 12 aplicam-se aos interesses de entidade listada no item 5 que sejam classificados (ou incluídos em grupo classificado para alienação) como mantidos para venda ou operações descontinuadas de acordo com o CPC 31/IFRS 5.

4.6 Divulgação sobre partes relacionadas

Geral

CPC 05.3	*IAS 24.3*	Divulgar relacionamentos com partes relacionadas, transações e saldos existentes, incluindo compromissos.
	Insights 5.5.100.30	*Em nosso ponto de vista, a divulgação de partes relacionadas deve cobrir o período durante o qual as operações podem ter sido afetadas pela existência de relacionamento com partes relacionadas. A divulgação de transações que ocorrem depois que as partes deixam de ser partes relacionadas não é necessária.*
CPC 05.1,5-8	*IAS 24.1,5-8*	É a natureza das relações com partes relacionadas e transações com essas partes - ao invés de apenas o tamanho das transações com partes relacionadas - que determina a materialidade das divulgações de partes relacionadas.
CPC 05.19	*IAS 24.19*	Divulgar separadamente cada categoria de parte relacionada. Por exemplo, as vendas para controladas não são agregadas com vendas para empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*).
CPC 05.24	*IAS 24.24*	Os itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada, exceto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.
	Insights 5.5.120.50	*Itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada, desde que a agregação não maquie a importância de operações individualmente significativas. Por exemplo, nas demonstrações financeiras individuais de uma controlada, compras ou vendas regulares com outras controladas irmãs podem ser agregadas. No entanto, em nosso ponto de vista, detalhes de uma alienação significativa de um ativo imobilizado para uma controlada não devem ser incluídos em uma divulgação agregada das vendas regulares de mercadorias para as controladas, porque não têm a mesma natureza.*
CPC 05.23	*IAS 24.23*	As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes são feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados.
	Insights 5.5.120.70	*Em [certas] situações, é difícil avaliar quais informações sobre as transações com partes relacionadas devem ser divulgadas.* – *Por exemplo, um fundo mútuo nomeia um administrador para prestar serviços de gestão. Em nosso ponto de vista, o fundo deve divulgar, no mínimo, o seguinte: informações sobre os serviços prestados pelo administrador - incluindo os termos e condições do contrato de gestão; a taxa de administração paga ao administrador durante o período; como a taxa é calculada; e quaisquer taxas devidas na data do balanço.* – *Em outro exemplo, a controladora pode estabelecer uma entidade seguradora para proporcionar seguro exclusivamente para o grupo. A entidade seguradora pode, então, transferir o risco de perdas para uma seguradora não relacionada. Em nosso ponto de vista, a relação entre a controladora e a entidade seguradora deve ser divulgada nas demonstrações financeiras da entidade seguradora, incluindo informações sobre a natureza dos contratos de seguros, os eventuais saldos existentes no balanço, e as receitas decorrentes desses contratos de seguros. Acreditamos que o papel da seguradora não relacionada também deve ser divulgado.*
CPC 05.21	*IAS 24.21*	Exemplo de transações que devem ser divulgadas, se feitas com parte relacionada:
CPC 05.21(a)	*IAS 24.21(a)*	(a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
CPC 05.21(b)	*IAS 24.21(b)*	(b) compras ou vendas de propriedades e outros ativos;
CPC 05.21(c)	*IAS 24.21(c)*	(c) prestação ou recebimento de serviços;
CPC 05.21(d)	*IAS 24.21(d)*	(d) arrendamentos;
CPC 05.21(e)	*IAS 24.21(e)*	(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
CPC 05.21(f)	*IAS 24.21(f)*	(f) transferências mediante acordos de licença;
CPC 05.21(g)	*IAS 24.21(g)*	(g) transferências de natureza financeira (incluindo empréstimos e contribuições para capital em dinheiro ou equivalente);
CPC 05.21(h)	*IAS 24.21(h)*	(h) fornecimento de garantias, avais ou fianças;

CPC 05.21(i) IAS 24.21(i) (i) assunção de compromissos para fazer alguma coisa para o caso de um evento particular ocorrer ou não no futuro, incluindo contratos a executar (reconhecidos ou não); e

CPC 05.21(j) IAS 24.21(j) (j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de parte relacionada.

Insights 5.5.120.25 *Em nosso ponto de vista, as divulgações sobre operação com partes relacionadas não devem ser limitadas àquelas especificamente divulgadas pelos CPCs/IFRSs além do CPC 05/IAS 24 - por exemplo, a divulgação dos montantes de compromissos contratuais para a aquisição de ativo imobilizado, o que é exigido pelo CPC 27/IAS 16. Portanto, na medida em que for material, acreditamos que uma entidade deve fornecer a divulgação de qualquer compromisso decorrente de suas operações com partes relacionadas, incluindo:*

- *compra incondicional ou obrigações de vendas;*
- *acordos que exigem que o aporte de recursos ao longo de um período especificado; e*
- *compromissos para contribuir bens ou serviços.*

CPC 39.34 IAS 32.34 A entidade deve divulgar informação, de acordo com o CPC 05/IAS 24, se readquirir seus próprios instrumentos patrimoniais das partes relacionadas.

Relacionamentos de controle

CPC 05.13 IAS 24.13 Divulgar o nome da controladora direta e da controladora final, se diferente.

CPC 26.138(c) IAS 1.138(c) Divulgar o nome da controladora do grupo em última instância, se não divulgado em outra parte das demonstrações financeiras.

CPC 05.13 IAS 24.13 Se nem a controladora direta tampouco a controladora final elaborarem demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para o público, divulgar o nome da controladora do nível seguinte da estrutura societária que elaborar ditas demonstrações.

CPC 05.13-14 IAS 24.13-14 Divulgar os relacionamentos com partes relacionadas quando existir controle, tendo havido ou não transações entre as partes relacionadas.

CPC 05.19(a) IAS 24.19(a) **Transações com a controladora**

CPC 05.18-19 IAS 24.18-19 A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras partes relacionadas):

(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas; e

(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.

CPC 05.18-19 IAS 24.18-19 A entidade deve divulgar no mínimo para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras partes relacionadas):

CPC 05.18(a) IAS 24.18(a) (a) montante das transações;

CPC 05.18(b) IAS 24.18(b) (b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos e:

CPC 05.18(b)(i) IAS 24.18(b)(i) (i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e

CPC 05.18(b)(ii) IAS 24.18(b)(ii) (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

CPC 05.18(c) IAS 24.18(c) (c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e

CPC 5.18(d) IAS 24.18(d) (d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

Insights 5.5.30.40 *Apesar de uma filial não estar formalmente definida nos CPCs/IFRSs, em nossa experiência é geralmente entendida como uma extensão das atividades de uma entidade. Em nosso ponto de vista, se uma filial de uma entidade prepara suas próprias demonstrações financeiras, então deve divulgar as transações com partes relacionadas e relacionamentos, incluindo aqueles com a matriz.*

CPC 05.19(b)	*IAS 24.19(b)*	**Transações com entidades com controle conjunto da entidade ou influência significativa sobre a entidade**	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
		(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas;	
		(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar, no mínimo, para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
CPC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC05.18(b) (ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas.	
CPC 05.18(c)	*IAS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
CPC 05.19(c)	*IAS 24.19(c)*	**Transações com controladas**	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar, no mínimo, para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
		(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas; e	
		(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
CPC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC 05.18(b)(ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;	
CPC 05.18(c)	*AS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
	Insights 5.10.290.60	*As transações e saldos de partes relacionadas entre uma entidade de investimento e as suas controladas não consolidadas são divulgados nas demonstrações financeiras da entidade de investimento.*	
CPC 5.19(d)	*IAS 24.19(d)*	**Transações com coligadas**	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
		(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas;	
		(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	

CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	No mínimo, a entidade também deve divulgar:	
PC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC 05.18(b)(ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas.	
CPC 05.18(c)	*IAS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
CPC 5.19(e)	*IAS 24.19(e)*	**Transações com *joint ventures* nas quais a entidade seja uma investidora conjunta**	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
		(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas;	
		(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	No mínimo, a entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
CPC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC 05.18(b)(ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas.	
CPC 05.18(c)	*IAS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
	Insights 5.5.120.30	*Nas demonstrações financeiras consolidadas, as transações intra-grupo e os lucros em transações com empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) são eliminados na proporção da participação do investidor. Em nosso ponto de vista, a entidade que reporta deve divulgar as porções de transações com empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) que não são eliminadas na aplicação de equivalência patrimonial.*	
CPC 05.19(f)	*IAS 24.19(f)*	**Transações com pessoal chave da administração da entidade ou de sua controladora**	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
		(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas;	
		(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	No mínimo, a entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
CPC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC05.18(b)(ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas.	

CPC 05.18(c) *IAS 24.18(c)* (c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e

CPC 05.18(d) *IAS 24.18(d)* (d) despesa reconhecida durante o período relacionada dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

CPC 05.18A *IAS 24.18A* Valores incorridos pela entidade para a prestação de serviços de pessoal chave da administração, que são fornecidos por entidade administradora separada, devem ser divulgados.

CPC 05.17, 33.25 *IAS24.17,19.25* Adicionalmente, a entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da administração total e para cada uma das seguintes categorias:

CPC 05.17(a) *IAS 24.17(a)* (a) benefícios de curto prazo a empregados e administradores;

CPC 31.151(b), 05.17(b) *IAS 19.151(b), 24.17(b)* (b) benefícios pós-emprego;

CPC 05.17(c) *IAS 24.17(c)* (c) outros benefícios de longo prazo;

CPC 05.17(d) *IAS 24.17(d)* (d) benefícios de rescisão de contrato de trabalho; e

CPC 05.17(e) *IAS 24.17(e)* (e) remuneração baseada em ações;

CPC 05.17A *IAS 24.17A* Se a entidade obtém serviços de pessoal chave da administração de outra entidade (entidade administradora), a entidade não é obrigada a aplicar os requisitos do item 17 do CPC 5/IAS 24 na remuneração paga ou a pagar pela entidade administradora aos empregados ou diretores da entidade administradora.

Insights 5.5.110.10 *Em nossa experiência, a divulgação da remuneração do pessoal chave da administração é geralmente agregada ao invés de apresentada separadamente para cada pessoa, a menos que seja exigido de outra forma - por exemplo, por exigências legais ou regulamentos locais.*

Insights 5.5.110.20 *Em nosso ponto de vista, as considerações de materialidade não podem ser usadas para substituir os requisitos explícitos para a divulgação de elementos de remuneração do pessoal chave de administração. Acreditamos que a natureza da remuneração do pessoal chave da administração sempre se torna qualitativamente material.*

Insights 5.5.110.40 *Pagamentos feitos por uma entidade podem estar relacionados a serviços efetuados para terceiros, e não para a entidade que faz o pagamento. Se a entidade que reporta atua como agente e faz pagamentos em nome de terceiros, na nossa visão a entidade que reporta somente é requerida a divulgar a remuneração que recebe pelos seus serviços de agente.*

Insights 5.5.110.110 *Para entidades seguradoras, em nossa visão, divulgações devem incluir a cobertura de riscos segurados para os administradores-chave da entidade.*

CPC 33.151(a) *IAS 19.151(a)* **Transações entre partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego**

CPC 05.18 *IAS 24.18-19* A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras partes relacionadas):

(a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas; e

(b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.

CPC 05.18-19 *IAS 24.18-19* A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras partes relacionadas):

CPC 05.18(a) *IAS 24.18(a)* (a) montante das transações;

CPC 05.18(b) *IAS 24.18(b)* (b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:

CPC 05.18(b)(i) *IAS 24.18(b)(i)* (i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e

CPC 05.18(b)(ii) *IAS 24.18(b)(ii)* (ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas.

CPC 05.18(c)	*IAS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
CPC 05.19(g)	*IAS 24.19(g)*	**Transações com outras partes relacionadas**	
CPC 05.18 -19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para estas partes relacionadas (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas): (a) a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas; e (b) as informações sobre as transações e os saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações financeiras.	
CPC 05.18-19	*IAS 24.18-19*	A entidade deve divulgar para esta parte relacionada (estas informações não devem ser divulgadas juntamente com divulgações para outras categorias de partes relacionadas):	
CPC 05.18(a)	*IAS 24.18(a)*	(a) montante das transações;	
CPC 05.18(b)	*IAS 24.18(b)*	(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:	
CPC 05.18(b)(i)	*IAS 24.18(b)(i)*	(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e	
CPC 05.18(b)(ii)	*IAS 24.18(b)(ii)*	(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;	
CPC 05.18(c)	*IAS 24.18(c)*	(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes;	
CPC 05.18(d)	*IAS 24.18(d)*	(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.	
		Entidades relacionadas com o governo	
CPC 05.26	*IAS 24.26*	Se a entidade aplicar a isenção do item 25 do CPC 5/IAS 24 deve divulgar o que se segue acerca de saldos mantidos e transações aos quais se refere o item 25:	
CPC 05.26(a)	*IAS 24.26(a)*	(a) o nome do ente estatal e a natureza de seu relacionamento com a entidade que reporta a informação (por exemplo, controle, pleno ou compartilhado, ou influência significativa);	
CPC 05.26(b)	*IAS 24.26(b)*	(b) a informação que segue, em detalhe suficiente, para possibilitar a compreensão dos usuários das demonstrações financeiras da entidade dos efeitos das transações com partes relacionadas nas suas demonstrações financeiras: (i) natureza e montante de cada transação individualmente significativa; e (ii) para outras transações que no conjunto são significativas, mas individualmente não o são, uma indicação qualitativa e quantitativa de sua extensão.	
	Insights 5.5.130.150	*As entidades que se qualificam para a isenção parcial [no CPC 05/IAS 24.25] são obrigadas a divulgar o nome do ente estatal relacionado e a natureza de sua relação. Se a entidade também se considera governamental, utilizando a mesma base que a entidade utiliza para julgar se outras entidades estão relacionadas ao governo em virtude de estarem relacionadas com este mesmo ente estatal. Em nosso ponto de vista, a divulgação deve, portanto, concentrar-se em identificar o mais alto nível de ente estatal que tem controle, controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade. Em nossa experiência, julgamento pode ser requerido na identificação do ente estatal relevante quando a entidade opera em um país com vários níveis de entes estatais.*	

4.7 Entidades de investimento

Condição de entidade de investimento

CPC 45.9A	*IFRS 12.9A*	Quando a controladora se qualifica como sendo uma entidade de investimento de acordo com o item 27 do CPC 36/IFRS 10, a entidade de investimento deve divulgar informações sobre julgamentos e premissas significativos que adotou ao determinar que é entidade de investimento.
CPC 45.9A	*IFRS 12.9A*	Se a entidade de investimento não tiver uma ou mais das características típicas de entidade de investimento (vide item 28 do CPC 36/IFRS 10), ela deve divulgar as suas razões para concluir que ainda assim é definida como entidade de investimento. _____
CPC 45.9B	*IFRS 12.9B*	Se a entidade se torna ou deixa de ser entidade de investimento, ela deve divulgar: (a) a mudança da condição de entidade de investimento; e _____ (b) as razões para a mudança. _____
CPC 45.9B	*IFRS 12.9B*	Se a entidade se torna uma entidade de investimento, ela deve divulgar o efeito da mudança de condição sobre as demonstrações financeiras para o período apresentado, incluindo:
CPC 45.9B(a)	*IFRS 12.9B(a)*	(a) o valor justo total, na data da mudança de condição, das controladas que deixaram de ser consolidadas; _____
CPC 45.9B(b)	*IFRS 12.9B(b)*	(b) o ganho ou a perda total, se houver, calculado de acordo com o item B101 do CPC 36/IFRS 10; e
CPC 45.9B(c)	*IFRS 12.9B(c)*	(c) a rubrica da demonstração do resultado nas quais o ganho ou a perda for reconhecida (se não apresentada separadamente). _____

Participações em controladas não consolidadas (entidades de investimento)

CPC 45.19A	*IFRS 12.19A*	Se a entidade que, de acordo com o CPC 36/IFRS 10, seja obrigada a aplicar a exceção à consolidação e, em decorrência disso, contabilize seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, deve divulgar esse fato. _____
CPC 45.19B	*IFRS 12.19B*	Para cada controlada não consolidada, a entidade de investimento deve divulgar:
CPC 45.19B(a)	*IFRS 12.19B(a)*	(a) o nome da controlada; _____
CPC 45.19B(b)	*IFRS 12.19B(b)*	(b) a sede (e o país de constituição, se diferente da sede) da controlada; e _____
CPC 45.19B(c	*IFRS 12.19B(c)*	(c) a proporção da participação societária detida pela entidade de investimento e, se diferente, a proporção de direitos de votos detidos. _____
CPC 45.19C	*IFRS 12.19C*	Se a entidade de investimento for a controladora de outra entidade de investimento, a controladora deve fornecer também as divulgações contidas em 19B(a) a (c) do CPC 45/IFRS 12 para investimentos que sejam controlados por sua controlada qualificada como entidade de investimento. A divulgação pode ser fornecida pela inclusão, nas demonstrações financeiras da controladora, das demonstrações financeiras da controlada (ou controladas) que contêm as informações acima. _____
CPC 45.19D	*IFRS 12.19D*	Divulgar:
CPC 45.19D(a)	*CPC 45.19D(a)*	(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulatórios ou acordos contratuais) sobre a capacidade de controlada não consolidada de transferir recursos à entidade de investimento na forma de dividendos em dinheiro ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos à controlada não consolidada pela entidade de investimento; e _____
CPC 45.19D(b)	*IFRS 12.19D(b)*	(b) quaisquer compromissos ou intenções atuais de fornecer suporte financeiro ou outro a uma controlada não consolidada, incluindo compromissos ou intenções de auxiliar a controlada na obtenção de suporte financeiro. _____

CPC 45.19E IFRS 12.19E Se, durante o período das demonstrações financeiras, a entidade de investimento ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte a uma controlada não consolidada (por exemplo, adquirindo ativos da controlada ou instrumentos emitidos por ela ou auxiliando-a na obtenção de suporte financeiro), a entidade deve divulgar:

CPC 45.19E(a) IFRS 12.19E(a) (a) o tipo e o valor do suporte fornecido a cada controlada não consolidada; e

CPC 45.19E(b) IFRS 12.19E(b) (b) as razões para o fornecimento do suporte.

CPC 45.19F IFRS 12.19F A entidade de investimento deve divulgar os termos de quaisquer acordos contratuais que poderiam exigir que a entidade ou suas controladas não consolidadas fornecessem suporte financeiro à entidade não consolidada, controlada e estruturada, incluindo eventos ou circunstâncias que poderiam expor a entidade que está divulgando suas demonstrações financeiras a uma perda (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro).

CPC 45.19G IFRS 12.19G Se, durante o período das demonstrações financeiras, a entidade de investimento ou qualquer de suas controladas não consolidadas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte à entidade não consolidada e estruturada que a entidade de investimento não controlava e se esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada pela entidade de investimento, a entidade de investimento deve divulgar uma explicação dos fatores relevantes para chegar à decisão de fornecer esse suporte.

CPC 45.25A IFRS 12.25A A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelo item 24 do CPC 45/IFRS 12 para a entidade estruturada não consolidada que ela controle e para a qual ela apresente as divulgações exigidas pelos itens 19A a 19G do CPC 45/IFRS 12.

Insights 5.10.290.50 *As entidades de investimento devem aplicar os requisitos de divulgação definidos no CPC 40/IFRS 7 e CPC 46/IFRS 13 sobre as investidas que são mensuradas pelo valor justo por meio do resultado.*

Insights 5.10.290.60 *Transações com partes relacionadas e os saldos entre uma entidade de investimento e suas controladas não consolidadas são divulgados nas demonstrações financeiras da entidade de investimento.*

Demonstrações financeiras separadas

CPC 35.8A IAS 27.8A A entidade de investimento que seja obrigada, durante todo o período atual e todos os períodos comparativos apresentados, a aplicar a exceção à consolidação para todas as suas controladas de acordo com o item 31 do CPC 36/IFRS 10, se for permitido legalmente, pode apresentar demonstrações separadas como suas únicas demonstrações financeiras.

CPC 35.16A IAS 27.16A Quando a entidade de investimento for controladora (exceto a controladora abrangida pelo item 16) e elaborar, de acordo com o item 8A do CPC 35/IAS 27, e se legalmente permitido, demonstrações financeiras separadas como suas únicas demonstrações financeiras, ela deve:

(a) divulgar esse fato; e

(b) apresentar as divulgações relativas a entidades de investimento exigidas pelo CPC 45/IFRS 12.

4.8 Contratos de seguro

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

CPC26.54, CPC50.78	*IAS 1.54, IFRS 17.78*	Incluir no balanço patrimonial itens que apresentem separadamente os valores contábeis das carteiras de:
CPC 50.78(a), CPC 26.54(da)	*IFRS 17.78(a), IAS 1.54(da)*	(a) contratos de seguro emitidos que sejam ativo;
CPC 50.78(b), CPC 26.54(ma)	*IFRS 17.78(b), IAS 1.54(ma)*	(b) contratos de seguro emitidos que sejam passivo;
CPC 50.78(c), CPC 26.54(da)	*IFRS 17.78(c), IAS 1.54(da)*	(c) contratos de resseguro mantidos que sejam ativo; e
CPC 50.78(d), CPC 26.54(ma)	*IFRS 17.78(d), IAS 1.54(ma)*	(d) contratos de resseguro mantidos que sejam passivos.

Informações a serem apresentadas na demonstração do resultado e em outros resultados abrangentes

CPC 26.82, CPC 50.80, 82	*IAS 1.82, IFRS 17.80, 82*	Incluir na demonstração do resultado as rubricas que apresentem os seguintes valores no período:
CPC 50.80(a), 83	*IFRS 17.80(a), 83*	(a) resultado do serviço de seguros, compreendendo:
CPC 26.82(a)(ii)	*IAS 1.82(a)(ii)*	i. receitas de seguros; e
CPC 50.84, CPC 26.82(ab)	*IFRS 17.84, IAS 1.82(ab)*	ii. despesas com serviços de seguros de contratos emitidos no âmbito do CPC 50/IFRS 17;
CPC 50.82, CPC 26.82(ac)	*IFRS 17.82, IAS 1.82(ac)*	(b) receitas ou despesas provenientes de contratos de resseguro mantidos;
CPC 50.80(b), CPC 26.82(bb)	*IFRS 17.80(b), IAS 1.82(bb)*	(c) receitas ou despesas financeiras de seguros provenientes de contratos emitidos no âmbito da CPC 50/IFRS 17; e
CPC 26.82(bc)	*IAS 1.82(bc)*	(d) receitas ou despesas financeiras provenientes de contratos de resseguro mantidos.
CPC 50.86	*IFRS 17.86*	Apresentar receitas ou despesas de um grupo de contratos de resseguro mantidos, que não sejam receitas ou despesas financeiras de seguros, como um único valor ou apresentar separadamente os valores recuperados da resseguradora e a alocação dos prêmios pagos que juntos resultam no valor líquido equivalente a esse valor único.
	Insights 8.1.400.100	*As entidades podem esperar pagar ou receber montantes no cumprimento de um contrato de resseguro detido que não sejam devidos ou recuperados da resseguradora, mas que estejam dentro dos limites contratuais do grupo relacionado de contratos de resseguro detidos. Um exemplo possível é o custo de administração de um programa de resseguro. A norma contábil não fornece orientações adicionais sobre onde apresentar as receitas ou despesas relacionadas. Portanto, parece que uma entidade deve escolher uma política contábil, a ser aplicada consistentemente, para determinar como apresentar receitas e despesas relacionados com esses fluxos de caixa que fazem parte das receitas e despesas de contratos de resseguro detidos quando esse montante total é desagregado entre valores recuperáveis da resseguradora e uma repartição dos prêmios pagos. Acreditamos que uma entidade pode:* • *apresentar os valores de receitas ou despesas relacionados como parte de:* *- da alocação dos prêmios pagos; ou* *- os montantes recuperáveis das resseguradoras;* • *alocar entre esses dois itens; ou* • *apresentar como um componente separado das receitas ou despesas dos contratos de resseguro mantidos.*

Insights 8.1.400.32 *Algumas entidades gerem os seus negócios utilizando métricas alinhadas com as receitas de seguros menos a alocação de prêmios pagos as resseguradoras e com as despesas de serviços de seguros menos os montantes recuperados das resseguradoras. Parece que tal apresentação não é permitida na demonstração de resultados e outros resultados abrangentes porque neste caso a alocação dos prêmios pagos seria apresentada como uma redução na receita de seguros, o que é proibido. Acreditamos que uma entidade pode divulgar tal análise nas notas às demonstrações financeiras para complementar as informações da demonstração de resultados e outros resultados abrangentes.*

Objetivo de divulgação

CPC 50.93 *IFRS 17.93*

Divulgue informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários das demonstrações financeiras avaliarem o efeito que os contratos têm dentro do alcance do CPC 50/IFRS 17 sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre:

CPC 50.93(a) *IFRS 17.93(a)*
(a) os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para contratos dentro do alcance do CPC 50/IFRS 17 (ver itens 97 a 116);

CPC 50.93(b) *IFRS 17.93(b)*
(b) os julgamentos significativos e mudanças nesses julgamentos, feitos ao aplicar o CPC 50/IFRS 17 (ver itens 117 a 120); e

CPC 50.93(c) *IFRS 17.93(c)*
(c) a natureza e a extensão dos riscos de contratos dentro do alcance do CPC 50/IFRS 17 (ver itens 121 a 132).

CPC 50.94 *IFRS 17.94*

Divulgue informações adicionais necessárias para cumprir o objetivo de divulgação do CPC 50/IFRS 17.93, se as divulgações fornecidas ao longo desta seção não forem suficientes para atingir esse objetivo.

CPC 26.29–31, CPC 50.95–96 *IAS 1.29–31, IFRS 17.95–96*

Agregar ou desagregar informações para que informações úteis não sejam obscurecidas CPC 50/IFRS 17.95–96, seja pela inclusão de uma grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que tenham características diferentes. Exemplos de bases de agregação que podem ser apropriadas para fins de divulgação incluem o seguinte:

(a) tipo de contrato (por exemplo, principais linhas de produtos);
(b) área geográfica (por exemplo, país ou região); ou
(c) segmento reportável, conforme definido no CPC 22/IFRS 8.

Explicação dos valores reconhecidos

Reconciliações – Requisitos gerais

CPC 50.98 *IFRS 17.98*

Divulgue, separadamente para contratos de seguro emitidos e contratos de resseguro mantidos, reconciliações que retratam como os valores contábeis líquidos dos contratos no âmbito do CPC 50/IFRS 17 mudaram durante o período decorrentes de fluxos de caixa e valores reconhecidos na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. Os requisitos do CPC 50/IFRS 17.100–109 são adaptados para refletir as características dos contratos de resseguro mantidos que diferem dos contratos de seguro emitidos.

	Insights 8.1.460.60	*Uma entidade é obrigada a adaptar os requisitos de divulgação do CPC 50/IFRS 17.100-109 para refletir as características dos contratos de resseguro mantidos que diferem dos contratos de seguro emitidos. A norma contábil não prescreve como os requisitos de divulgação devem ser adaptados se a entidade optar por apresentar receitas ou despesas de um grupo de contratos de resseguro como um montante único (ver CPC 50/IFRS 17.86). Parece que se uma entidade optar por apresentar as receitas ou despesas de um grupo de contratos de resseguro mantidos como um único valor, então ela deverá divulgar separadamente os valores recuperados das resseguradoras e a alocação dos prêmios pagos nas reconciliações e divulgações discutidas no CPC 50/IFRS 17.100. –109, quando relevante. Acreditamos que a apresentação separada de receitas e despesas dos contratos de resseguro mantidos é necessária para adaptar as divulgações dos contratos de seguro emitidos.*
CPC 50.99(b)	*IFRS 17.99(b)*	Para cada reconciliação apresentar os valores contábeis líquidos no início e no final do período, desagregados em um total para carteiras de contratos que são ativos e um total para carteiras de contratos que são passivos, que sejam iguais aos valores apresentados no balanço patrimonial.
		Divulgações aplicáveis a contratos aos quais a abordagem de atribuição de prêmios não foi aplicada
CPC 50.100	*IFRS 17.100*	A entidade deve divulgar conciliações dos saldos de abertura aos saldos finais, separadamente, para cada:
CPC 50.100(a)	*IFRS 17.100(a)*	(a) passivo (ou ativo) líquido para o componente de cobertura remanescente, excluindo qualquer componente de perda;
CPC 50.100(b)	*IFRS 17.100(b)*	(b) qualquer componente de perda;
CPC 50.100(c)	*IFRS 17.100(c)*	(c) passivo para sinistros ocorridos.
CPC 50.103	*IFRS 17.103*	A entidade deve divulgar, separadamente, nas conciliações requeridas no item 100 do CPC 50/IFRS 17 cada um dos seguintes valores referentes a seguro, se aplicável:
CPC 50.103(a)	*IFRS 17.103(a)*	(a) receita de seguro;
CPC 50.103(b)	*IFRS 17.103(b)*	(b) despesas de seguro, indicando separadamente:
CPC 50.103(b)(i)	*IFRS 17.103(b)(i)*	i. sinistros ocorridos (excluindo componentes de investimento) e outras despesas de seguro incorridas;
CPC 50.103(b)(ii)	*IFRS 17.103(b)(ii)*	ii. amortização de fluxos de caixa de aquisições de seguro;
CPC 50.103(b)(iii)	*IFRS 17.103(b)(iii)*	iii. mudanças que se referem à cobertura de seguro passada, ou seja, mudanças em fluxos de caixa de cumprimento referentes ao passivo para sinistros ocorridos; e
CPC 50.103(b)(iv)	*IFRS 17.103(b)(iv)*	iv. mudanças que se referem à cobertura de seguro futura, ou seja, perdas em grupos onerosos de contratos e reversões dessas perdas;
CPC 50.103(c)	*IFRS 17.103(c)*	(c) componentes de investimento excluídos das receitas de seguro e das despesas de seguro (combinados com reembolsos de prêmios, a menos que os reembolsos de prêmios sejam apresentados como parte dos fluxos de caixa no período descrito no item 105(a)(i)) do CPC 50/IFRS 17.
CPC 50.105	*IFRS 17.105*	Para completar a reconciliação exigida pela do CPC 50/IFRS 17.100, divulgue também, em formato tabular, separadamente cada um dos seguintes valores não relacionados a serviços prestados no período, se aplicável:
CPC 50.105(a)	*IFRS 17.105(a)*	(a) fluxos de caixa no período, incluindo:
CPC 50.105(a)(i)	*IFRS17.105(a)(i)*	i. prêmios recebidos para contratos de seguro emitidos (ou pagos para contratos de resseguro mantidos);

CPC 50.105(a)(ii)	*IFRS17.105(a)(ii)*	ii. fluxos de caixa de aquisições de seguro; e	
CPC 50.105(a)(iii)	*IFRS17.105(a)(iii)*	iii. sinistros ocorridos pagos e outras despesas de seguro pagas para contratos de seguro emitidos (ou recuperados de acordo com os contratos de resseguro mantidos), excluindo fluxos de caixa de aquisições de seguro;	
CPC 50.105(b)	*IFRS 17.105(b)*	(b) o efeito de mudanças no risco de descumprimento pelo emitente de contratos de resseguro mantidos;	
CPC 50.105(c)	*IFRS 17.105(c)*	(c) receitas ou despesas financeiras com seguro; e	
CPC 50.105(d)	*IFRS 17.105(d)*	(d) quaisquer rubricas adicionais que possam ser necessárias para compreender a mudança no valor contábil líquido dos contratos de seguro.	
CPC 50.101	*IFRS 17.101*	Divulgar as reconciliações dos saldos iniciais e finais, em formato tabular, separadamente para:	
CPC 50.101(a)	*IFRS 17.101(a)*	(a) estimativa do valor presente dos fluxos de caixa futuros;	
CPC 50.101(b)	*IFRS 17.101(b)*	(b) ajuste de risco pelo risco não financeiro; e	
CPC 50.101(c)	*IFRS 17.101(c)*	(c) margem contratual de seguro.	
CPC 50.104	*IFRS 17.104*	Divulgue separadamente nas reconciliações exigidas pelo CPC 50/IFRS 17.101 cada um dos seguintes valores, se aplicável:	
CPC 50.104(a)	*IFRS 17.104(a)*	(a) mudanças que se referem à cobertura de seguro futura, indicando separadamente:	
CPC 50.104(a)(i)	*IFRS 17.104(a)(i)*	i. mudanças em estimativas que ajustam a margem contratual de seguro;	
CPC 50.104(a)(ii)	*IFRS 17.104(a)(ii)*	ii. mudanças em estimativas que não ajustam a margem contratual de seguro, ou seja, perdas em grupos de contratos onerosos e reversões dessas perdas; e	
CPC 50.104(a)(iii)	*IFRS 17.104(a)(iii)*	iii. os efeitos de contratos inicialmente reconhecidos no período;	
CPC 50.104(b)	*IFRS 17.104(b)*	(b) mudanças que se referem à cobertura de seguro corrente, ou seja:	
CPC 50.104(b)(i)	*IFRS 17.104(b)(i)*	i. o valor da margem contratual de seguro reconhecido no resultado para refletir a prestação das coberturas de seguro;	
CPC 50.104(b)(ii)	*IFRS 17.104(b)(ii)*	ii. a mudança no ajuste de risco pelo risco não financeiro que não se refere à cobertura de seguro futura ou à cobertura de seguro passada; e	
CPC 50.104(b)(iii)	*IFRS 17.104(b)(iii)*	iii. ajustes de experiência excluindo os valores relativos ao ajuste de risco pelo risco não financeiro incluído em (ii);	
CPC 50.104(c)	*IFRS 17.104(c)*	(c) mudanças que se referem à cobertura de seguro passada, ou seja, mudanças em fluxos de caixa de cumprimento referentes a sinistros ocorridos.	
CPC 50.105	*IFRS 17.105*	Para completar a reconciliação exigida pela do CPC 50/IFRS 17.101, divulgue também, em formato tabular, separadamente cada um dos seguintes valores não relacionados a serviços prestados no período, se aplicável:	
CPC 50.105(a)	*IFRS 17.105(a)*	(a) fluxos de caixa no período, incluindo:	
CPC 50.105(a)(i)	*IFRS17.105(a)(i)*	i. prêmios recebidos para contratos de seguro emitidos (ou pagos para contratos de resseguro mantidos);	
CPC 50.105(a)(ii)	*IFRS17.105(a)(ii)*	ii. fluxos de caixa de aquisições de seguro; e	
CPC	*IFRS17.105(a)(iii)*	iii. sinistros ocorridos pagos e outras despesas de seguro pagas para	

50.105(a)(iii)		contratos de seguro emitidos (ou recuperados de acordo com os contratos de resseguro mantidos), excluindo fluxos de caixa de aquisições de seguro;
CPC 50.105(b)	*IFRS 17.105(b)*	(b) o efeito de mudanças no risco de descumprimento pelo emitente de contratos de resseguro mantidos;
CPC 50.105(c)	*IFRS 17.105(c)*	(c) receitas ou despesas financeiras com seguro; e
CPC 50.105(d)	*IFRS 17.105(d)*	(d) quaisquer rubricas adicionais que possam ser necessárias para compreender a mudança no valor contábil líquido dos contratos de seguro.
CPC 50.105A	*IFRS 17.105A*	Divulgue uma reconciliação entre o saldo inicial e o saldo final dos fluxos de caixa de ativos para aquisição de seguros reconhecidos aplicando o CPC 50/IFRS 17.28B. A reconciliação deve agregar informações para a conciliação a um nível que seja consistente com o da conciliação dos contratos de seguro.
CPC 50.105B	*IFRS 17.105B*	Divulgue separadamente na reconciliação exigida pelo CPC 50/IFRS 17.105A quaisquer perdas por desvalorização e estornos de perdas por desvalorização reconhecidas para um ativo de fluxo de caixa de aquisição de seguros.
	Insights 8.1.460.27	*Uma entidade divulga separadamente quaisquer perdas por desvalorização e estornos de perdas por desvalorização na reconciliação desde o saldo inicial até ao saldo final do ativo de fluxos de caixa de aquisição de seguros. Parece que uma entidade pode optar por divulgar perdas por impairment e estornos de perdas por impairment em linhas separadas na reconciliação, ou incluí-las na mesma linha de reconciliação. Contudo, acreditamos que uma entidade deve divulgar perdas por impairment e estornos de perdas por impairment separadamente se forem relevantes para a avaliação do usuário sobre o efeito que os contratos de seguro têm no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente e na demonstração dos fluxos de caixa.*
CPC 50.109A	*IFRS 17.109A*	Divulgar, quantitativamente, em períodos de tempo adequados, quando se espera que um ativo de fluxo de caixa de aquisição de seguros seja desreconhecido.
CPC 50.106	*IFRS 17.106*	Divulgar análise da receita de seguros reconhecida no período compreendendo:
CPC 50.106(a)	*IFRS 17.106(a)*	(a) os valores referentes às mudanças no passivo para cobertura remanescente, conforme especificado no item B124 do CPC 50/IFRS 17, divulgando separadamente:
CPC 50.106(a)(i)	*IFRS 17.106(a)(i)*	i. as despesas de seguro incorridas durante o período;
CPC 50.106(a)(ii)	*IFRS 17.106(a)(ii)*	ii. a mudança no ajuste de risco pelo risco não financeiro;
CPC 50.106(a)(iii)	*IFRS 17.106(a)(iii)*	iii. o valor da margem contratual de seguro reconhecido no resultado devido à prestação das coberturas de contrato de seguro no período; e
CPC 50.106(a)(iv)	*IFRS 17.106(a)(iv)*	iv. outros valores, se existirem, por exemplo, ajuste de experiência para recebimento de prêmios que não os relacionados com serviços futuros.
CPC 50.106(b)	*IFRS 17.106(b)*	(b) a alocação da parcela dos prêmios que se refere à recuperação dos fluxos de caixa de aquisições de seguro.
CPC 50.107	*IFRS 17.107*	Divulgue o efeito no balanço patrimonial, separadamente, para contratos de seguro emitidos e contratos de resseguro mantidos que são inicialmente reconhecidos no período, indicando seu efeito no reconhecimento inicial sobre:
CPC 50.107(a)	*IFRS 17.107(a)*	(a) as estimativas do valor presente de fluxos de saída de caixa futuros,

indicando separadamente o valor dos fluxos de caixa de aquisições de seguro;

CPC 50.107(b) *IFRS 17.107(b)* (b) as estimativas do valor presente de fluxos de entrada de caixa *futuros*;

CPC 50.107(c) *IFRS 17.107(c)* (c) o ajuste de risco pelo risco não financeiro; e

CPC 50.107(d) *IFRS 17.107(d)* (d) a margem contratual de seguro.

CPC 50.108 *IFRS 17.108* Nas divulgações requeridas pelo item 107 do CPC 50/IFRS 17, a entidade deve divulgar, separadamente, valores resultantes de:

CPC 50.108(a) *IFRS 17.108(a)* (a) contratos adquiridos de outras entidades em transferências de contratos de seguro ou combinações de negócios; e

CPC 50.108(b) *IFRS 17.108(b)* (b) grupos de contratos que são onerosos.

Insights 8.1.460.70

A norma contábil não descreve como as divulgações sobre o efeito dos contratos emitidos durante o período de relatório (ver CPC 50/IFRS 17.107) devem ser adaptadas para os contratos de resseguro mantidos. A norma contábil exige que a divulgação seja desagregada para mostrar separadamente quaisquer grupos de contratos de seguro que sejam onerosos no reconhecimento inicial. Dado que os contratos de resseguro detidos não podem ser onerosos, parece que uma entidade pode escolher uma política contábil, a ser aplicada consistentemente, para especificar se deve ou não desagregar ainda mais a divulgação. Acreditamos que uma entidade é permitida, mas não obrigada, a desagregar a reconciliação para mostrar os contratos de resseguro mantidos:

- *com componentes de recuperação de perdas no reconhecimento inicial separadamente daqueles sem; e/ou*
- *numa posição de ganho líquido no reconhecimento inicial separadamente daqueles numa posição de custo líquido no reconhecimento inicial.*

CPC 50.109 *IFRS 17.109* Divulgar, separadamente para contratos de seguro emitidos e contratos de resseguro mantidos, quando se espera reconhecer a margem contratual de seguro remanescente no final do período de relatório no resultado quantitativamente, em períodos de tempo adequados.

Divulgações aplicáveis a contratos aos quais a abordagem de atribuição de prêmios foi aplicada

CPC 50.97 *IFRS 17.97* Divulgar:

CPC 50.97(a) *IFRS 17.97(a)* (a) quais dos critérios dos itens 53 e 69 do CPC 50/IFRS 17 foram atendidos para aplicar a abordagem de alocação de prêmio;

CPC 50.97(b) *IFRS 17.97(b)* (b) se realiza ajuste para o valor do dinheiro no tempo e o efeito de risco financeiro, aplicando os itens 56, 57(b) e 59(b) do CPC 50/IFRS 17; e

CPC 50.97(c) *IFRS 17.97(c)* (c) o método escolhido para reconhecer fluxos de caixa de aquisições de seguro, aplicando o item 59(a) do CPC 50/IFRS 17.

CPC 50.100 *IFRS 17.100* A entidade deve divulgar conciliações dos saldos de abertura aos saldos finais, separadamente, para cada:

CPC 50.100(a) *IFRS 17.100(a)* (a) passivo (ou ativo) líquido para o componente de cobertura remanescente, excluindo qualquer componente de perda;

CPC 50.100(b) *IFRS 17.100(b)* (b) qualquer componente de perda;

CPC 50.100(c) *IFRS 17.100(c)* (c) passivo para sinistros ocorridos. Divulgar reconciliações separadas para:

CPC 50.100(c)(i) *IFRS 17.100(c)(i)* i. as estimativas do valor presente dos fluxos de caixa futuro; e

CPC 50.100(c)(ii) *IFRS 17.100(c)(ii)* ii. o ajuste de risco pelo risco não financeiro.

CPC 50.103 *IFRS 17.103*

A entidade deve divulgar, separadamente, nas conciliações requeridas no item 100 do CPC 50/IFRS 17 cada um dos seguintes valores referentes a seguro, se aplicável:

CPC 50.103(a) *IFRS 17.103(a)*

(a) receita de seguro;

CPC 50.103(b) *IFRS 17.103(b)*

(b) despesas de seguro, indicando separadamente:

CPC 50.103(b)(i) *IFRS 17.103(b)(i)*

i. sinistros ocorridos (excluindo componentes de investimento) e outras despesas de seguro incorridas;

CPC 50.103(b)(ii) *IFRS 17.103(b)(ii)*

ii. amortização de fluxos de caixa de aquisições de seguro;

CPC 50.103(b)(iii) *IFRS 17.103(b)(iii)*

iii. mudanças que se referem à cobertura de seguro passada, ou seja, mudanças em fluxos de caixa de cumprimento referentes ao passivo para sinistros ocorridos; e

CPC 50.103(b)(iv) *IFRS 17.103(b)(iv)*

iv. mudanças que se referem à cobertura de seguro futura, ou seja, perdas em grupos onerosos de contratos e reversões dessas perdas;

CPC 50.103(c) *IFRS 17.103(c)*

(c) componentes de investimento excluídos das receitas de seguro e das despesas de seguro (combinados com reembolsos de prêmios, a menos que os reembolsos de prêmios sejam apresentados como parte dos fluxos de caixa no período descrito no item 105(a)(i)) do CPC 50/IFRS 17.

CPC 50.105 *IFRS 17.105*

Para completar a reconciliação exigida pela do CPC 50/IFRS 17.100, divulgue também, em formato tabular, separadamente cada um dos seguintes valores não relacionados a serviços prestados no período, se aplicável:

CPC 50.105(a) *IFRS 17.105(a)*

(a) fluxos de caixa no período, incluindo:

CPC 50.105(a)(i) *IFRS17.105(a)(i)*

i. prêmios recebidos para contratos de seguro emitidos (ou pagos para contratos de resseguro mantidos);

CPC 50.105(a)(ii) *IFRS17.105(a)(ii)*

ii. fluxos de caixa de aquisições de seguro; e

CPC 50.105(a)(iii) *IFRS17.105(a)(iii)*

iii. sinistros ocorridos pagos e outras despesas de seguro pagas para contratos de seguro emitidos (ou recuperados de acordo com os contratos de resseguro mantidos), excluindo fluxos de caixa de aquisições de seguro;

CPC 50.105(b) *IFRS 17.105(b)*

(b) o efeito de mudanças no risco de descumprimento pelo emitente de contratos de resseguro mantidos;

CPC 50.105(c) *IFRS 17.105(c)*

(c) receitas ou despesas financeiras com seguro; e

CPC 50.105(d) *IFRS 17.105(d)*

(d) quaisquer rubricas adicionais que possam ser necessárias para compreender a mudança no valor contábil líquido dos contratos de seguro.

CPC 50.105A *IFRS 17.105A*

Divulgue uma reconciliação entre o saldo inicial e o saldo final dos fluxos de caixa de ativos para aquisição de seguros reconhecidos aplicando o CPC 50/IFRS 17.28B. A reconciliação deve agregar informações para a conciliação a um nível que seja consistente com o da conciliação dos contratos de seguro.

CPC 50.105B *IFRS 17.105B*

Divulgue separadamente na reconciliação exigida pelo CPC 50/IFRS 17.105A quaisquer perdas por desvalorização e estornos de perdas por desvalorização reconhecidas para um ativo de fluxo de caixa de aquisição de seguros.

Insights 8.1.460.27

Uma entidade divulga separadamente quaisquer perdas por desvalorização e estornos de perdas por desvalorização na reconciliação desde o saldo inicial até ao saldo final do ativo de fluxos de caixa de aquisição de seguros. Parece que uma entidade pode optar por divulgar perdas por impairment e estornos de

perdas por impairment em linhas separadas na reconciliação, ou incluí-las na mesma linha de reconciliação. Contudo, acreditamos que uma entidade deve divulgar perdas por impairment e estornos de perdas por impairment separadamente se forem relevantes para a avaliação do usuário sobre o efeito que os contratos de seguro têm no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente e na demonstração dos fluxos de caixa.

CPC 50.109A *IFRS 17.109A*

Divulgar, quantitativamente, em períodos de tempo adequados, quando se espera que um ativo de fluxo de caixa de aquisição de seguros seja desreconhecido.

Receitas ou despesas financeiras com seguros

CPC 50.110 *IFRS 17.110*

Divulgue e explique o valor total das receitas ou despesas financeiras com seguro no período de relatório. Em particular, a entidade deve explicar a relação entre receitas ou despesas financeiras com seguro e o retorno do investimento sobre seus ativos, para permitir aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem as fontes das receitas ou despesas financeiras reconhecidas no resultado e no resultado abrangente.

Para contratos de participação direta:

CPC 50.111 *IFRS 17.111*

(a) Descrever a composição dos itens subjacentes e divulgar seus valores justos.

CPC 50.112 *IFRS 17.112*

(b) Se a margem contratual de seguro não for ajustada para algumas mudanças nos fluxos de caixa de cumprimento, aplicando o item B115 do CPC 50/IFRS 17, divulgue o efeito dessa escolha no ajuste à margem contratual de seguro no período corrente.

CPC 50.113 *IFRS 17.113*

(c) Se a base de desagregação das receitas ou despesas financeiras de seguro mudar entre o resultado e o resultado abrangente, aplicando o item B135 do CPC 50/IFRS 17, divulgue, no período em que ocorreu a mudança na abordagem:

CPC 50.113(a) *IFRS 17.113(a)*

i. o motivo pelo qual a entidade foi requerida a mudar a base de desagregação;

CPC 50.113(b) *IFRS 17.113(b)*

ii. o valor de qualquer ajuste para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada; e

CPC 50.113(c) *IFRS 17.113(c)*

iii. o valor contábil do grupo de contratos de seguro ao qual se aplicou a mudança na data da mudança.

Insights 8.1.345.50

As diferenças cambiais conforme CPC 02/IAS 21 podem surgir na liquidação de itens monetários ou na conversão de itens monetários a taxas diferentes daquelas pelas quais foram convertidos no reconhecimento inicial. Dado que os contratos de seguro são tratados como itens monetários, as diferenças cambiais sobre alterações nas quantias escrituradas de grupos de contratos de seguro são geralmente reconhecidas em lucros ou prejuízos. Contudo, se uma entidade tiver escolhido uma política contábil para desagregar receitas ou despesas financeiras de seguros entre lucros ou prejuízos e outros resultados abrangentes (ver 8.1.440), então as diferenças de câmbio sobre alterações na quantia escriturada de contratos de seguro incluídos em outros resultados abrangentes também serão incluídas em outros resultados abrangentes, de acordo com a orientação em 8.1.440. Embora CPC 02/IAS 21 exija que uma entidade divulgue a quantia de diferenças cambiais reconhecidas nos resultados, não especifica a linha de rubrica em que devem ser apresentadas (ver 2.7.160). Consequentemente, parece que uma entidade pode apresentar diferenças de câmbio reconhecidas em lucros ou prejuízos, de acordo com o CPC 02/IAS 21, como parte dos rendimentos ou gastos financeiros de seguros – porque se relacionam com o risco financeiro em contratos de seguro – ou em uma linha diferente.

Valores de transição

CPC 50.114 *IFRS 17.114*

Para permitir aos usuários das demonstrações contábeis identificarem o efeito de grupos de contratos de seguro mensurados na data de transição aplicando a abordagem retrospectiva modificada (ver itens C6 a C19A do CPC 50/IFRS 17) ou a abordagem de valor justo (ver itens C20 a C24B do CPC 50/IFRS 17) na margem contratual de seguro e receita de seguro em períodos subsequentes, divulgue a reconciliação da margem contratual de seguro, aplicando o item 101(c) do CPC 50/IFRS 17, e o valor de receita de seguro aplicando o item 103(a) do CPC 50/IFRS 17, separadamente, para:

CPC 50.114(a) *IFRS 17.114(a)*
(a) contratos de seguro que existiam na data de transição aos quais a entidade aplicou a abordagem retrospectiva modificada;

CPC 50.114(b) *IFRS 17.114(b)*
(b) contratos de seguro que existiam na data de transição aos quais a entidade aplicou a abordagem de valor justo; e

CPC 50.114(c) *IFRS 17.114(c)*
(c) todos os outros contratos de seguro.

CPC 50.115 *IFRS 17.115*

Para todos os períodos em que são feitas divulgações aplicando o item 114(a) ou 114(b) do CPC 50/IFRS 17, divulgue como a mensuração dos contratos de seguro na data de transição foi determinada para permitir que os usuários das demonstrações financeiras entendam a natureza e a importância dos métodos utilizados e julgamentos aplicados na determinação dos valores de transição.

CPC 50.116 *IFRS 17.116*

Para todos os períodos em que os montantes de receitas ou despesas financeiras de seguros são desagregados entre lucros ou prejuízos e outros resultados abrangentes (ORA), e são aplicados os requisitos de transição específicos para determinar o montante acumulado em ORA na data da transição (CPC 50/IFRS 17.C18(b), C19 (b), C24(b) e C24(c)), divulgue uma reconciliação desde o saldo inicial até o saldo final dos valores acumulados incluídos em ORA para ativos financeiros mensurados pelo VJORA relacionados aos grupos de contratos de seguro para todos os períodos em que ainda existem valores.

Julgamentos significativos na aplicação do CPC 50/IFRS 17

CPC 50.117 *IFRS 17.117*

Divulgue os julgamentos significativos e as alterações nos julgamentos feitos na aplicação do CPC 50/IFRS 17. Especificamente, divulgue os dados, premissas e técnicas de estimativa utilizadas, incluindo:

CPC 50.117(a) *IFRS 17.117(a)*
(a) os métodos usados para mensurar contratos de seguro dentro do alcance do CPC 50/IFRS 17 e os processos para estimar os dados desses métodos. Exceto se impraticável, a entidade também deve fornecer informações quantitativas sobre esses dados;

CPC 50.117(b) *IFRS 17.117(b)*
(b) quaisquer mudanças nos métodos e processos para estimar os dados utilizados para mensurar contratos, o motivo dessa mudança e o tipo de contratos afetados;

CPC 50.117(c) *IFRS 17.117(c)*
(c) na medida do que não estiver coberto na alínea (a), a abordagem utilizada:

CPC 50.117(c)(i) *IFRS 17.117(c)(i)*
i. para distinguir mudanças nas estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do exercício de outras mudanças nas estimativas de fluxos de caixa futuros para contratos sem características de participação direta (ver item B98 do CPC 50/IFRS 17);

CPC 50.117(c)(ii) *IFRS 17.117(c)(ii)*
ii. para determinar o ajuste de risco pelo risco não financeiro, incluindo se mudanças no ajuste de risco pelo risco não financeiro são desagregadas em componente de seguro e em componente de financiamento de seguro ou são apresentadas integralmente no resultado de seguros;

CPC 50.117(c)(iii) *IFRS 17.117(c)(iii)*
iii. para determinar as taxas de desconto

CPC 50.117(c)(iv) *IFRS 17.117(c)(iv)*
iv. para determinar componentes de investimento; e

CPC 50.117(c)(v) *IFRS 17.117(c)(v)*

v. determinar a ponderação relativa das prestações fornecidas pela cobertura de seguro e pelo retorno de investimento ou pela cobertura de seguro e pelo serviço relacionado com o investimento.

CPC 50.118 *IFRS 17.118*

Se as receitas ou despesas financeiras de seguro forem desagregadas em valores apresentados no resultado e valores apresentados no resultado abrangente, a entidade deve divulgar a explicação dos métodos utilizados para determinar as receitas ou despesas financeiras de seguro reconhecidas no resultado.

CPC 50.119 *IFRS 17.119*

Divulgue o nível de confiança utilizado para determinar o ajuste de risco pelo risco não financeiro. Se a entidade utiliza uma técnica que não seja a técnica de nível de confiança para determinar o ajuste de risco pelo risco não financeiro, divulgar a técnica utilizada e o nível de confiança correspondente aos resultados dessa técnica.

Insights 8.1.470.31

Algumas entidades podem desejar divulgar níveis de confiança a um nível de granularidade inferior ao da entidade que reporta como um todo (por exemplo, por carteira, tipo de produto, unidade de negócio e/ou região geográfica). Nestes casos, surge a questão se uma entidade também é obrigada a divulgar um único nível de confiança da entidade que reporta, além de divulgar níveis de confiança a um nível de granularidade inferior. Parece que uma entidade deve aplicar o julgamento, com base nos fatos e circunstâncias específicas, para determinar se é necessária uma divulgação ao nível da entidade que reporta. As considerações que podem ser relevantes para fazer esta determinação incluem o seguinte:

- *até que ponto os usuários podem exigir uma divulgação ao nível da entidade para comparar o desempenho financeiro da entidade com o de outras entidades e para compreender como a avaliação do risco da entidade pode diferir da de outras entidades;*
- *a dimensão da atividade de seguradora da entidade em comparação com as suas outras atividades;*
- *o tamanho dos componentes para os quais os níveis de confiança individuais são divulgados em relação ao negócio de seguros total da entidade (por exemplo, se um determinado componente representa uma grande parte do negócio de seguros da entidade); e*
- *o grau de diversificação do risco entre os diferentes componentes para os quais são divulgados níveis de confiança individuais.*

Insights 8.1.470.32

Geralmente, o nível de confiança divulgado deve ser uma porcentagem específica declarada com um grau apropriado de precisão. Parece que pode ser apropriado divulgar uma série de porcentagens em circunstâncias limitadas. Acreditamos que a divulgação pode ser apropriada quando:

- *a divulgação de níveis de confiança individuais para múltiplos componentes resultaria na ocultação de informações úteis pela inclusão de uma grande quantidade de detalhes insignificantes (ou seja, para resumo); ou*
- *o valor nominal do ajuste de risco pode ser representado por vários níveis percentuais de confiança.*

Insights 8.1.470.37

Embora uma entidade seja obrigada a divulgar o nível de confiança real ou outra técnica utilizada para determinar o ajustamento ao risco, a norma

contábil não discute se e como refletir os contratos de resseguro mantidos nas divulgações do nível de confiança descritas em 8.1.470.30-35. Estas divulgações podem ser fornecidas para grupos de contratos de seguro emitidos, grupos de contratos de resseguro mantidos, um agregado de grupos de contratos de seguro emitidos e contratos de resseguro mantidos, ou uma combinação destas bases. Parece que a norma contábil não exige uma base única a utilizar para estas divulgações de nível de confiança. Portanto, diferentes bases podem ser utilizadas. Acreditamos que uma entidade deve aplicar julgamento para determinar uma base apropriada para a divulgação, considerando os objetivos de divulgação do CPC 50/ IFRS 17 (ver 8.1.450.10–20). Acreditamos também que uma entidade deve divulgar a base sobre a qual as divulgações do nível de confiança são feitas, para permitir que os usuários as compreendam e melhorem a comparabilidade com outras entidades.

CPC 50.120 *IFRS 17.120*

Divulgue a curva de rendimento (ou faixa de curvas de rendimento) utilizada para descontar fluxos de caixa que não variam com base nos retornos sobre itens subjacentes. Se a curva de rendimento for divulgada no agregado para uma série de grupos de contratos de seguro, forneça as divulgações na forma de médias ponderadas ou de faixas relativamente estreitas.

Natureza e extensão dos riscos que surgem de contratos no âmbito do CPC 50/IFRS 17

Em geral

CPC 50.121–122 *IFRS 17.121–122*

Divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a natureza, o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa futuros que surgem de contratos no âmbito do CPC 50/IFRS 17, com foco nos riscos financeiros e de seguros que surgem de contratos de seguro e na forma como foram gerenciados. Os riscos financeiros normalmente incluem, mas não estão limitados a, risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado.

CPC 50.123 *IFRS 17.123*

Se as informações divulgadas sobre a exposição ao risco da entidade no final do período de relatório não forem representativas de sua exposição ao risco durante o período, a entidade deve divulgue:

(a) o fato;

(b) a razão pela qual a exposição no final do período não é representativa; e

(c) informações adicionais que sejam representativas da sua exposição ao risco durante o período.

CPC 50.126 *IFRS 17.126*

Divulgar informações sobre o efeito das estruturas conceituais regulatórias em que opera, por exemplo, requisitos mínimos de capital ou garantias de taxas de juros requeridas.

CPC 50.126 *IFRS 17.126*

Se os contratos forem incluídos no mesmo grupo como resultado de lei ou regulamento que restrinja especificamente a capacidade prática de definir um preço ou nível de benefícios diferente para segurados com características diferentes (CPC 50/IFRS 17.20), divulgar esse fato.

CPC 50.124–125 *IFRS 17.124–125*

Para cada tipo de risco, divulgue:

CPC 50.124(a), (c) *IFRS 17.124(a), (c)*

(a) as exposições aos riscos, como surgem e suas alterações em relação ao período anterior;

CPC 50.124(b)–(c) *IFRS 17.124(b)–(c)*

(b) os objetivos, políticas e processos para mensurar e gerenciar os riscos e mudanças nestes em relação ao período anterior;

CPC 50.125(a) *IFRS 17.125(a)*

(c) informações quantitativas resumidas sobre a exposição ao risco no final do período de relatório, com base em informações fornecidas

internamente ao pessoal-chave da administração; e

CPC 50.125(b) *IFRS 17.125(b)*

(d) na medida em que não for fornecido no item (c) acima, a divulgação exigida pelo CPC 50/IFRS 17.127–132 (veja abaixo).

CPC 50.127 *IFRS 17.127*

Para todos os tipos de risco, divulgue informações sobre concentrações de risco decorrentes de contratos no âmbito do CPC 50/IFRS 17, incluindo uma descrição de como as concentrações são determinadas e uma descrição da característica partilhada que identifica cada concentração, por exemplo, o tipo de evento segurado, setor, área geográfica ou moeda.

Divulgações específicas para seguros e riscos de mercado – Análise de sensibilidade

Divulgue:

CPC 50.128(a)(i) *IFRS 17.128(a)(i)*

(a) para risco de seguro – uma análise de sensibilidade que mostra como o lucro ou prejuízo e o patrimônio líquido teriam sido afetados por alterações nas variáveis de risco que eram razoavelmente possíveis no final do período de relatório, mostrando o efeito para contratos de seguro emitidos, antes e depois da mitigação de risco por contratos de resseguro mantidos;

CPC 50.128(a)(ii) *IFRS 17.128(a)(ii)*

(b) para cada tipo de risco de mercado, uma análise de sensibilidade que mostre como os lucros ou prejuízos e o capital próprio teriam sido afetados por alterações nas variáveis de risco que eram razoavelmente possíveis no final do período de relato, de uma forma que explique a relação entre as sensibilidades às alterações nas exposições ao risco decorrentes de contratos de seguro e aquelas decorrentes de ativos financeiros detidos pela entidade;

CPC 50.128(b) *IFRS 17.128(b)*

(c) os métodos e pressupostos utilizados na preparação da análise de sensibilidade; e

CPC 50.128(c) *IFRS 17.128(c)*

(d) alterações em relação ao período anterior nos métodos e pressupostos utilizados na preparação da análise de sensibilidade e as razões para tais alterações.

CPC 50.129 *IFRS 17.129*

Se for preparada uma análise de sensibilidade que demonstre como os valores diferentes dos especificados no CPC 50/IFRS 17.128(a) são afetados por alterações nas variáveis de risco e essa análise de sensibilidade for utilizada para gerenciar riscos decorrentes de contratos no âmbito do CPC 50/IFRS 17, então essa análise de sensibilidade pode ser divulgada no lugar da análise especificada na CPC 50/IFRS 17.128(a). Quando aplicado, divulgue também:

CPC 50.129(a) *IFRS 17.129(a)*

(a) uma explicação do método utilizado na preparação dessa análise de sensibilidade e dos principais parâmetros e premissas subjacentes à informação fornecida; e

CPC 50.129(b) *IFRS 17.129(b)*

(b) uma explicação do objetivo do método utilizado e de quaisquer limitações que possam resultar nas informações fornecidas.

Divulgações específicas para desenvolvimento de sinistros

CPC 50.130 *IFRS 17.130*

Divulgar sinistros reais em comparação com estimativas anteriores do valor não descontado dos sinistros (ou seja, desenvolvimento de sinistros). A divulgação começa com o período em que surgiram os primeiros sinistros relevantes e para o qual ainda há incerteza sobre o valor e a época dos pagamentos dos sinistros no final do período de relatório. Contudo, a divulgação não precisa começar mais de 10 anos antes do final do período de relatório.

CPC 50.130 *IFRS 17.130*

A divulgação acima não é exigida para o desenvolvimento de sinistros para os quais a incerteza sobre o valor e a época dos pagamentos dos sinistros é normalmente resolvida no prazo de um ano.

CPC 50.130 *IFRS 17.130*

Reconcilie a divulgação sobre o desenvolvimento de sinistros com o valor

contábil agregado dos grupos de passivos de contratos de seguro para sinistros ocorridos que são divulgados aplicando a CPC 50/IFRS 17.100(c).

Divulgações específicas para risco de crédito

CPC 50.131	*IFRS 17.131*	Para o risco de crédito que surge de contratos abrangidos pela IFRS 17, divulgue:
CPC 50.131(a)	*IFRS 17.131(a)*	(a) o valor que melhor representa sua exposição máxima ao risco de crédito no final do período de relatório, separadamente para contratos de seguro emitidos e contratos de resseguro mantidos; e
CPC 50.131(b)	*IFRS 17.131(b)*	(b) informações sobre a qualidade de crédito de contratos de resseguro mantidos que sejam ativos.

Divulgações específicas para risco de liquidez

CPC 50.132	*IFRS 17.132*	Para o risco de liquidez que surge de contratos abrangidos pelo CPC 50/IFRS 17, divulgue:
CPC 50.132(a)	*IFRS 17.132(a)*	(a) descrição de como ela gerencia o risco de liquidez;
CPC 50.132(b)	*IFRS 17.132(b)*	(b) análise de vencimento separada para carteiras de contratos de seguro emitidos que sejam passivos e carteiras de contratos de resseguro mantidos que sejam passivos que indiquem, no mínimo, fluxos de caixa líquidos das carteiras para cada um dos cinco primeiros anos após a data do relatório e, no agregado, além dos cinco primeiros anos. A entidade não está obrigada a incluir nessas análises passivos para cobertura remanescente mensurados, aplicando os itens 55 a 59 e os itens 69 a 70A do CPC 50/IFRS17. A análise pode adotar a forma de:
CPC 50.132(b)(i)	*IFRS 17.132(b)(i)*	i. análise, por época estimada, dos fluxos de caixa líquidos não descontados contratuais remanescentes; ou
CPC 50.132(b)(ii)	*IFRS 17.132(b)(ii)*	ii. análise, por época estimada, das estimativas do valor presente dos fluxos de caixa futuros;
CPC 50.132(c)	*IFRS 17.132(c)*	(c) valores que são pagáveis à vista, explicando a relação entre esses valores e o valor contábil dos respectivos carteiras de contratos, se não divulgados aplicando a alínea (b) deste item.

4.9 Atividades de extração

IFRS 6.23 Divulgar informações que identifiquem e expliquem o montante contabilizado nas demonstrações financeiras relativo à exploração e à avaliação de recursos minerais.

IFRS 6.24(b) Divulgar o total de ativos, passivos, receitas e despesas e fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais e de investimentos relacionadas com a exploração e a avaliação dos recursos minerais.

IFRS 6.18 Os ativos de exploração e avaliação serão avaliados pelo seu valor recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contabilizado exceder o montante recuperável. Nessas situações, a entidade mensurará e divulgará qualquer resultado de perdas por redução ao valor recuperável de acordo com a IAS 36, exceto na condição prevista no item 21 da IF divulgações aplicáveis são apresentadas no Capítulo 2.8 “Redução ao valor recuperável de ativos não financeiros”

IFRS 6.25 A entidade trata os ativos de exploração e avaliação como uma classe separada de ativos e atende aos requisitos de divulgação requeridos pela IAS 16 ou IAS 38, de maneira consistente, com base na forma que os ativos são classificados (tangível *versus* intangível). Divulgações relevantes são apresentadas nas Seções 2.1 “Ativos imobilizados” e/ou 2.2 “Ativos intangíveis”.

4.10 Operações sob controle comum e formações de Newco

Insights 5.13.240.10 *Em nosso ponto de vista, a entidade deve divulgar a sua política contábil para transações sob controle comum.*

Insights 5.13.240.20 *Quando necessário, uma entidade fornece divulgações adicionais nas demonstrações financeiras para que os usuários entendam o efeito de transações específicas. Em nosso ponto de vista, para atender a essa exigência, devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras informações suficientes sobre operações sob controle comum a fim de fornecer aos usuários entendimento dos seus efeitos.*

Insights 5.13.240.30 *Em nossa visão, se a contabilização a valor justo for aplicada, para aquisições de subsidiárias sob controle comum nas demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade deve fornecer as divulgações exigidas pelo CPC 15/IFRS 3 em relação às combinações de negócios. Se a contabilização do valor contábil for aplicada, então acreditamos que algumas dessas divulgações serão relevantes para os usuários das demonstrações financeiras - por exemplo, os valores reconhecidos para cada classe de ativos e passivos adquiridos na data da transação (se a informação comparativa não for reapresentada) ou no início do primeiro período apresentado (se a informação comparativa for reapresentada).*

Insights 5.13.62.10 *Em nosso ponto de vista, em suas demonstrações financeiras consolidadas, é permitido ao adquirente, mas não obrigatório, reapresentar seus comparativos e ajustar o seu período corrente antes da data da transação, como se a combinação tivesse ocorrido antes do início do período mais antigo apresentado. No entanto, essa reapresentação não deve, a nosso ver, estender-se a períodos em que as entidades não estavam sob controle comum.*

5. Requerimentos de divulgação específicos dos CPCs

5.1 CPC 09 - Demonstração do valor adicionado (DVA)

O objetivo desta seção é apresentar os requerimentos para divulgação de cada grupo da DVA. Ressalta-se a importância de consultar a norma contábil relevante e compreender sua essência.

DRE é a base fundamental para a elaboração da DVA

CPC 09.17

A DRE é a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro da entidade. No entanto, alguns tipos bem específicos de receitas e despesas podem ser incluídos na DRA, a critério dos órgãos normatizadores.

CPC 09.16

A utilização da DRE como fonte dos dados tornou-se uma forma prática e confiável de operacionalizar a elaboração da DVA, pois a elaboração da DRE segue princípios e normas contábeis consistentes. No entanto, ressalta-se que os elementos da DRE são apresentados com seus valores líquidos de tributos indiretos e brutos de tributos diretos, enquanto os elementos de apuração do valor adicionado da DVA são apresentados brutos de tributos tanto diretos quanto indiretos.

CPC 09.18

Considerando que a DRE é tida como a fonte principal de informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade, e que os itens de receitas e despesas classificadas como ORA são, muitas vezes, reclassificados da DRA para a DRE, se isso resultar em informação relevante; logo, não obstante a existência da DRA, mantém-se a DRE como sendo a base fundamental para a elaboração da DVA.

Alcance e Apresentação

CPC 09.3

A entidade deve elaborar a DVA e apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras divulgadas ao final de cada exercício social. Este requerimento é mandatório somente para companhias abertas.

CPC 09.4

A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores.

Riqueza criada pela própria entidade

CPC 09.14

A DVA, em sua primeira parte, deve apresentar de forma detalhada a riqueza criada pela entidade. Os principais componentes da riqueza criada estão apresentados a seguir:
Receitas; e
Insumos adquiridos de terceiros;

CPC 09.21

No modelo geral, o grupo 1 do modelo, destinado às receitas, deve conter as receitas principais da entidade, e quaisquer outras receitas que possam representar a produção de riqueza. Destaca-se que os valores dessas receitas devem ser apresentados de forma bruta, ou seja, antes dos tributos sobre tais receitas, pois os tributos são considerados no segundo bloco, já que representam uma destinação da riqueza para o governo. Logo, o valor do grupo 1.1 do modelo normalmente deve ser superior ao valor apresentado como Receita na DRE, que é apresentada líquida dos tributos indiretos.

CPC 09.22

Adicionam-se às receitas, no grupo 1 do modelo, os ajustes (positivos e negativos) de mensuração de ativos não monetários (valor justo, valor realizável líquido etc), tais como ativos biológicos, estoques, propriedades para investimentos etc. Essas receitas (que podem ser negativas, caso o ajuste seja consequência de uma redução do valor do ativo correspondente) devem ser incluídas na DVA pois, além de manter a

coerência com as informações advindas da Demonstração do Resultado do Período, aproximam o conceito contábil de riqueza ao conceito econômico. Da mesma forma, são adicionados os resultados obtidos na venda de ativos não circulantes.

CPC 09.23 Ainda no primeiro grupo do modelo, destinado às receitas, cabe ressaltar a necessidade de reconhecimento de receitas relativas à construção de ativos próprios. Esse procedimento é adotado pois, além de se aproximar do conceito econômico de valor adicionado, evita controles complexos adicionais durante toda a vida útil do ativo.

CPC 09.24 No grupo 2, que apresenta os insumos adquiridos de terceiros, deve-se incluir os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços etc., todos adquiridos de terceiros, que tenham sido transformados em despesas do período.

CPC 09.27 O grupo 1 (receitas) subtraído do grupo 2 (insumos adquiridos de terceiros) resulta no grupo 3: valor adicionado bruto, ou seja, o conceito correlato ao PIB/PNB, apurado no nível da entidade. Em outras palavras, ressalvadas as diferenças entre critérios econômicos e contábeis (ver itens 11 a 15), esse valor representa a contribuição da entidade para a formação do PIB.

CPC 09.28 No grupo 4, são deduzidos os valores da DRE relativos à depreciação, amortização e exaustão. Este grupo representa o consumo, a longo prazo, de insumos adquiridos de terceiros (os ativos tangíveis, intangíveis e recursos naturais que deram origem a este consumo). Portanto, a despesa de depreciação, amortização e exaustão levada ao resultado reduz a riqueza produzida pela entidade, seguindo o Regime de Competência. Afinal, parte do produto novo é para repor riqueza criada anteriormente que perdeu agora capacidade produtiva, e não simplesmente riqueza adicionada à que já existia antes.

CPC 09.29 Subtraindo do grupo 3 (valor adicionado bruto) o grupo 4 (depreciação, amortização e exaustão), temos o grupo 5: valor adicionado líquido produzido pela entidade, ou seja, o conceito correlato ao PIL, apurado no nível da entidade. Analogamente ao grupo 3, ressalvadas as diferenças entre critérios econômicos e contábeis, esse valor representa a contribuição da entidade para a formação do PIL.

CPC 09.30 No entanto, como as informações para a elaboração da DVA são extraídas da DRE, e com o objetivo de se manter consistência entre essas demonstrações, foi inserido o grupo 6 do modelo: valor adicionado recebido em transferência, composto principalmente por resultados de participações societárias e receitas financeiras. Tais itens não representam uma genuína formação da riqueza pela própria entidade; no entanto, acabam por contribuir para a destinação do valor adicionado aos diversos interessados na riqueza da entidade que reporta a DVA.

CPC 09.31 Destaca-se que os ajustes de mensuração ao valor justo (positivos ou negativos) decorrentes de ativos financeiros possuem natureza de resultado financeiro, e, por essa razão, são classificados na DVA como Valor Adicionado recebido em transferência, diferentemente dos ajustes decorrentes de mensuração de ativos não monetários, que estão ligados à economia real, e por isso, os aumentos de valor são classificados na DVA como ingresso efetivo de riqueza (bem como as diminuições representam redução efetiva da riqueza).

CPC 09.32 Somando o grupo 5 (valor adicionado líquido) ao grupo 6 (valor adicionado recebido em transferência), tem-se o valor adicionado total a distribuir.

CPC 09.6

A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma:
(a) pessoal e encargos;
(b) impostos, taxas e contribuições;
(c) juros e aluguéis;
(d) juros sobre o capital próprio (JCP), dividendos e lucros retidos/prejuízo do exercício;

CPC 09.33

O grupo 8 do modelo apresenta a distribuição do valor adicionado, ou seja, utilizando o conceito de Renda Nacional, esse grupo demonstra de que forma a renda é distribuída aos proprietários dos fatores de produção (empregados, financiadores externos e proprietários), além da renda distribuída ao governo.

CPC 09.34

No subgrupo 8.1 do modelo – Pessoal – apresenta-se o valor adicionado destinado ao pessoal em forma de remuneração direta, benefícios e o FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Importante destacar que os tributos incidentes sobre a folha de pagamento (como, por exemplo, o valor devido pelo empregador para o INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social) e que são de responsabilidade da entidade devem ser apresentados como valor adicionado destinado ao governo, pois não representam tributos do empregado, e sim da própria entidade que reporta.

CPC 09.35

No subgrupo 8.2 do modelo – Impostos, Taxas e Contribuições – apresenta-se o valor adicionado destinado ao governo, segregando-se em Federais, Estaduais e Municipais. Conforme discutido no item 26, os tributos recuperáveis (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço - ICMS, Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS) devem ser apresentados pelos valores incidentes nas vendas menos os valores incidentes nos insumos adquiridos de terceiros.

CPC 09.36

No subgrupo 8.3 do modelo – Remuneração de Capitais de Terceiros – apresentam-se os valores de juros, aluguéis e outras remunerações que representem transferência de riqueza a terceiros. Em relação aos juros, importante mencionar que devem ser incluídas quaisquer despesas financeiras relativas a empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, bem como empresas do grupo ou outras formas de obtenção de recursos. Em relação aos aluguéis, devem-se observar os critérios estabelecidos nos itens 22 a 49 do CPC 06 (R2), segundo os quais os arrendamentos são reconhecidos no início do contrato como um ativo (direito de uso) e um passivo (obrigação de pagar as contraprestações), e, portanto, o custo total do aluguel é desmembrado na DRE em despesa de amortização do ativo e despesa de juros do passivo ao longo do tempo do contrato. Consequentemente, na DVA, a despesa de depreciação (amortização do direito de uso) deve ser alocada no grupo 4 do modelo e a despesa de juros, neste subgrupo 8.3, sendo classificada como juros, e não aluguéis.

CPC 09.37

No subgrupo 8.4 do modelo – Remuneração de Capitais Próprios – apresentam-se os juros sobre o capital próprio e dividendos, bem como os lucros retidos (ou prejuízo do exercício) e a participação de acionistas não controladores nos lucros retidos (só para a DVA consolidada). Ressalta-se que, na DVA, a distribuição de lucros aos acionistas (na forma de juros sobre o capital próprio e dividendos) deve ser composta APENAS por lucros do período de apresentação, para evitar dupla contagem em relação aos períodos anteriores. Isso porque, caso a entidade decida distribuir lucros com base em lucros de períodos anteriores, tais lucros já terão sido, nos períodos anteriores, incluídos na DVA como remuneração de capitais próprios, na linha de lucros retidos. Essa segregação pode, em alguns casos, representar um desafio aos preparadores da DVA, pois nem sempre o valor distribuído está declarado em relação a qual período contábil ele se refere. De qualquer modo, torna-se necessário o exercício de julgamento para que seja feita a adequada segregação.

CPC 09.38

Como a DVA é elaborada de forma consistente com a DRE, o total do grupo 8 deve ser igual ao total do grupo 7. Isso significa que, ao elaborar a DVA, a entidade que reporta deve classificar as receitas e despesas de sua DRE no bloco 1 (grupos 1 a 7 do modelo – formação do valor adicionado) ou no bloco 2 (grupo 8 do modelo – distribuição do valor adicionado).

CPC 09.7 As entidades mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços devem utilizar o Modelo I incluído no CPC 09, aplicável às empresas em geral, enquanto que para atividades específicas, tais como atividades de intermediação financeira (instituições financeiras bancárias) e de seguros e resseguros, devem ser utilizados os modelos específicos (II e III) incluídos no CPC 09.

5.2 CPC 12 - Ajuste a valor presente

CPC 12.37 Em se tratando de evidenciação em nota explicativa, devem ser prestadas informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações financeiras entendam as mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos, compreendendo o seguinte rol não exaustivo:

CPC 12.37(a) (a) descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, natureza de seus fluxos de caixa (contratuais ou não) e, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado;

CPC 12.37(b) (b) premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (taxa livre de risco, risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas); _____

CPC 12.37(c) (c) modelos utilizados para cálculo de riscos e as informações utilizadas nos modelos; _____

CPC 12.37(d) (d) breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração; _____

CPC 12.37(e) (e) propósito da mensuração a valor presente, se para reconhecimento inicial ou nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento; _____

CPC 12.37(f) (f) outras informações consideradas relevantes. _____

5.3 ICPC 08 - Contabilização da proposta de pagamento de dividendos

ICPC 08.26-27

Consta no artigo 192 da Lei nº. 6.404/76: "Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da entidade apresentarão à assembleia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício." O CPC entende que a administração deve, ao elaborar as demonstrações financeiras, detalhar em nota explicativa sua proposta para destinação dos lucros apurados no exercício, independentemente de havê-lo feito no relatório da administração.

5.4 CPC 13 – Adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 – Não utilizado

5.5 OCPC 07 - Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral

OCPC 07.38

A administração da entidade deve, na nota de declaração de conformidade, afirmar que todas as informações relevantes próprias das demonstrações financeiras, e somente elas, estão sendo evidenciadas, e que correspondem às utilizadas por ela na sua gestão.

6. Requerimentos específicos da CVM e Lei das Sociedades por Ações

6.1 Instruções, Deliberações e Resoluções CVM

Apresentação e conformidade com CPC/IFRS

Res CVM 155/22

Declaração explícita e sem reservas de que as demonstrações financeiras consolidadas estão em conformidade com as IFRSs e também de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Estoques

PO CVM 27/94

A companhia deve divulgar em nota explicativa:

(a) alteração significativa nos níveis de estocagem; e

(b) as companhias abertas que, por autorização da CVM, estão em fase de implantação de sistema de contabilidade de custos deverão esclarecer o fato em nota explicativa, sujeitando-se, quanto aos efeitos, às restrições cabíveis que venham a ser apontadas pela auditoria independente.

Ofícios-Circulares CVM

Os preparadores de demonstrações financeiras devem consultar também os Ofícios-Circulares da CVM, emitidos em conjunto pela Superintendência de Relações com Empresas e pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, que contemplam orientações e interpretações para a elaboração das demonstrações financeiras.

Os Ofícios-Circulares encontram-se disponíveis no site da CVM (Legislação > Ofícios-Circulares).

6.2 Lei 6.404 - Lei das Sociedades por Ações

Demonstrações financeiras

Art. 176, Seção II, § 2º

Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

Art. 176, Seção II, V

A Demonstração de Valor Adicionado (DVA) é uma peça obrigatória para as companhias abertas.

Balanço patrimonial – Ativo

Art. 179

As contas serão classificadas do seguinte modo:

(I) no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

(II) no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

(III) em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

(IV) no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

(V) no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Demonstração do resultado do exercício

Art. 187

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(I) a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

(II) a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

(III) as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

(IV) o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

(V) o resultado do exercício antes do imposto sobre a renda e a provisão para o imposto;

(VI) as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

(VII) o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

Art. 186

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

(I) o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

(II) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

(III) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Patrimônio Líquido

Art. 182

A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(I) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

(II) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei 6.404/1976.

Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da entidade.

As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Notas explicativas

Art. 176, Seção II, § 5º

As notas explicativas devem :

(I) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

(II) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

(III) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3o);

(IV) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

(V) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

(VI) o número, espécies e classes das ações do capital social;

(VII) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

(VIII) os ajustes de exercícios anteriores; e

(IX) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

7. Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade- IFRS

7.1 Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

CPC 37.20	*IFRS 1.20*	O CPC 37/IFRS 1 não prevê exceções de apresentação e evidenciação exigidas em outras IFRSs.
CPC 37.21	*IFRS 1.21*	Para cumprir o CPC 26/IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras em IFRS devem incluir ao menos três balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado, duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do valor adicionado (se requeridas pelo órgão regulador ou apresentadas espontaneamente) e as respectivas notas explicativas, incluindo a informação comparativa.
	Insights 6.1.1470.20	*Além de apresentar um terceiro balanço patrimonial à data de transição, o CPC 37/ IFRS 1 também exige a apresentação de 'notas explicativas'. Em nosso ponto de vista, este requisito deve ser interpretado como exigindo a divulgação das notas que são relevantes para uma compreensão de como a transição do GAAP anteriores para as Normas Contábeis em IFRS afetou a posição financeira do adotante pela primeira vez na data da transição, ou seja, nem todas as notas relacionadas com o terceiro balanço são exigidos em todas as circunstâncias. Um adotante pela primeira vez pode abordar a sua decisão sobre as divulgações de notas relevantes assumindo primeiro que todas as notas são necessárias e depois considerando quais as divulgações de notas que não são relevantes para uma compreensão do efeito da transição para as Normas Contábeis em IFRS e que podem ser omitidas. Ao decidir quais notas e outras informações comparativas devem ser omitidas, é dada atenção à materialidade e aos fatos e circunstâncias particulares do adotante pela primeira vez, incluindo requisitos legislativos e outros da jurisdição em que o adotante pela primeira vez opera.*
CPC 37.22	*IFRS 1.22*	Se alguma demonstração financeira contiver resumos históricos ou informações comparativas de acordo com o GAAP anterior, então:
CPC 37.22(a)	*IFRS 1.22(a)*	(a) nominar destacadamente a informação gerada pelos critérios contábeis anteriores como não sendo elaborada de acordo com as IFRSs; e
CPC 37.22(b)	*IFRS 1.22(b)*	(b) evidenciar a natureza dos principais ajustes que seriam feitos de acordo com as IFRSs. A entidade não precisa quantificar esses ajustes.
CPC 37.23	*IFRS 1.23*	Explique de que forma a transição dos critérios contábeis anteriores para as IFRSs afetaram sua posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa).
CPC 37.24-26	*IFRS 1.24-26*	Para cumprir o CPC 37/IFRS 1.23, inclua nas primeiras demonstrações financeiras em IFRS as seguintes reconciliações. As reconciliações devem fornecer detalhes suficientes para permitir aos usuários compreender os ajustes materiais ao balanço patrimonial, a demonstração do resultado e resultado abrangente, e devem distinguir a correção de erros cometidos no GAAP anterior e quando das alterações nas políticas contábeis:
CPC 37.24(a)	*IFRS 1.24(a)*	(a) as conciliações do patrimônio líquido divulgado pelos critérios contábeis anteriores em relação ao patrimônio líquido de acordo com as IFRSs para as seguintes datas:
CPC 37.24(a)(i)	*IFRS 1.24(a)(i)*	(i) a data de transição para IFRS; e

CPC 37.24(a)(ii)	*IFRS 1.24(a)(ii)*	(ii) o final do último período apresentado nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade de acordo com o GAAP anterior e;	
CPC 37.24(b)	*IFRS 1.24(b)*	(b) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para o último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para o mesmo período. Se houver sido divulgada a demonstração do resultado abrangente, o mesmo é aplicável a ela;	
CPC 37.24(c)	*IFRS 1.24(c)*	(c) se a entidade reconheceu ou reverteu qualquer perda por redução ao valor recuperável em sua primeira vez na elaboração do balanço patrimonial de abertura em IFRSs, as notas explicativas que a IAS 36 – Impairment of Assets teria requerido se a entidade tivesse reconhecido tais perdas ou reversões no período iniciado na data de transição para as IFRSs (ver Capítulo 2.8).	
	Insights 6.1.1470.90	*Em nosso ponto de vista, não é suficiente incluir uma referência cruzada às divulgações publicadas anteriormente sobre o impacto da transição para as Normas Contábeis em IFRS nas primeiras demonstrações financeiras. Acreditamos que uma referência a informações voluntárias adicionais publicadas anteriormente, por exemplo, uma análise mais detalhada, é permitida, se essa informação cumprir integralmente todos os requisitos das Normas Contábeis em IFRS e a referência não implicar que a informação adicional publicada anteriormente tenha sido auditada, se não for o caso.*	
CPC 37.25	*IFRS 1.25*	Se a entidade apresentou uma demonstração dos fluxos de caixa de acordo com seus GAAP anteriores, explique também os ajustes materiais na demonstração dos fluxos de caixa.	
CPC 37.26	*IFRS 1.26*	Distinguir os erros cometidos de acordo com o GAAP anterior das alterações nas políticas contábeis com relação as reconciliações exigidas pelo CPC 37/IFRS 1.24(a)–(b).	
CPC 37.27A	*IFRS 1.27A*	Se durante o período relativo às primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs a entidade mudar suas políticas contábeis ou o uso das isenções contidas no CPC 37/IFRS 1, então explique as mudanças entre seu primeiro relatório contábil intermediário de acordo com as IFRSs e suas primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs, conforme item CPC 37/IFRS 1.23, e deve atualizar as conciliações requeridas pelo item 24(a) e (b) do CPC 37/IFRS 1.	
CPC 37.28	*IFRS 1.28*	Se a entidade não apresentou demonstrações financeiras de períodos anteriores, divulgue esse fato nas suas primeiras demonstrações financeiras em IFRS.	
CPC 37.29	*IFRS 1.29*	Se um ativo financeiro anteriormente reconhecido for designado como um ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o CPC 37/ IFRS 1.D19A, então divulgue o valor justo de ativos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações contábeis anteriores.	
CPC 37.29A	*IFRS 1.29A*	Se um passivo financeiro anteriormente reconhecido for designado como um passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o CPC 37/ IFRS 1.D19A, então divulgue o valor justo de passivos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações contábeis anteriores.	

CPC 37.30	*IFRS 1.30*	Quando a entidade fizer uso, nas suas demonstrações financeiras de abertura em IFRS, do custo atribuído (deemed cost), para um ativo imobilizado, propriedade para investimento, ativo intangível ou de direito de uso, então divulgue para cada linha no balanço patrimonial de abertura:
CPC 37.30(a)	*IFRS 1.30(a)*	(a) a soma daqueles valores justos; e
CPC 37.30(b)	*IFRS 1.30(b)*	(b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.
CPC 37.31A	*IFRS 1.31A*	Se a entidade utilizar os valores justos na sua demonstração financeira de abertura de acordo com as IFRS como custo atribuído para ativos de petróleo e gás, então divulgue nas suas primeiras demonstrações financeiras esse fato e a base sobre a qual as quantias escrituradas determinadas de acordo com o GAAP anterior foram imputadas.
CPC 37.31B	*IFRS 1.31B*	Se a entidade utilizar a isenção prevista no CPC 37/IFRS 1.D8B para operações sujeitas a tarifas reguladas, então divulgue esse fato e a base sobre a qual as quantias escrituradas foram determinadas de acordo com o GAAP anterior.
CPC 37.D2	*IFRS 1.D2*	Para todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais o CPC 10/ IFRS 2 não foi aplicada, divulgue as informações exigidas pelo CPC 10/IFRS 2.44-45.
CPC 37.31C	*IFRS 1.31C*	Se a entidade optar por mensurar ativos e passivos pelo valor justo e usar esse valor justo como custo atribuído em sua demonstração financeira de abertura de acordo com as IFRS devido à hiperinflação severa (ver IFRS 1.D26-D30), então divulgue na primeira demonstrações financeiras em IFRS uma explicação de como e por que a entidade tinha, e depois deixou de ter, uma moeda funcional que possui ambas as seguintes características:
CPC 37.31C(a)	*IFRS 1.31C(a)*	(a) um índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda; e
CPC 37.31C(b)	*IFRS 1.31C(b)*	(b) não existe conversibilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.
CPC 37.23A	*IFRS 1.23A*	A entidade pode ter aplicado as IFRS num período anterior, mas cujas demonstrações financeiras anuais anteriores mais recentes não continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS. Se a entidade posteriormente retomar a aplicação das IFRS, então divulgue:
CPC 37.23A(a)	*IFRS 1.23A(a)*	(a) a razão pela qual deixou de aplicar as IFRS; e
CPC 37.23A(b)	*IFRS 1.23A(b)*	(b) a razão pela qual está retomando a aplicação das IFRS.
CPC 37.23B	*IFRS 1.23B*	Se a entidade referida no CPC 37/ IFRS 1.23A acima decidir, ao retomar a aplicação das IFRS, aplicar as IFRS retrospectivamente de acordo com a CPC 23/IAS 8 como se a entidade nunca tivesse parado de aplicar as IFRS, então explique as razões para a escolha.

Apêndice I - Pronunciamentos, Orientações e Interpretações Técnicas do CPC e correspondentes normas internacionais

Correlação CPC Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação IASB Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
Pronunciamento Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro 00 (R2)	*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*	NBC TG Estrutura Conceitual	Resolução CVM 136/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual (A)	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN n° 4.924/21 Resolução BCB n° 120/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) (R1)	*IFRS for SMEs*	NBC TG 1000 (R1)	-	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
CPC Entidades em Liquidação	*Não há*	NBC TG 900	Resolução CVM 28/21	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos	*IAS 36 - Impairment of Assets*	NBC TG 01 (R4)	Resolução CVM 90/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN n° 4.924/21 Resolução BCB n° 120/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 02 (R2) - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	*IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*	NBC TG 02 (R3)	Resolução CVM 91/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa	*IAS 7 - Statement of Cash Flows*	NBC TG 03 (R3)	Resolução CVM 92/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.818/20 Resolução BCB nº 2/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 04 (R1) - Ativo Intangível	*IAS 38 — Intangible Assets*	NBC TG 04 (R4)	Resolução CVM 93/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas	*IAS 24 - Related Party Disclosures*	NBC TG 05 (R3)	Resolução CVM 94/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.818/20 Resolução BCB nº 2/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 06 (R2) - Arrendamentos	*IFRS 16 - Leases*	NBC TG 06 (R3)	Resolução CVM 95/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais	*IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*	NBC TG 07 (R2)	Resolução CVM 96/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
CPC 08 (R1) - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	*IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement*	NBC TG 08	Resolução CVM 188/23	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 09 (R1) - Demonstração do Valor Adicionado	*Não há*	NBC TG 09 (R1)	Resolução CVM 199/24	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 10 (R1) - Pagamento Baseado em ações	*IFRS 2 - Share-based Payment*	NBC TG 10 (R3)	Resolução CVM 97/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução nº 3.989/11 Resolução BCB nº 8/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 11 - Contratos de Seguro	*IFRS 4 - Insurance Contracts*	NBC TG 11 (R1)		Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
CPC 12 (R1) - Ajuste a Valor Presente	*Não há*	NBC TG 12 (R1)	Resolução CVM 190/23	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)N	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 13 - Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08	*Não há*	NBC TG 13	Resolução CVM 140/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
CPC 15 (R1) - Combinação de Negócios	*IFRS 3 - Business Combinations*	NBC TG 15 (R4)	Resolução CVM 71/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 16 (R1) - Estoques	*IAS 2 - Inventories*	NBC TG 16 (R2)	Resolução CVM 99/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 18 (R2)- Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	*IAS 28 - Investments in Associates*	NBC TG 18 (R3)	Resolução CVM 118/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 19 (R2) – Negócios em Conjunto	*IFRS 11 - Joint Arrangements*	NBC TG 19 (R2)	Resolução CVM 100/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
CPC 20 (R1) - Custos de Empréstimos	*IAS 23 - Borrowing Costs*	NBC TG 20 (R2)	Resolução CVM 101/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 21 (R1) - Demonstração Intermediária	*IAS 34 - Interim Financial Reporting*	NBC TG 21 (R4)	Resolução CVM 102/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 22 - Informações por Segmento	*IFRS 8 - Operating Segments*	NBC TG 22 (R2)	Resolução CVM 103/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	*IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*	NBC TG 23 (R2)	Resolução CVM 104/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.924/21 Resolução BCB n° 120/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 24 - Evento Subsequente	*IAS 10 - Events after the Reporting Period*	NBC TG 24 (R2)	Resolução CVM 105/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.818/20 Resolução BCB n° 2/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 25 - Provisão e Passivo e Ativo Contingentes	*IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*	NBC TG 25 (R2)	Resolução CVM 72/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 3.823/09 Resolução BCB nº 9/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis	*IAS 1 - Presentation of Financial Statements*	NBC TG 26 (R5)	Resolução CVM 106/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 27 - Ativo Imobilizado	*IAS 16 - Property, Plant and Equipment*	NBC TG 27 (R4)	Resolução CVM 73/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 28 - Propriedade para Investimento	*IAS 40 - Investment Property*	NBC TG 28 (R4)	Resolução CVM 107/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN n° 4.967/21 Resolução BCB n° 170/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	*IAS 41 - Agriculture*	NBC TG 29 (R2)	Resolução CVM 74/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
CPC 31 - Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	*IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*	NBC TG 31 (R4)	Resolução CVM 108/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 32 - Tributos sobre Lucro	*IAS 12 - Income Taxes*	NBC TG 32 (R4)	Resolução CVM 109/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 33 (R1) - Benefícios a Empregados	*IAS 19 - Employee Benefits*	NBC TG 33 (R2)	Resolução CVM 110/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.877/20 Resolução BCB nº 59/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 35 (R2) - Demonstrações Separadas	*IAS 27 - Separate Financial Statements*	NBC TG 35 (R2)	Resolução CVM 111/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
CPC 36 (R3) - Demonstrações Consolidadas	*IFRS 10 - Consolidated Financial Statements*	NBC TG 36 (R3)	Resolução CVM 112/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	*IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*	NBC TG 37 (R5)	Resolução CVM 75/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	*IAS 32 - Financial Instruments: Presentation*	NBC TG 39 (R5)	Resolução CVM 120/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 40 (R1) - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	*IFRS 7 - Financial Instruments: Disclosures*	NBC TG 40 (R3)	Resolução CVM 121/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 41 - Resultado por Ação	*IAS 33 - Earnings Per Share*	NBC TG 41 (R2)	Resolução CVM 113/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	Resolução CMN nº 4.818/20 Resolução BCB nº 2/20	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 42 - Contabilidade em Economia Hiperinflacionária	*IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*	NBC TG 42	Resolução CVM 139/22	-	-	-	-	-

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
CPC 43 (R1) - Adoção Inicial dos CPCs 15 e 41	*IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*	NBC TG 43	Resolução CVM 140/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 44 – Demonstrações Combinadas	*Não há*	NBC TG 44	Resolução CVM 141/22	-	-	-	-	-
CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades	*IFRS 12 - Disclosure of Interests in Other Entities*	NBC TG 45 (R3)	Resolução CVM 114/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	-	-	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 46 – Mensuração do Valor Justo	*IFRS 13 – Fair Value Measurament*	NBC TG 46 (R2)	Resolução CVM 115/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	-	Resolução CMN n° 4.924/21 Resolução BCB n° 120/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente	*IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers*	NBC TG 47	Resolução CVM 116/22	-	-	Resolução CMN n° 4.924/21 Resolução BCB n° 120/21	Circular 678/22	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 48 - Instrumentos Financeiros	*IFRS 9 - Financial Instruments*	NBC TG 48	Resolução CVM 76/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	-	-	-	Resolução Normativa 528/22 - Anexo I
CPC 49 - Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria	*IAS 26 - Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans*	NBC TG 49	-	-	-	-	-	-
CPC 50 - Contratos de Seguro	*IFRS 17 – Insurance Contracts*	NBC TG 50	Resolução CVM 42/21	-	-	-	-	-
ICPC 01(R1) - Contratos de Concessão	*IFRIC 12 - Service Concession Arrangements*	NBC ITG 01 (R1)	Resolução CVM 122/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
ICPC 07 - Distribuição de Dividendos in Natura	*IFRIC 17 - Distributions of Non-cash Assets to Owners*	NBC ITG 07 (R1)	Resolução CVM 123/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
ICPC 08 (R1) - Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	*Não há*	NBC ITG 08	Resolução CVM 143/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
ICPC 09 (R2) - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial	*Não há*	NBC ITG 09 (R1)	Resolução CVM 124/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual (A)	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22 (A)	-
ICPC 10 - Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43	*Não há*	NBC ITG 10	Resolução CVM 144/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	*IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*	NBC ITG 12	Resolução CVM 125/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
ICPC 13 - Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	*IFRIC 5 - Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds*	NBC ITG 13 (R2)	Resolução CVM 126/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
ICPC 14 - Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	*IFRIC 2 - Members´Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments*	-	-	-	-	-	-	-
ICPC 15 - Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos	*IFRIC 6 - Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment*	NBC ITG 15	Resolução CVM 145/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
ICPC 16 - Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais	*IFRIC 19 - Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments*	NBC ITG 16 (R2)	Resolução CVM 127/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Circular 678/22	-
ICPC 17 - Contratos de concessão – Evidenciação	*SIC 29 - Service Concession Arrangements: Disclosures*	NBC ITG 17	Resolução CVM 128/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
ICPC 18 - Custos de Remoção de Estéril (Stripping) de Mina de Superfície na Fase de Produção	*IFRIC 20 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*	NBC ITG 18	Resolução CVM 129/22	-	-	-	-	-
ICPC 19 - Tributos	*IFRIC 21 Levies*	NBC ITG 19	Resolução CVM 146/22	-	-	-	Circular 678/22	-
ICPC 20 - Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio (Funding) Mínimo e sua Interação	*IFRIC 14 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction*	NBC ITG 20	Resolução CVM 147/22	-	-	-	Circular 678/22	-
ICPC 21 - Transação em Moeda Estrangeira e Adiantamento	*IFRIC 22 - Foreign Currency Transactions and Advance Consideration*	NBC ITG 21	Resolução CVM 130/22	-	-	-	-	-
ICPC 22 - Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro	*IFRIC 23 - Uncertainty over Income Tax Treatments*	NBC ITG 22	Resolução CVM 148/22	-	-	-	-	-
ICPC 23 Aplicação da Abordagem de Atualização Monetária Prevista no CPC 42	*IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*	NBC ITG 23	Resolução CVM 149/22	-	-	-	-	-
OCPC 01 (R1) - Entidades de Incorporação Imobiliária	*Não há*	NBC CTG 01	Resolução CVM 131/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
OCPC 02 - Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	*Não há*	NBC CTG 02	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 01/09	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	Carta Circular SUSEP/CGSOA 01/15	-
OCPC 04 - Aplicação da interpretação técnica ICPC 02 às entidades de incorporação imobiliária brasileiras	*Não há*	NBC CTG 04	Resolução CVM 150/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-
OCPC 05 - Contrato de Concessão	*Não há*	NBC CTG 05	Resolução CVM 132/22	Resolução Normativa 933/21 - Manual	Manual de contabilidade - Revisão nº 2 (2022)	-	-	-

Pronunciamento, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CFC - Conselho Federal de Contabilidade	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
OCPC 06 - Apresentação de Informações Financeiras Pro Forma	*Não há*	NBC CTG 06	Resolução CVM 151/22	-	-	-	-	-
OCPC 07 (R1) - Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral	*Não há*	NBC CTG 07	Resolução CVM 189/23	-	-	-	-	-
OCPC 08 - Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade	*Não há*	NBC CTG 08	Resolução CVM 153/22	-	-	-	-	-
OCPC 09 - Relato Integrado	*International Integrated Reporting Council (IIRC) Framework*	NBC CTG 09	Resolução CVM 14/20	-	-	-	-	-

Apêndice II - Novas normas contábeis ou revisões de normas contábeis para 2025 e períodos posteriores

Desde a edição de 2024 desta publicação, várias normas, alterações ou interpretações de normas foram emitidas. Este apêndice lista esses novos requisitos que foram emitidas pelo IASB em 31 de agosto de 2025.

O Apêndice contempla duas tabelas, conforme segue:

- **Novos requerimentos já efetivos -** essa tabela lista as recentes alterações das IFRSs que devem ser adotadas para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2025.
- **Requerimentos aplicáveis para períodos posteriores -** essa tabela lista as alterações recentes nas IFRS, que devem ser aplicadas nos períodos anuais iniciados após 1º de janeiro de 2025 e que estão disponíveis para adoção antecipada nos períodos anuais iniciados em 1º de janeiro de 2025.

As tabelas também incluem referência às Seções deste *Checklist* que estabelecem os requisitos de divulgação correspondentes e, para os requerimentos aplicáveis para períodos posteriores, incluem referências para outras publicações KPMG que contemplam orientações mais detalhadas sobre as respectivas normas. Todas as datas efetivas nas tabelas referem-se ao início de um período contábil anual.

Novos requerimentos já efetivos e requerimentos aplicáveis para períodos posteriores

Vigência	Novas normas ou revisões de normas e interpretações	Capítulo do Check List	Publicação KPMG
1º de janeiro de 2025	Moeda não conversível em outra moeda - Alterações ao CPC 02(R2)/IAS 21	1.8	Insights into IFRS (2.7.94, 2.7.250), article
1º de janeiro de 2026	Melhorias anuais nas normas contábeis IFRS – volume 11	N/A	Insights into IFRS (5.1.379, 7.1.155, 7.7.22), article
	Classificação e mensuração de instrumentos financeiros – Alterações à IFRS 9 e IFRS 7	a	Insights into IFRS (2.3.15, 7.4.175, 7.4.295, 7.4.335, 7.4.372, 7.4.385, 7.6.15, 7.6.65, 7.6.365, 7.10.235, 7.10.357, 7.11.260), Classification of financial assets article, Settlement by electronic payments article
	Contratos com referência à eletricidade dependente da natureza – Alterações à IFRS 9 e na IFRS 7	a	Insights into IFRS (7.1.235, 7.9.305, 7.10.677, 7.11.270), article
1º de janeiro de 2027	IFRS 18 Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Financeiras	N/Ac	Insights into IFRS (1.2.45, 2.1.15, 2.3.35, 2.3.55, 3.1.15, 4.1.13, 4.1.75, 4.1.95, 4.1.125, 4.1.135, 4.1.145, 4.1.155, 4.1.165, 4.1.175, 4.1.215,
	IFRS 19 Subsidiárias sem Responsabilidade Pública: Divulgação	N/Ac	Insights into IFRS (1.1.185 and 1.1.203), Article
To be determined[b]	Venda ou contribuição de ativos entre um investidor e sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto (alterações à CPC 36(R3)/IFRS 10 e CPC 18(R2)/IAS 28)	N/Ad	

[a] Este guia não cobre a adoção voluntária antecipada da Classificação e mensuração de instrumentos financeiros – Alterações à IFRS 9 e IFRS 7 e Contratos com referência à eletricidade dependente da natureza – Alterações à IFRS 9 e 7. Estas normas não foram recepcionadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Para a visualização dos requerimentos de divulgação da adoção voluntária antecipada, vide a seção 6.1 e 6.2, respectivamente, do Annual disclosure checklist IFRS.

[b] A data em que essas alterações entram em vigor foi postergada por tempo indeterminado. A adoção antecipada continua a ser permitida.

[c] Esta publicação não inclui os requisitos de divulgação relacionados ao IFRS 18 ou IFRS 19.

[d] Estas novas alterações em vigor não acrescentam novas divulgações nem alteram as existentes.

Contato

Coordenação Técnica

Leonardo C. Lima

Marcio C. Rost

Tiago S. Bernert

Sócios do Departamento

de Práticas Profissionais

dpp@kpmg.com.br

Equipe Técnica

Leonardo Montanari

www.kpmg.com.br

/kpmgbrasil

kpmg.com/BR

© 2025 KPMG Auditores Independentes Ltda., uma sociedade simples brasileira de responsabilidade limitada e firma-membro da organização global KPMG de firmas membro independentes licenciadas da KPMG International Limited, uma empresa inglesa privada de responsabilidade limitada. Todos os direitos reservados.

O nome KPMG e o seu logotipo são marcas utilizadas sob licença pelas firmas-membro independentes da organização global KPMG.

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de nenhum indivíduo específico ou entidade. Embora tenhamos nos empenhado em prestar informações precisas e atualizadas, não há nenhuma garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreender qualquer ação sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.