GIOVANNI PACELLI

CONTABILIDADE GERAL

Abordagem integrada

5ª edição | Revista atualizada ampliada

2027

EDITORA JusPODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO 18

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: VISÃO GERAL

1. FINALIDADE

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade.

O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.

As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

a) ativos;

b) passivos;

c) patrimônio líquido;

d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;

e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e

f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EXIGÍVEIS – VISÃO GERAL

De acordo com a Lei nº 6.404/1976:

> *Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:*
>
> ***I – balanço patrimonial;***
>
> ***II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;***
>
> ***III – demonstração do resultado do exercício; e***
>
> ***IV – demonstração dos fluxos de caixa;***
>
> ***V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado***
>
> *§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com **a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior**.*
>
> *§ 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».*
>
> *§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.*
>
> *§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.*
>
> *[...]*
>
> *§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.*
>
> *§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo.*
>
> *Art. 186.[...]*
>
> *§ 2º 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.*

De acordo com o CPC 51:

> ***10.** Um conjunto completo de demonstrações contábeis compreende:*
>
> ***(a)** demonstração (ou demonstrações) de desempenho financeiro do período (ver item 12);*
>
> ***(b)** balanço patrimonial ao final do período;*
>
> ***(c)** demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;*
>
> ***(d)** demonstração dos fluxos de caixa do período;*
>
> ***(e)** notas explicativas referentes ao período de reporte;*
>
> ***(f) i**nformações comparativas relativas ao período anterior, conforme especificado nos itens 31 e 32;*
>
> ***(g)** balanço patrimonial no início do período anterior, se exigido pelo item 37; e*
>
> ***(h)** demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA), se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.*

O Quadro 18.1 contém a visão geral das demonstrações contábeis à luz dos normativos.

Chamada 121 do autor: Visão Geral das Demonstrações Contábeis



Quadro 18.1: Visão Geral das Demonstrações Contábeis

Relatório Geral Financeiro[a]	É uma demonstração contábil obrigatória à luz da Lei nº 6.404/1976?	É uma demonstração contábil[a] obrigatória à luz do CPC 26[c] ou outro CPC?
Balanço Patrimonial	Sim	Sim (CPC 51)
Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados	Sim (**pode** ser incorporada pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido[d])	**Não**
Demonstração das Mutações do Patrimônio	**Não**	Sim (CPC 51)
Demonstração do Resultado	Sim	Sim (CPC 51)
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Sim. Dispensada para Cia Fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).	Sim (CPC 51 e CPC 03)
Demonstração do Valor Adicionado	Sim, **para Cia aberta**. Demais casos: facultativo.	Sim (CPC 09 e CPC 51), se exigido legalmente ou por algum órgão regulador. Atualmente obrigatório para Cias Abertas[e]. Demais casos: facultativo.
Notas Explicativas	Sim	Sim (CPC 51)
Informações comparativas com o período anterior	Sim	Sim
Demonstração do Resultado Abrangente	**Não**	Sim (CPC 51)
Balancete de Verificação	**Não**	**Não**
Balanço Social	**Não**	**Não**

Legenda: (a) Termo do CPC 00. (b) O CPC 51 usa o termo *demonstrações contábeis para fins gerais*. (c) O CPC 51 foi aprovado pelos seguintes órgãos reguladores: **CVM** (Resolução 237/2025), CFC (Resolução NBC TG 51/2025). (d) Facultativa (Lei nº 6.404/1976, Art. 186. § 2º). (e) A CVM por meio da resolução 117/2022 e o CFC por meio da resolução NBC TG 09 aprovaram o CPC 09 e definiram que a DVA é obrigatória para as Companhias abertas.

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

De acordo com a Lei nº 11.638/2007:

> *Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte*
>
> *Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976,* ***sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários****.*
>
> *Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).*

Desse modo, as Sociedades de Grande Porte devem seguir as demonstrações consideradas obrigatórias inclusive a DVA.

Demonstrações Financeiras para Pequenas Empresas

De acordo com a NBC TG 1001 – Contabilidade para pequenas empresas:

> *2.5 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade compreende:*
>
> ***(a)balanço patrimonial;***
>
> ***(b)demonstração do resultado do período de divulgação;***
>
> ***(c)demonstração das mutações do patrimônio líquido;***
>
> ***(d)demonstração dos fluxos de caixa;***
>
> ***(e)notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.***
>
> *3.6 Essas demonstrações devem estar devidamente identificadas, com referência clara à data ou ao período a que se referem, à unidade monetária utilizada (reais, milhares ou milhões de reais) e devem ser apresentadas de forma a facilitar sua leitura e seu entendimento.*

Conclui-se que não se exige DRA e DVA para pequenas empresas.

Demonstrações Financeiras para Microentidades

De acordo com a NBC TG 1002 – Contabilidade para microentidades:

> *3.6 O conjunto completo de demonstrações contábeis da microentidade deve incluir as seguintes demonstrações:*
>
> ***(a) balanço patrimonial;***
>
> ***(b) demonstração do resultado do exercício;***
>
> ***(c) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.***
>
> 3.7 ***A microentidade não está obrigada a elaborar notas explicativas, mas é incentivada a elaborar e divulgá-las. Mas está obrigada às declarações citadas no item 3.2.***
>
> [...]
>
> *3.2 A microentidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com esta Norma deve, ao final das demonstrações,* ***fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade ao final das demonstrações, e deve informar a atividade operacional da microentidade****.*

Conclui-se que não se exige DMPL, DRA, DFC, DVA e Notas Explicativas para microentidades.

Os modelos mais robustos de apresentação e divulgação das demonstrações contábeis, a exemplo do CPC 51 que atualizou a Demonstração do Resultado, se aplicam a todas as empresas?

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis reforça que Pronunciamento Técnico CPC 51 **não se aplica às entidades PME**, as quais aplicam o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. De maneira semelhante, **também não se aplica às entidades definidas como Pequenas Empresas e Microentidades**, as quais aplicam, respectivamente, as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TG1001 e 1002.

Fonte: Relatório da audiência pública do Pronunciamento Técnico CPC 51 - apresentação e divulgação nas demonstrações contábeis. Brasília, 10 de outubro de 2025.

3. REQUISITOS GERAIS PARA DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3.1. Materialidade

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

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

Informações são obscurecidas se forem comunicadas de uma forma que teria um efeito similar para os usuários primários das demonstrações contábeis ao de omitir ou divulgar de forma distorcida essas informações.

Os exemplos a seguir são circunstâncias que podem resultar em informações materiais sendo obscurecidas:

(a) informações materiais sobre um item, transação ou outro evento material são divulgadas nas demonstrações contábeis, mas a linguagem utilizada é vaga ou não está clara.
b) informações materiais sobre um item, transação ou outro evento material estão dispersas nas demonstrações contábeis.
(c) itens, transações ou outros eventos diferentes estão agregados de forma inadequada.
(d) itens similares, transações ou outros eventos estão desagregados de forma inadequada.
(e) a compreensibilidade das demonstrações contábeis é reduzida como resultado de informações materiais terem sido ocultadas por informações imateriais na medida em que um usuário primário é incapaz de determinar quais informações são materiais.

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

Muitos investidores, mutuantes e outros credores, existentes e potenciais, não podem exigir que as entidades que reportam forneçam informações diretamente a eles, devendo se basear em demonstrações contábeis para fins gerais para obter

muitas das informações financeiras de que necessitam. Consequentemente, eles são os usuários primários aos quais se destinam as demonstrações contábeis para fins gerais. Demonstrações contábeis são elaboradas para usuários que têm um conhecimento razoável das atividades comerciais e econômicas e que revisam e analisam as informações de modo diligente. Algumas vezes, mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar o auxílio de um consultor para compreender informações sobre fenômenos econômicos complexos.

3.2. As funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas

Ao aplicar o item 17(a)[1] do CPC 51, a entidade fornece nas notas explicativas as informações necessárias para que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias. Exemplos dessas informações incluem:

(a) desagregação das rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias.
(b) descrições das características das rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias.
(c) informações sobre os métodos, premissas e julgamentos utilizados no reconhecimento, mensuração e apresentação dos itens incluídos nas demonstrações contábeis primárias.

Ao aplicar o item 17(b)[2], a entidade complementa as demonstrações contábeis primárias com informações adicionais necessárias para atingir o objetivo das demonstrações contábeis, qual seja:

(a) informações especificamente exigidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC (ver item 19), por exemplo: (i) informações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes sobre os ativos contingentes e passivos contingentes não reconhecidos da entidade; e (ii) informações exigidas pelo CPC 39 sobre a exposição da entidade a vários tipos de riscos, tais como risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado.
(b) informações adicionais às especificamente exigidas pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC (ver item 20).

1 17. A função das notas explicativas é fornecer informações materiais necessárias para:
(a) permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias;

2 17. A função das notas explicativas é fornecer informações materiais necessárias para:
(...)
(b) complementar as demonstrações contábeis primárias com informações adicionais para atingir o objetivo das demonstrações contábeis.

3.3. Informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias

O item 23[3] explica que a entidade não precisa apresentar separadamente uma rubrica em uma demonstração contábil primária se isso não for necessário para que a demonstração forneça um resumo estruturado útil, mesmo que a rubrica seja exigida pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC. Por exemplo, a entidade não precisa apresentar uma rubrica listada no item 75 se isso não for necessário para que a demonstração do resultado forneça um resumo estruturado útil de receitas e despesas, ou uma rubrica listada no item 103 se isso não for necessário para que o balanço patrimonial forneça um resumo estruturado útil de ativos, passivos e patrimônio líquido. Se a entidade não apresentar as rubricas listadas nos itens 75 e 103, ela deve divulgar os itens nas notas explicativas se as informações resultantes forem materiais (ver item 42).

Por outro lado, ao aplicar o item 24[4], a entidade deve apresentar rubricas adicionais às indicadas nos itens 75[5] e 103[6] se essas apresentações forem necessárias para

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

4 A entidade deve apresentar rubricas e subtotais adicionais se essas apresentações forem necessárias para que uma demonstração contábil primária forneça um resumo estruturado útil. Quando a entidade apresenta rubricas ou subtotais adicionais, essas rubricas ou subtotais devem:
(a) compreender valores reconhecidos e mensurados de acordo com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC;
(b) ser compatíveis com a estrutura da demonstração criada pelos requisitos indicados no item 22;
(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 30; e
(d) não ser apresentados de forma mais destacada do que os totais e subtotais exigidos pelos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

5 A entidade deve apresentar na demonstração do resultado os itens de (ver item B77):
(a) valores exigidos por este Pronunciamento, a saber:
(i) receitas, apresentando separadamente as rubricas descritas em (b)(i) e (c)(i);
(ii) despesas operacionais, apresentando rubricas separadas conforme exigido pelos itens 78 e 82(a);
(iii) parcela de lucro ou prejuízo de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial;
(iv) despesa ou receita de tributos sobre o lucro; e
(v) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver CPC 31);
(b) valores exigidos pelo CPC 48, a saber:
(i) receitas de juros calculadas utilizando o método de juros efetivos;
(ii) perda por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na remensuração do valor recuperável) determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48;
(iii) ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

que a demonstração do resultado forneça um resumo estruturado útil de receitas e despesas ou para que o balanço patrimonial forneça um resumo estruturado útil dos ativos, passivos e patrimônio líquido.

3.4. Identificação das demonstrações contábeis

O item 25[7] exige que a entidade identifique claramente as demonstrações contábeis e as diferencie de outras informações no mesmo documento publicado. A entidade cumpre esses requisitos apresentando títulos apropriados para as páginas,

---

(iv) qualquer ganho ou perda resultante da diferença entre o valor justo de um ativo financeiro e o seu custo amortizado anterior na data da reclassificação da mensuração ao custo amortizado à mensuração ao valor justo por meio do resultado; e
(v) qualquer ganho ou perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes que seja reclassificada para lucro ou prejuízo na data de reclassificação de um ativo financeiro da mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes à mensuração ao valor justo por meio do resultado; e
(c) valores exigidos pelo CPC 50, a saber:
(i) receita de seguro;
(ii) despesas de serviço de seguro de contratos emitidos dentro do alcance do CPC 50;
(iii) receitas ou despesas de contratos de resseguro mantidos;
(iv) receitas ou despesas financeiras de seguro de contratos emitidos dentro do alcance do CPC 50; e
(v) receitas ou despesas financeiras de contratos de resseguro mantidos.

6 103. A entidade deve apresentar no balanço patrimonial rubricas para:
(a) caixa e equivalentes de caixa;
(b) contas a receber de clientes e outras;
(c) estoques;
(d) ativos financeiros [excluindo os valores demonstrados em (a), (b) e (g)];
(e) o total de ativos classificados como mantidos para venda e ativos incluídos em grupos de alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com o CPC 31;
(f) ativos biológicos dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola;
(g) investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial;
(h) carteiras de contratos dentro do alcance do CPC 50 que sejam ativos, desagregados conforme requerido pelo item 78 do CPC 50;
(i) propriedades para investimento;
(j) imobilizado;
(k) intangível;
(l) ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill);
(m) contas a pagar a fornecedores e outras;
(n) provisões;
(o) passivos financeiros [excluindo os valores demonstrados em (m) e (n)];
(p) carteiras de contratos dentro do alcance do CPC 50 que sejam passivos, desagregados conforme requerido pelo item 78 do CPC 50;
(q) passivos e ativos fiscais correntes, conforme definido no CPC 32;
(r) passivos e ativos fiscais diferidos, conforme definidos no CPC 32; e
(s) passivos incluídos em grupos de alienação classificados como mantidos para venda, de acordo com o CPC 31.

7 A entidade deve identificar claramente as demonstrações contábeis e as distinguirá de outras informações constantes do mesmo documento publicado.

demonstrações, notas explicativas, colunas e outros. É exigido julgamento na determinação da melhor forma de fornecer essas informações. Por exemplo, se a entidade fornecer as demonstrações contábeis eletronicamente, a entidade considera outras formas de cumprir os requisitos – por exemplo, por meio da identificação digital apropriada das informações fornecidas nas demonstrações contábeis.

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

3.5. Consistência de apresentação, divulgação e classificação

O item 30(a)[8] exige que a entidade altere a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas demonstrações contábeis se for evidente que outra apresentação, divulgação ou classificação seria mais apropriada. Por exemplo, uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão das demonstrações contábeis, pode sugerir que as demonstrações contábeis precisam ser alteradas. A entidade está autorizada a alterar a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas suas demonstrações contábeis apenas se a alteração fornecer informações que sejam mais úteis aos usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a entidade continue a usar a apresentação, divulgação ou classificação revisada, de modo que a comparabilidade entre períodos não seja prejudicada. Ao fazer essas mudanças, a entidade reclassifica suas informações comparativas de acordo com os itens 33[9] e 34[10].

3.6. Informações comparativas

Quanto às informações comparativas requeridas, em alguns casos, as informações narrativas fornecidas nas demonstrações contábeis dos períodos de relatório precedentes continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade

8 A entidade deve manter a apresentação, divulgação e classificação de itens nas demonstrações contábeis de um período de reporte para o seguinte, salvo se:
(a) for aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou de uma revisão das suas demonstrações contábeis, que outra apresentação, divulgação ou classificação seria mais apropriada tendo em conta os critérios de seleção e aplicação de políticas contábeis no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Base de Preparação de Demonstrações contábeis (ver item B12); ou
(b) pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC exigirem uma alteração na apresentação, divulgação ou classificação.

9 33. Se a entidade alterar a apresentação, divulgação ou classificação de itens nas suas demonstrações contábeis, ela deve reclassificar valores comparativos, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando a entidade reclassificar valores comparativos, ela deve divulgar (inclusive no início do período anterior):
(a) a natureza da reclassificação;
(b) o valor de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e
(c) o motivo da reclassificação.

10 34. Quando for impraticável reclassificar valores comparativos, a entidade deve divulgar:
(a) o motivo da não reclassificação dos valores; e
(b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os valores tivessem sido reclassificados.

divulga no período corrente detalhes de uma disputa judicial cujo desfecho era incerto no final do período precedente e que ainda será resolvida. Os usuários de demonstrações contábeis poderiam se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período precedente e da divulgação de informações sobre os passos que foram tomados durante o período para resolver a incerteza.

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

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

4. AGREGAÇÃO E DESAGREGAÇÃO

4.1. Processo de agregação e desagregação

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

Para aplicar os requisitos do item 41[11], a entidade deve agregar itens com base em características compartilhadas (ou seja, agregará itens que tenham características semelhantes) e deve desagregar itens com base em características que não sejam

11 Para os fins deste Pronunciamento, um item é um ativo, passivo, instrumento ou reserva patrimonial, receita, despesa ou fluxo de caixa ou qualquer agregação ou desagregação desses ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa. A rubrica é um item apresentado separadamente nas demonstrações contábeis primárias.
Outras informações materiais sobre os itens são divulgadas nas notas explicativas. A menos que isso sobreponha os requisitos específicos de agregação ou desagregação dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, a entidade deve (ver itens de B16 a B23):
(a) classificar e agregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa em itens com base em características compartilhadas;
(b) desagregar itens com base em características que não são compartilhadas; (c) agregar ou desagregar itens para apresentar rubricas nas demonstrações contábeis primárias que cumpram a função das demonstrações contábeis primárias no fornecimento de resumos estruturados úteis (ver item 16);
(d) agregar ou desagregar itens para divulgar informações nas notas explicativas que cumpram a função das notas explicativas no fornecimento de informações materiais (ver item 17); e

compartilhadas (ou seja, deve desagregar itens que tenham características diferentes). Ao fazer isso, a entidade:

(a) deve identificar os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa que surgem de transações individuais ou de outros eventos.
(b) deve classificar e deve agregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa em itens com base nas suas características (por exemplo, a sua natureza, função, base de mensuração ou outra característica) de modo que resulte na apresentação nas demonstrações contábeis primárias de rubricas e divulgação nas notas explicativas de itens que possuem pelo menos uma característica semelhante.
(c) desagregará itens com base em características diferentes: (i) nas demonstrações contábeis primárias, conforme necessário para fornecer resumos estruturados úteis (conforme descrito no item 16); e (ii) nas notas explicativas, conforme necessário para fornecer informações materiais (conforme descrito no item 17).

A entidade pode aplicar **os passos do quadro anterior em ordem variável** para aplicar os princípios de agregação e desagregação do item 41.

4.2. Base de agregação e desagregação

Viu-se no tópico anterior que a entidade utiliza o seu julgamento para agregar e desagregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa de transações individuais e outros eventos com base em características semelhantes e diferentes. Os itens B78[12] e B110[13] estabelecem exemplos de características que a entidade considera ao fazer os seus julgamentos.

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

12 Os itens 24 e 41(c) exigem que a entidade apresente rubricas adicionais na demonstração do resultado se isso for necessário para fornecer um resumo estruturado útil das receitas e despesas da entidade. A entidade utiliza o seu julgamento para tomar essa decisão (incluindo se é necessário desagregar as rubricas listadas no item 75). Os itens 20 e 41(d) exigem que a entidade desagregue itens para divulgar informações materiais nas notas explicativas. A entidade também utiliza o seu julgamento para tomar essa decisão. O item 41 exige que a entidade baseie os seus julgamentos em uma avaliação sobre se os itens têm características que são compartilhadas (características semelhantes) ou características que não são compartilhadas (características diferentes). Essas características incluem:
(a) natureza (ver item 80);
(b) função nas atividades de negócio da entidade (ver item 81);
(c) persistência (incluindo a frequência do item de receita ou despesa ou se é recorrente ou não recorrente);
(d) base de mensuração;
(e) incerteza de mensuração ou incerteza de resultado (ou outros riscos associados a um item);
(f) tamanho;
(g) localização geográfica ou ambiente regulatório;
(h) efeitos fiscais (por exemplo, se diferentes alíquotas se aplicam a itens de receitas ou despesas); e
(i) se as receitas ou despesas surgem no reconhecimento inicial de uma transação ou evento ou de uma alteração subsequente na estimativa relativa à transação ou evento.

13 B110 Os itens 20 e 41(d) exigem que a entidade desagregue itens para divulgar informações materiais nas notas explicativas. A entidade utiliza o seu julgamento para fazer isso

Quanto mais semelhantes forem as características dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa, mais provável será que a sua agregação cumpra a função das demonstrações contábeis primárias (ou seja, fornecer resumos estruturados úteis, conforme descrito em item 16[14]) ou das notas explicativas (ou seja, fornecer informações materiais conforme descrito no item 17[15]). Quanto mais diferentes forem as características dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa, mais provável será que a desagregação dos itens cumpra as funções das demonstrações contábeis primárias ou das notas explicativas.

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

---

com base em uma avaliação sobre se os itens têm características que são compartilhadas (características semelhantes) ou características que não são compartilhadas (características diferentes). Essas características incluem:
(a) natureza;
(b) função nas atividades de negócio da entidade;
(c) duração e época da recuperação ou liquidação (incluindo se um ativo ou passivo é classificado como circulante ou não circulante ou se a sua recuperação ou liquidação faz parte do ciclo operacional da entidade);
(d) liquidez;
(e) base de mensuração;
(f) incerteza de mensuração ou incerteza de resultado (ou outros riscos associados a um item);
(g) tamanho;
(h) localização geográfica ou ambiente regulatório;
(i) tipo, por exemplo, o tipo de produto, serviço ou cliente;
(j) efeitos fiscais – por exemplo, se ativos ou passivos tiverem bases fiscais diferentes; e
(k) restrições ao uso de um ativo ou à transferibilidade de um passivo.

14 A função das demonstrações contábeis primárias é fornecer resumos estruturados dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade que reporta, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis para:
(a) obter uma visão geral compreensível dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa reconhecidos da entidade;
(b) fazer comparações entre entidades e entre períodos de reporte para a mesma entidade; e
(c) identificar itens ou áreas sobre os quais os usuários das demonstrações contábeis podem desejar obter informações adicionais nas notas explicativas.

15 17. A função das notas explicativas é fornecer informações materiais necessárias para:
(a) permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam as rubricas apresentadas nas demonstrações contábeis primárias (ver item B6); e
(b) complementar as demonstrações contábeis primárias com informações adicionais para atingir o objetivo das demonstrações contábeis (ver item B7).

Ao aplicar o item 41[16], a entidade desagregará itens que tenham características diferentes quando as informações resultantes forem materiais. Uma única característica diferente poderia resultar em informações materiais sobre itens desagregados.

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

5. DESCRIÇÃO DOS ITENS

O item 43[17] exige que a entidade identifique e descreva os itens apresentados ou divulgados de uma forma que represente fidedignamente as características do item.

16 41. Para os fins deste Pronunciamento, um item é um ativo, passivo, instrumento ou reserva patrimonial, receita, despesa ou fluxo de caixa ou qualquer agregação ou desagregação desses ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa. A rubrica é um item apresentado separadamente nas demonstrações contábeis primárias.
Outras informações materiais sobre os itens são divulgadas nas notas explicativas. A menos que isso sobreponha os requisitos específicos de agregação ou desagregação dos pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, a entidade deve (ver itens de B16 a B23):
(a) classificar e agregar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas ou fluxos de caixa em itens com base em características compartilhadas;
(b) desagregar itens com base em características que não são compartilhadas;
(c) agregar ou desagregar itens para apresentar rubricas nas demonstrações contábeis primárias que cumpram a função das demonstrações contábeis primárias no fornecimento de resumos estruturados úteis (ver item 16);
(d) agregar ou desagregar itens para divulgar informações nas notas explicativas que cumpram a função das notas explicativas no fornecimento de informações materiais (ver item 17); e
(e) assegurar que a agregação e a desagregação nas demonstrações contábeis não obscureçam informações materiais (ver item B3).

17 A entidade deve identificar e descrever os itens apresentados nas demonstrações contábeis primárias (ou seja, totais, subtotais e rubricas) ou itens divulgados nas notas explicativas de uma forma que represente fidedignamente as características do item (ver itens de B24 a

Esses itens serão frequentemente agregados de itens resultantes de transações individuais ou de outros eventos e poderão variar se forem agregados de itens para os quais as informações são materiais e itens para os quais as informações são imateriais. Especificamente, nas demonstrações contábeis primárias ou nas notas explicativas:

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

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

(c) um item sobre o qual as informações não são materiais pode ser agregado a outros itens para os quais as informações não são materiais – a entidade pode fornecer tal agregação para completar uma lista de itens e não seria obrigada a divulgar informações sobre itens desagregados, sujeitos **ao item (b) anterior**.

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

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

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

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

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

Se a entidade não conseguir encontrar uma identificação mais informativa do que "outro":

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

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

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

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

B26). Para representar fidedignamente um item, a entidade deve fornecer todas as descrições e explicações necessárias para que um usuário das demonstrações contábeis compreenda o item. Em alguns casos, a entidade pode precisar incluir nas descrições e explicações o significado dos termos que a entidade utiliza e informações sobre como agregou ou desagregou ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa.

6. COMPENSAÇÃO

O item 44[18] proíbe a entidade de compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que seja exigido ou permitido por pronunciamento, interpretação ou orientação do CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente requer que a entidade mensure receita de contratos com clientes ao valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de produtos ou serviços prometidos. O valor da receita reconhecida reflete quaisquer descontos comerciais e descontos por volume que a entidade permitir. Por outro lado, a entidade pode realizar, no curso de suas atividades normais, outras transações que não geram receita, porém são incidentais às atividades principais geradoras de receita. A entidade apresentaria nas demonstrações contábeis primárias ou divulgaria nas notas explicativas os resultados dessas transações, quando esta apresentação ou divulgação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando qualquer receita com a respectiva despesa decorrentes da mesma transação. Por exemplo:

(a) a entidade apresenta nas demonstrações contábeis primárias ou divulga nas notas explicativas os ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes deduzindo do valor da contraprestação na alienação o valor contábil do ativo e as respectivas despesas de venda;e
(b) a entidade pode compensar o gasto relacionado a uma provisão que seja reconhecida de acordo com o CPC 25 e reembolsada de acordo com um acordo contratual com um terceiro (por exemplo, um contrato de garantia do fornecedor) contra o respectivo reembolso.

Além disso, a entidade apresenta em uma base líquida os ganhos e perdas resultantes de um grupo de transações semelhantes, por exemplo, ganhos e perdas cambiais ou ganhos e perdas resultantes de instrumentos financeiros mantidos para negociação que estejam incluídos na mesma categoria da(s) demonstração(ões) de desempenho financeiro aplicando os itens de 47 a 68 do CPC 51. Contudo, a entidade deve divulgar esses ganhos e perdas separadamente nas notas explicativas se isso fornecer informações materiais.

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