

DESVENDANDO AS IFRSs

IFRS 18 / CPC 51 / NBC TG 51:
Apresentação e Divulgação nas
Demonstrações Contábeis
(Em 30 de junho de 2026)

Índice

1	Visão geral	3
1.1	Visão geral das principais mudanças	3
1.2	O que permanece inalterado	4
1.3	Implicações gerais	4
2	Demonstração do resultado	5
2.1	Categorização na demonstração do resultado	5
2.1.1	Categoria de investimento	6
2.1.2	Categoria de financiamento	8
2.1.3	Categoria operacional	12
2.1.4	Categoria de tributos sobre o lucro	13
2.1.5	Categoria de operação descontinuada	13
2.1.6	Atividades principais especificadas	14
2.1.7	Classificação de despesas específicas	18
2.2	Apresentação das despesas operacionais	22
2.2.1	Classificação das despesas por natureza	23
2.2.2	Classificação de despesas por função	24
2.3	Subtotais exigidos na demonstração do resultado	25
2.3.1	Subtotais obrigatórios	
	– financiamentos a clientes relacionados à atividade principal especificada	26
3	Medidas de Desempenho Definidas pela Administração	27
3.1	Identificação das MPMs	27
3.1.1	Subtotais de receitas e despesas	27
3.1.2	Comunicações públicas	29
3.1.3	Visão da administração sobre o desempenho financeiro	29
3.2	Divulgação de MPMs	31
3.2.1	Divulgações nas notas explicativas sobre MPMs	31
3.2.2	Apresentação de MPMs na demonstração do resultado	35
3.2.3	Alterações nos MPMs	35
4	Princípios gerais de relatório financeiro	36
4.1	Materialidade e as demonstrações contábeis	36
4.2	Função das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas	36
4.2.1	Uso de subtotais adicionais	37
4.3	Agregação e desagregação de informações	38
4.4	Identificação	40
4.4.1	Uso da classificação “outros”	41
5	Impactos em outras normas IFRS de Contabilidade	41
5.1	Demonstração de fluxos de caixa	41
5.1.1	Método indireto	41
5.1.2	Classificação de valores de juros e dividendos	42
5.2	Balanço patrimonial	42
5.3	Resultado por ação	42
5.4	Demonstrações intermediárias	42
5.5	Investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto	44
5.6	Implicações para a IAS 8	44
5.7	Decisões da Agenda do IFRIC	44
6	Transição e implementação	45
6.1	Requisitos de transição	45
6.1.1	Demonstrações intermediárias	46
6.1.2	Opções para coligadas e empreendimentos controlados em conjunto	47
6.2	Considerações sobre a implementação	47
6.2.1	Gestão das partes interessadas	47
6.2.2	Mudanças nos sistemas	50
	Apêndice – Registro das adequações terminológicas	54



1 Visão geral

A IFRS 18 / CPC 51 / NBC TG 51 – Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Contábeis foi emitida pelo IASB em abril de 2024 e substitui a IAS 1 / CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A norma se aplica a períodos anuais iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2027, sendo permitida a aplicação antecipada.

A IFRS 18 representa uma mudança significativa na forma como as entidades apresentam e divulgam seu desempenho financeiro. Embora o reconhecimento e a mensuração de ativos e passivos permaneçam inalterados, a norma introduz uma estrutura mais definida para a demonstração do resultado, novos subtotais e requisitos de divulgação aprimorados.

As mudanças introduzidas pela IFRS 18 têm como objetivo melhorar a comparabilidade, a transparência e a consistência dos relatórios financeiros, particularmente no que se refere à forma como as entidades comunicam seu desempenho financeiro. Ao fazer isso, a IFRS 18 aborda a diversidade de práticas de longa data sob a IAS 1, especialmente na apresentação do lucro operacional e no uso de medidas de desempenho específicas da entidade.

Dada a amplitude dessas mudanças, as entidades não devem considerar a IFRS 18 como uma simples atualização de apresentação. A implementação pode exigir julgamento significativo, mudanças nos sistemas e processos e o envolvimento de múltiplas partes interessadas.

1.1 Visão geral das principais mudanças

A IFRS 18 introduz três áreas principais de mudança:



Além do exposto acima, a IFRS 18 introduz uma série de outras alterações, incluindo:

- Novos requisitos para a apresentação das despesas operacionais por natureza, função ou por uma abordagem mista;
- Alterações decorrentes em outras normas, incluindo a IAS 7 / CPC 03 (R2) – *Demonstração dos Fluxos de Caixa*, a IAS 33 / CPC 41 – *Resultado por Ação* e a IAS 34 / CPC 21 (R1) – *Demonstração Intermediária*; e
- Novos requisitos que afetam a apresentação de informações relacionadas a coligadas e empreendimentos controlados em conjunto.

Embora algumas dessas alterações sejam mais específicas, elas ainda podem ter um impacto significativo em determinadas entidades, dependendo de suas circunstâncias.



1.2 O que permanece inalterado

Apesar da amplitude das alterações introduzidas, é importante observar que a IFRS 18 não altera muitos aspectos fundamentais do relatório financeiro.

Em particular:

- **Reconhecimento e mensuração**
A IFRS 18 não altera a forma como ativos, passivos, receitas ou despesas são reconhecidos ou mensurados. Estes continuam a ser regidos por outras normas IFRS de Contabilidade.
- **Lucro ou prejuízo total**
O lucro ou prejuízo total do período não é afetado pela IFRS 18. As alterações dizem respeito à forma como esse lucro ou prejuízo é apresentado e analisado.
- **Desempenho econômico subjacente**
A IFRS 18 não altera os aspectos econômicos subjacentes às transações. No entanto, ela pode alterar a forma como essas transações são apresentadas, o que poderia afetar a interpretação do desempenho.
- **Muitos princípios da IAS 1**
Um número significativo de princípios anteriormente contidos na IAS 1 (por exemplo, materialidade, continuidade das operações e apresentação fiel) foi mantido, embora, em alguns casos, tenham sido realocados ou articulados com mais detalhes.

Assim, embora a posição financeira e o desempenho de uma entidade não se alterem em decorrência da IFRS 18, a apresentação, a comunicação e a interpretação desse desempenho podem sofrer alterações significativas.

1.3 Implicações gerais

A adoção da IFRS 18 representa uma mudança significativa no relatório financeiro, particularmente na forma como o desempenho é apresentado e comunicado aos usuários.

As entidades precisarão:

- Aplicar julgamento na classificação de receitas e despesas;
- Reavaliar como o desempenho é medido e comunicado interna e externamente; e
- Considerar as implicações para sistemas, processos e controles.

Na prática, a implementação da IFRS 18 provavelmente será um projeto multidisciplinar, exigindo coordenação entre as áreas financeira, de sistemas, de relações com investidores e outras partes interessadas.

2 Demonstração do resultado

2.1 Categorização na demonstração do resultado

IFRS 18.47 A IFRS 18 exige que as receitas e despesas na demonstração do resultado sejam classificadas em 5 categorias diferentes:

- Categoria operacional
- Categoria de investimento
- Categoria de financiamento
- Categoria de tributos sobre o lucro
- Operações descontinuadas

Além disso, as entidades devem apresentar os seguintes subtotais (ver seção 2.3)

- Lucro operacional
- Lucro ou prejuízo antes de financiamento e tributos sobre o lucro
- Lucro ou prejuízo total

A demonstração do resultado pode ser apresentada da seguinte forma:

Operacional (Seção 2.1.3)	Receita Custo das vendas Lucro bruto Outras receitas operacionais Despesas com pesquisa e desenvolvimento Despesas administrativas gerais Perda por redução ao valor recuperável do ágio (goodwill) Outras despesas operacionais
Investimento (Seção 2.1.1)	Lucro operacional Resultado de equivalência patrimonial Perda na alienação de investimento em coligada Receitas de juros
Financiamento (Seção 2.1.2)	Lucro antes de financiamentos e tributos sobre o lucro Despesas com juros sobre empréstimos e passivos de arrendamento Despesas com juros sobre provisões e passivos relacionados a empregados
Imposto de renda (seção 2.1.4)	Lucro antes dos tributos sobre o lucro Despesa com tributos sobre o lucro
Operações descontinuadas (seção 2.1.5)	Lucro das operações em continuação Lucro das operações descontinuadas Lucro do período



Ao determinar a classificação de um item de receita ou despesa, a classificação será normalmente determinada pela natureza do ativo ou passivo subjacente que dá origem a essa receita ou despesa e, em alguns casos, pela atividade principal da entidade (ver seção 2.1.6). As categorias na demonstração do resultado são:

2.1.1 Categoria de investimento

IFRS 18.53

Receitas e despesas só podem ser classificadas na categoria de investimento se forem tipos específicos de receitas e despesas relacionadas a determinados tipos de ativos. Especificamente, os ativos devem ser:

- Um investimento em coligada, empreendimento controlado em conjunto ou controlada não consolidada
- Caixa e equivalentes de caixa
- Outros ativos, desde que gerem um retorno individualmente e de forma amplamente independente dos demais recursos da entidade.

Se uma entidade tiver uma atividade principal específica que envolva o investimento em ativos, aplicam-se regras distintas que podem levar à classificação de alguns itens de receitas e despesas na categoria operacional, que, de outra forma, seriam classificados como de investimento (ver 2.1.6 abaixo).

IFRS 18.54, 47

Nem todas as receitas e despesas relacionadas a esses itens podem ser classificadas na categoria de investimento. A IFRS 18 permite que os seguintes itens sejam incluídos na categoria de investimento, desde que se relacionem aos ativos relevantes:

Item específico de receita ou despesa	Exemplos
Receitas geradas por esses ativos	• Juros • Dividendos • Receita de aluguel • Resultado de equivalência patrimonial de coligadas
Receitas e despesas decorrentes da mensuração inicial e subsequente dos ativos, incluindo o desreconhecimento dos ativos	• Ganhos e perdas de valor justo • Perdas por redução ao valor recuperável e reversões • Depreciação de imóveis para investimento
Despesas incrementais diretamente atribuíveis à aquisição e alienação dos ativos	• Custos de transação não incluídos no valor contábil no reconhecimento inicial • Custos para vender os ativos • Receitas ou despesas decorrentes do desreconhecimento do ativo, ou de sua classificação e remensuração como devido para venda. (ver 2.1.5)



2.1.1.1 Ativos que geram retornos amplamente independentes

É necessário avaliar se um ativo gera retornos individualmente e de forma amplamente independente dos demais ativos e recursos da entidade, a fim de permitir a classificação das receitas e despesas associadas na categoria de investimento. Se, ao contrário, os ativos forem utilizados em combinação com outros ativos e recursos do grupo para gerar retornos, as receitas e despesas associadas serão classificadas como operacionais.

IFRS 18.B46

Os tipos de ativos considerados como geradores de retornos amplamente independentes incluem

- Instrumentos de dívida
- Instrumentos patrimoniais
- Imóveis para investimento (e recebíveis de aluguel associados)
- Investimentos líquidos em arrendamentos financeiros

Se a principal atividade comercial de uma entidade envolver o investimento nesses tipos de ativos, tais itens devem ser classificados como operacionais (ver seção 2.1.6 abaixo)

2.1.1.2 Despesas incrementais

Receitas e despesas incrementais relacionadas a esses ativos só podem ser classificadas como de investimento se forem:

- Receitas e despesas decorrentes da mensuração inicial e subsequente dos ativos, incluindo o desreconhecimento dos ativos
- Despesas incrementais diretamente atribuíveis à aquisição e alienação dos ativos

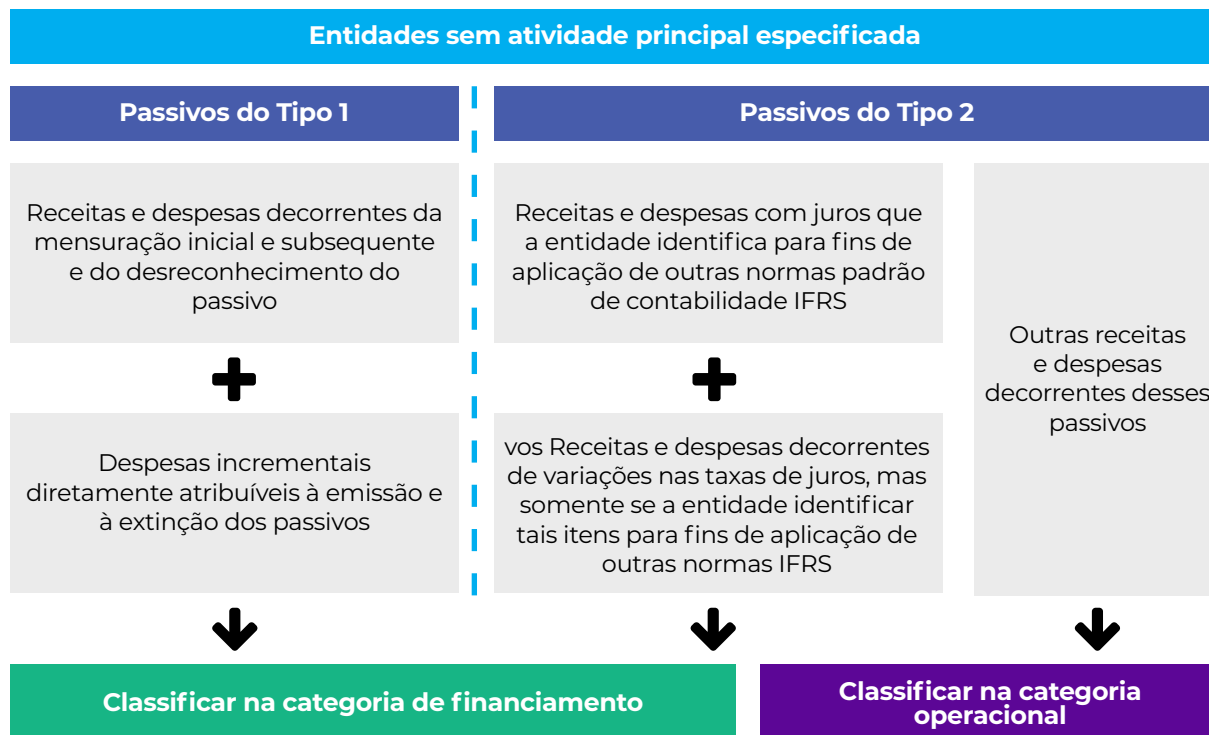
Isso significa que haverá alguns itens de receita e despesa associados a esses ativos que não atenderão aos requisitos para classificação na categoria de investimento e, em vez disso, deverão ser classificados como operacionais (ver seção 2.1.3 abaixo). Isso geralmente se aplica a custos associados à manutenção desses tipos de ativos e incorridos ao longo da vida útil dos ativos, incluindo:

- Custos de manutenção de imóveis para investimento
- Tributos, taxas e encargos imobiliários
- Honorários contínuos de consultores/gestores, etc.



2.1.2 Categoria de financiamento

As receitas e despesas a serem classificadas como financiamento para entidades sem uma atividade principal especificada (ver 2.1.6 abaixo) podem ser resumidas da seguinte forma:



Os tipos de receitas e despesas que podem ser classificados como financiamento dependem do tipo do passivo.

2.1.2.1 Passivos do Tipo 1

IFRS 18.B50

Passivos do Tipo 1 são aqueles que decorrem de transações que envolvem exclusivamente a captação de recursos. Ou seja, passivos decorrentes do recebimento de dinheiro, da extinção de um passivo financeiro ou do recebimento de instrumentos patrimoniais da própria entidade, sendo que, posteriormente, a entidade precisará devolvê-los em troca de dinheiro ou de seus próprios instrumentos patrimoniais.

IFRS 18.B51

Trata-se de acordos de natureza puramente financeira que não proporcionam à entidade benefícios adicionais. Podem incluir passivos como:

- Empréstimos e hipotecas, e outros instrumentos de dívida a serem liquidados em dinheiro
- Títulos liquidados por meio da entrega de ações
- Obrigação de adquirir seus próprios instrumentos patrimoniais.
- Acordos de financiamento de fornecedores em que a conta a pagar comercial subjacente tenha sido desreconhecida



A inclusão de acordos de financiamento de fornecedores nesta lista não fornece nenhuma orientação adicional sobre se um acordo de financiamento de fornecedores exige que a conta a pagar comercial subjacente seja desreconhecida e que um acordo de financiamento seja reconhecido no balanço patrimonial. Ela apenas observa que, caso ocorra o desreconhecimento e um novo passivo financeiro seja reconhecido, as despesas com juros resultantes, etc., serão classificadas como financeiras na demonstração do resultado.

IFRS 18.60

Os tipos de receitas e despesas relacionadas a esses instrumentos que serão classificadas como financiamento em relação a esses ativos são itens relacionados ao reconhecimento inicial, à mensuração contínua e ao desreconhecimento dos passivos, incluindo os custos de transação associados. Isso incluirá

- Despesas com juros calculadas utilizando a taxa de juros efetiva
- Ganhos e perdas de valor justo
- Dividendos a pagar sobre ações preferenciais classificadas como passivo
- Ganhos ou perdas decorrentes do desreconhecimento do passivo
- Custos de transação

A inclusão explícita dos custos de transação significa que todos os custos de transação — sejam eles incorporados à taxa de juros efetiva para instrumentos contabilizados pelo custo amortizado ou reconhecidos imediatamente na demonstração do resultado, uma vez que o passivo é mensurado pelo valor justo por meio do resultado — serão incluídos na categoria de financiamento.

Ainda podem existir algumas tarifas e comissões de linhas de crédito e outros custos semelhantes, associados a acordos de financiamento que não sejam diretamente atribuíveis a um passivo específico. Como a classificação dos itens na categoria de financiamento se baseia no passivo associado, se um custo não puder ser vinculado a um passivo, ele não poderá ser classificado na categoria de financiamento e deverá ser classificado como operacional. Isso pode incluir custos como honorários de assessoria relacionados a dívidas que não estejam vinculadas a um empréstimo específico.



2.1.2.2 Passivos do Tipo 2

IFRS 18.B53

Os passivos do Tipo 2 são aqueles que decorrem de transações que não envolvem apenas a captação de recursos financeiros, mas também têm outra finalidade.

Isso pode incluir passivos como:

- Contas a pagar comerciais e outras
- Passivos contratuais
- Provisões
- Passivos de arrendamento
- Obrigações de benefício definido

IFRS 18.61

Nem todas as receitas e despesas relacionadas a esses itens são reconhecidas na categoria de financiamento. Apenas os valores relacionados a receitas e despesas de juros (ou variações nas taxas de juros) são identificados como tal na aplicação dos requisitos de outras normas IFRS de Contabilidade.

IFRS 18.B54

Isso inclui valores como:

- Despesas com juros sobre contas a pagar comerciais ou passivos contratuais
- Despesas com juros sobre passivos de arrendamento
- Despesas líquidas com juros sobre planos de benefício definido
- Aumentos nas provisões atribuíveis ao decurso do tempo e a variações nas taxas de desconto

IFRS 18.BC167

No entanto, se outras normas IFRS de Contabilidade não exigirem a desagregação dos componentes de juros, esses valores não devem ser desagregados para fins de classificação na demonstração do resultado. Por exemplo, a IFRS 2 / CPC 10 (R1) – *Pagamento Baseado em Ações* não exige que a despesa relacionada à variação de um passivo de pagamento baseado em ações liquidado em dinheiro seja desagregada em despesa de juros/valor do dinheiro no tempo e outras variações no passivo. Consequentemente, esse valor não seria desagregado na demonstração do resultado e, em vez disso, seria classificado em sua totalidade como despesa operacional.

2.1.2.3 Contratos híbridos que contêm um instrumento principal de passivo

Não é incomum que as entidades emitam instrumentos híbridos compostos por um instrumento principal de passivo (dívida) e um derivativo embutido, que pode ou não ser contabilizado separadamente de acordo com a IFRS 9 / CPC 48 – *Instrumentos Financeiros*. Isso pode incluir instrumentos como notas conversíveis e algumas ações preferenciais. A classificação das receitas e despesas dependerá do tratamento contábil, conforme descrito a seguir:



Tipo de instrumento	Classificação de receitas e despesas
O derivativo embutido é separado do instrumento de dívida principal	Instrumento de dívida principal – aplicam-se as regras gerais para classificação de passivos, conforme a seção 2.1.2 acima. Isso normalmente resultará na classificação na categoria de financiamento, a menos que se refiram a passivos que não envolvam apenas a captação de recursos ou que a entidade tenha uma atividade principal específica (ver seção 2.1.6 abaixo); nesse caso, a classificação segue os requisitos relevantes da IFRS 18 para tais passivos. Derivativo separado – aplicam-se as regras aplicáveis aos instrumentos de hedge – consulte a seção 2.1.7.2 abaixo
O derivativo embutido não é separado do instrumento de dívida principal, e o instrumento envolve apenas a captação de recursos	Classifique na categoria de financiamento
O derivativo embutido não é separado do instrumento de dívida principal, e o instrumento não envolve apenas a captação de recursos	Se o instrumento de dívida principal for um passivo financeiro no âmbito da IFRS 9 e for contabilizado pelo custo amortizado, classifique com base nas regras para passivos do tipo 1 Em todos os outros casos, aplique a regra geral de classificação da IFRS 18, o que provavelmente resultará na classificação das receitas e despesas na categoria operacional.

2.1.2.4 Apresentação de itens na categoria de financiamento

IFRS 18.75(b)
IFRS 18.BC242

Além dos requisitos gerais para apresentar os itens exigidos pela IFRS 9 / CPC 48 – *Instrumentos Financeiros* no corpo da demonstração do resultado, não há orientação específica sobre como apresentar o item dentro da categoria de financiamento na demonstração do resultado, que substituiu a exigência de apresentar uma única rubrica de “custo financeiro” prevista na IAS 1. Os elaboradores devem agora apenas considerar o papel das demonstrações contábeis primárias na determinação do que constitui um resumo útil das informações na categoria de financiamento (ver seção 4.2 abaixo) para definir as rubricas apropriadas a serem apresentadas.

Uma possível desagregação das despesas na categoria de financiamento poderia consistir em divulgar separadamente

- Despesas relacionadas a passivos do tipo um (passivos de financiamento)
- Despesas relacionadas a passivos do tipo dois (outros passivos)

No entanto, outra classificação das receitas e despesas pode ser mais apropriada em diferentes cenários.



2.1.3 Categoria operacional

IFRS 18.B42

A categoria operacional é mais ampla do que apenas as receitas e despesas relacionadas à atividade principal da entidade. A categoria operacional é a categoria residual, e todas as receitas e despesas que não atendam aos requisitos para reconhecimento em qualquer uma das outras categorias deve ser apresentada na categoria operacional. Isso incluiria receitas e despesas de natureza não recorrente ou incomum.

A única situação em que há requisitos específicos para o que deve ser incluído na categoria operacional é quando uma entidade possui uma atividade principal de negócios especificada, conforme discutido na seção 2.1.6 abaixo.

IFRS 18.B48 –
B49

Devido à definição do que está incluído na categoria de investimento, nos casos em que os ativos são utilizados em combinação para produzir ou fornecer bens ou serviços, estes não são considerados na categoria de investimento e devem, em vez disso, ser classificados na categoria operacional. Isso incluirá itens como a depreciação de imobilizado e as perdas por redução ao valor recuperável relacionadas a ele.

Áreas específicas a serem consideradas incluem:

2.1.3.1 Combinações de negócios

IFRS 18.B49

Embora as combinações de negócios possam parecer de natureza de investimento, e os fluxos de caixa associados sejam apresentados como de investimento na demonstração de fluxos de caixa, na demonstração do resultado as receitas e despesas associadas a uma combinação de negócios devem ser classificadas na categoria operacional. Isso se deve ao fato de que os ativos adquiridos devem ser utilizados em combinação com outros ativos para gerar receitas futuras. Isso incluirá itens de receita e despesa, tais como:

- Ganho por compra vantajosa
- Remensurações da contraprestação contingente
- Custos de transação associados

2.1.3.2 Custos relacionados a empregados

Os custos associados aos empregados serão, em geral, de natureza operacional, embora deva ser aplicada a análise normal para determinar a categorização. Existem algumas despesas com empregados que são especificamente abordadas na norma:

- IFRS 18.B55(b) • Os custos do serviço corrente e custo do serviço passado decorrentes de um plano de benefício definido são de natureza operacional.
- IFRS 18.B54(d) • A despesa (receita) líquida de juros sobre um passivo (ativo) líquido de benefício definido é classificada como financeira.
- IFRS 18.BC164 –
BC 168 • A IFRS 2 / CPC 10 (R1) – *Pagamento Baseado em Ações* não exige que as variações nas despesas com pagamentos baseados em ações sejam desagregadas em componente de juros (valor do dinheiro no tempo) e outras variações de valor; consequentemente, o valor total deve ser reconhecido como despesa operacional, sem desagregação em um componente classificado como financeiro.

2.1.3.3 Contratos de receita e valores relacionados a contas a receber

Como as contas a receber e os ativos contratuais são reconhecidos como resultado de vendas a clientes, eles são considerados ativos que são utilizados em combinação com outros ativos para gerar retornos e não são amplamente independentes de outros ativos; consequentemente, os seguintes valores serão reconhecidos na categoria operacional:



- Provisões para perdas por redução ao valor recuperável relativas a contas a receber e ativos contratuais
- Reversões de perdas por redução ao valor recuperável anteriormente reconhecidas

Quando os contratos de receita apresentam elementos financeiros significativos e juros a eles relacionados, o tratamento é mais complexo. Quando há despesas com juros a pagar em contratos nos quais a receita é recebida antecipadamente, essas despesas são classificadas como financeiras. Quando os contratos de receita apresentam elementos financeiros significativos devido a condições de financiamento diferido e são reconhecidas receitas de juros, essas receitas devem ser classificadas como operacionais, pois o crédito a receber não atende aos requisitos para ser classificado como de investimento.

2.1.4 Categoria de tributos sobre o lucro

IFRS 18.67

As entidades classificam receitas e despesas na categoria de tributos sobre o lucro se forem despesas fiscais ou receitas fiscais calculadas de acordo com a IAS 12 / CPC 32 – Tributos sobre o Lucro e forem reconhecidas no resultado, incluindo quaisquer ganhos ou perdas cambiais relacionadas. Como os valores devem ser calculados de acordo com a IAS 12 para serem classificados como tributos sobre o lucro, os valores tributários que não são calculados com base nos lucros tributáveis, como os impostos sobre valor agregado, não serão classificados na categoria de tributos sobre o lucro nos termos da IFRS 18.

Isso está sendo analisado atualmente pelo IASB, que, em sua reunião de maio de 2026, adiou sua decisão de endossar a decisão da Agenda da IFRIC que confirmava essa posição e está atualmente avaliando se são necessárias quaisquer alterações menores na IFRS 18.

2.1.5 Categoria de operação descontinuada

IFRS 18.68

As entidades classificam receitas e despesas na categoria de operações descontinuadas, no que diz respeito aos valores determinados de acordo com a IFRS 5 / CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada como relativos a operações descontinuadas. De acordo com os requisitos da IFRS 5, essa categoria na demonstração do resultado deve conter apenas um único item: o lucro ou prejuízo líquido das operações descontinuadas

IFRS 18.68

A classificação de ganhos e perdas decorrentes da alienação de ativos ou de um grupo de ativos na demonstração do resultado dependerá da origem desses ganhos e perdas.

- Se o grupo de alienação constituir uma operação descontinuada, os ganhos e perdas são classificados na categoria “Operações Descontinuadas”.
- Se o grupo de alienação não constituir uma atividade descontinuada, os ganhos e perdas seguem a classificação dos ativos imediatamente antes de sua classificação como “detidos para venda”. Os ganhos e perdas serão classificados como
 - Operacionais, caso o grupo de alienação fosse, de outra forma, classificado como operacional
 - De investimento, se o grupo de alienação, de outra forma, fosse classificado como de investimento

IFRS 18.B64(a)

IFRS 18.B64(b)



2.1.6 Atividades principais especificadas

Embora a categoria operacional seja uma categoria residual, a intenção do IASB era que o lucro operacional representasse o desempenho operacional da entidade. Portanto, a classificação normal dos itens discutidos acima não seria apropriada para entidades cujas principais atividades comerciais sejam:

- investir em ativos; ou
- conceder financiamento a clientes.

Assim, são fornecidas regras específicas para essas atividades principais de negócio especificadas, a fim de garantir que a categoria operacional reflita as principais operações desses tipos de entidades.

2.1.6.1 Identificação das principais atividades de negócios

IFRS 18.B32

O fato de o investimento em ativos ou a concessão de financiamento a clientes constituir uma atividade principal de negócios é uma questão de fato e não meramente uma afirmação.

IFRS 18.B30

Não há um limite definido para determinar quando uma atividade se torna uma atividade *principal* de negócios; será necessário o uso de julgamento profissional. É possível que uma

IFRS 18.B41

entidade tenha mais de uma atividade principal de negócios. Como os fatos mudam ao longo do tempo, a avaliação sobre se uma atividade de negócios é uma atividade principal de negócios pode mudar; tais mudanças na classificação seriam feitas prospectivamente a partir da data em que a mudança ocorreu, e os valores anteriores a essa data não são reclassificados.

IFRS 18.B34

É provável que uma atividade seja considerada uma atividade principal de negócios se a entidade utilizar um subtotal relacionado a essa atividade como medida de desempenho operacional, semelhante a um subtotal de lucro bruto, nos casos em que os itens que compõem esse subtotal seriam, de outra forma, classificados como de investimento ou de financiamento.

IFRS 18.B23

Exemplos de subtotais que podem ser utilizados para refletir o desempenho incluem

- Receita líquida de juros
- Receita líquida de taxas e comissões
- Resultado de serviços de seguros
- Resultado financeiro líquido
- Receita líquida de aluguéis

Esses subtotais podem ser utilizados em comunicações externas, incluindo apresentações para investidores ou relatórios por segmento, de acordo com a IFRS 8 / CPC 22 – *Informações por Segmento*, ou simplesmente para a tomada de decisões internas. Qualquer contexto que indique que a entidade considera o subtotal uma medida de desempenho operacional.

IFRS 18.B36

Quando uma entidade elabora relatórios por segmento de acordo com a IFRS 8, então:

- Os segmentos reportáveis que compreendem uma única atividade de negócios indicam que o desempenho desse segmento reportável é um indicador importante de desempenho e que a atividade de negócios desse segmento reportável é uma atividade principal da entidade
- Quando um segmento operacional (que não seja reportável separadamente) compreende uma única atividade de negócios, esta *pode* ser uma atividade principal, mas seria necessária uma análise mais aprofundada para determinar se a entidade a utiliza como principal medida de desempenho.



2.1.6.1.1 Nível de avaliação

IFRS 18.B40

Se uma entidade tiver como atividade principal o investimento em um tipo de ativo, isso não significa que as regras relativas ao investimento como atividade principal especificada se apliquem às receitas e despesas relacionadas a todos os ativos que ela detém. É importante distinguir aqueles que fazem parte dessa atividade principal de negócios daqueles que não fazem. Ao avaliar quais ativos fazem parte de sua atividade principal de negócios, as entidades devem avaliar ativos individuais ou grupos de ativos com características comuns. Ao avaliar investimentos em ativos financeiros, isso deve ser feito no nível de uma classe de instrumento financeiro que a entidade identifica ao aplicar a IFRS 7 / CPC 40 (R1) – *Instrumentos Financeiros: Evidenciação*.

Se os ativos não fizerem parte da atividade principal, aplicam-se as regras normais de classificação às receitas e despesas relacionadas, conforme discutido no item 2.1.1 acima.

2.1.6.1.2 Demonstrações financeiras consolidadas versus individuais

IFRS 18.B37

A avaliação de se uma atividade é uma atividade principal deve ocorrer no nível da entidade relatora. Consequentemente, conclusões diferentes podem ser alcançadas no nível das demonstrações contábeis consolidadas e individuais.

Por exemplo, uma montadora vende carros aos seus clientes e possui uma pequena controlada que também oferece financiamento aos clientes. Pode-se concluir, no nível consolidado, que o financiamento aos clientes não é uma atividade principal de negócios, uma vez que os resultados do financiamento não são relatados e monitorados separadamente no nível consolidado; no entanto, se a controlada de financiamento fosse preparar demonstrações contábeis individuais, ela concluiria que a concessão de financiamento aos clientes era sua atividade principal de negócios e precisaria classificar suas receitas e despesas de acordo com isso.

Atualização
IFRIC 26-03

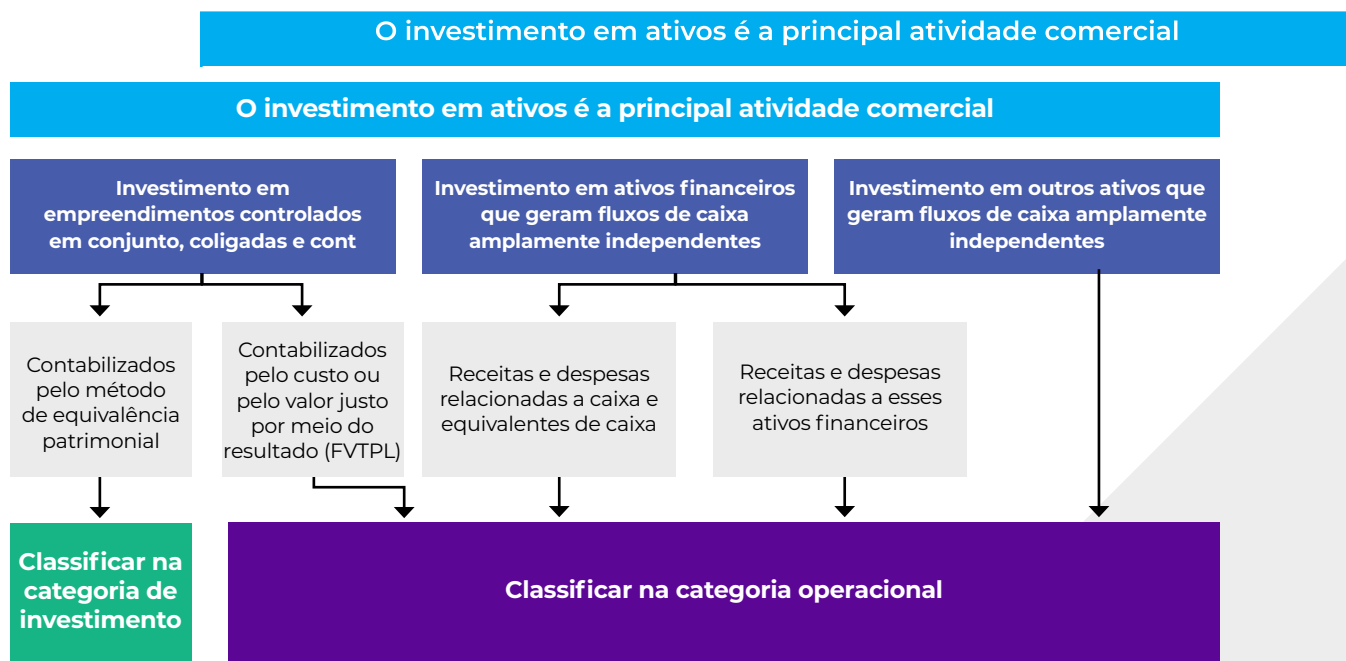
Para entidades controladoras que elaboram demonstrações contábeis individuais, que são holdings com participações em controladas operacionais, é provável que sua atividade principal seja investir em controladas não consolidadas, mas isso dependerá dos fatos e circunstâncias específicos, especialmente se a controladora também tiver outras operações dentro da entidade.

Não é adequado concluir que a controladora não possui atividade principal e apresentar apenas as receitas (distribuições de dividendos) e quaisquer despesas relacionadas na categoria de investimento, sem incluir uma categoria operacional. Não se prevê que uma entidade não tenha uma atividade principal e não possua uma categoria operacional na demonstração do resultado.



2.1.6.2 Implicações do investimento em ativos como atividade principal de negócio

Quando uma entidade tem o investimento em uma classe de ativos como atividade principal, aplicam-se regras específicas para determinar se as receitas e despesas relacionadas a esses ativos específicos devem ser classificadas como de investimento ou operacionais. As implicações dependerão do tipo de ativos nos quais a entidade investe como sua atividade principal.



principal, continuam a seguir as regras gerais descritas em 2.1.1.



2.1.6.3 Implicações do financiamento a clientes como atividade principal

Quando uma entidade concede financiamento a um cliente como atividade principal, isso tem implicações na classificação das receitas e despesas associadas tanto aos passivos relacionados à concessão do financiamento quanto ao caixa e equivalentes de caixa associados à concessão do financiamento.



Receitas e despesas relacionadas a todos os passivos que não envolvam apenas a captação de recursos (passivos do Tipo 2); as regras gerais de classificação em 2.1.2.2 continuam a se aplicar.

Escolha da política contábil

Existe uma opção de política contábil, mas ela deve ser aplicada de forma consistente às receitas e despesas associadas tanto aos passivos do tipo 1 quanto ao caixa e equivalentes de caixa que não se relacionam com a concessão de financiamento a clientes. As entidades podem optar por classificar essas receitas e despesas em:

- Todas na categoria Operacional
- na categoria “Investimentos” para receitas e despesas relacionadas ao caixa e equivalentes de caixa e na categoria “Financiamento” para passivos do tipo 1.

Se a entidade não puder distinguir entre o caixa e equivalentes de caixa relacionados à concessão de financiamento a clientes e o caixa e equivalentes de caixa não relacionados à concessão de financiamento, todas as receitas e despesas relacionadas ao caixa e equivalentes de caixa deverão ser classificadas na categoria operacional.

IFRS 18.56(b)
IFRS 18.65(a)

IFRS 18.57



2.1.7 Classificação de despesas específicas

A IFRS 18 fornece orientações específicas para os seguintes itens de receitas e despesas que poderiam ser classificados em diversas categorias diferentes.

2.1.7.1 Ganhos e perdas cambiais

IFRS 18.B65

Os ganhos e perdas cambiais são classificados de forma consistente com a receita ou despesa à qual se referem, refletindo que as diferenças cambiais são um efeito de mensuração das transações, ativos ou passivos subjacentes, e não uma fonte separada de desempenho.

Isso requer a identificação da rubrica subjacente que dá origem à diferença cambial e a classificação do ganho ou da perda na mesma categoria que a receita ou despesa relacionada. As diferenças cambiais decorrentes de itens associados a atividades geradoras de receita, como contas a receber ou a pagar, são classificadas na categoria operacional. As diferenças cambiais sobre passivos decorrentes de atividades de financiamento, como empréstimos, são classificadas na categoria de financiamento. Quando as diferenças cambiais se referem a ativos que geram retornos de forma independente e as receitas e despesas relacionadas são classificadas na categoria de investimento, esses ganhos ou perdas cambiais também são classificados na categoria de investimento.

IFRS 18.B67

Quando as diferenças cambiais se referem a itens que se enquadram em mais de uma categoria ou não podem ser diretamente associados a um único item subjacente, é necessário exercer julgamento para determinar a classificação que melhor reflita a natureza das exposições subjacentes.

IFRS 18.B68

Quando a separação ou alocação de ganhos e perdas cambiais a diferentes categorias exigiria custo ou esforço indevido, os ganhos ou perdas cambiais são classificados na categoria operacional. Custo ou esforço indevido não significa que as entidades possam não enviar nenhum esforço e, por padrão, classificar os ganhos e perdas cambiais na categoria operacional. É provável que, para poder classificar adequadamente os ganhos e perdas cambiais, sejam necessárias alterações nos sistemas, incluindo, potencialmente, a criação de contas separadas para diferentes tipos de ganhos e perdas cambiais e o remapeamento dos movimentos cambiais. Consulte a seção 6.1 abaixo sobre implementação para uma discussão mais aprofundada.

2.1.7.1.2 Ganhos e perdas cambiais em itens monetários intragrupo

Atualização da
IFRIC 26-03

Nas demonstrações contábeis consolidadas em que foram concedidos empréstimos entre entidades com moedas funcionais diferentes, embora os empréstimos sejam eliminados na consolidação, os ganhos ou perdas cambiais resultantes não o são. Ao determinar em que rubrica da demonstração do resultado classificar esses ganhos e perdas, as entidades têm a opção de adotar uma das seguintes políticas contábeis:

- Classificá-los na categoria operacional por padrão; ou
- Classificá-los na categoria que deu origem ao ganho ou perda cambial antes da eliminação na consolidação.



Exemplo: Ganhos ou perdas cambiais em itens monetários intragrupo

A controladora X tem o euro como moeda funcional, e as demonstrações contábeis consolidadas também têm o euro como moeda de apresentação. Durante o exercício, a controladora X concedeu dois empréstimos intragrupo

- Empréstimo em euros à controlada Y, cuja moeda funcional é a libra esterlina. Há um ganho cambial de 500 EUR sobre esse empréstimo no exercício
- Empréstimo em dólares americanos (USD) à controlada Z, cuja moeda funcional é o dólar americano (USD). Há uma perda cambial de 200 EUR relacionada a esse empréstimo no exercício.

Ao aplicar a opção 1 da política contábil, o ganho cambial líquido de 300 seria reconhecido na categoria operacional.

Aplicando a opção de política contábil 2, o ganho de 500 EUR no empréstimo entre empresas concedido à Controlada Y seria reconhecido na categoria de financiamento, uma vez que surgiu na Controlada Y, que estava tomando empréstimo em uma moeda diferente de sua moeda funcional; portanto, o ganho ou perda cambial está relacionado a um item que seria classificado na categoria de financiamento.

A perda de 200 EUR no empréstimo entre empresas à Controlada Z seria reconhecida na categoria de investimento, uma vez que surgiu na Controladora X, que estava concedendo o empréstimo em uma moeda diferente de sua moeda funcional e, portanto, o ganho ou perda cambial se refere a um item que seria classificado na categoria de investimento.

Podem surgir complexidades na aplicação da opção de política contábil 2 quando a avaliação das principais atividades comerciais especificadas for diferente entre as demonstrações contábeis consolidadas e as individuais. Nesses cenários, as principais atividades comerciais especificadas do ponto de vista das demonstrações contábeis consolidadas seriam as relevantes para determinar a classificação apropriada.

2.1.7.1.3 Entidades hiperinflacionárias

Quando uma entidade estiver aplicando a IAS 29 / CPC 42 – *Contabilidade em Economia Hiperinflacionária*, caso a entidade não apresente o ganho ou a perda na posição monetária líquida juntamente com as receitas e despesas associadas, ela deverá classificar o ganho ou a perda na categoria Operacional.

2.1.7.2 Instrumentos de hedge

Os derivativos podem ser utilizados para gerenciar riscos identificados (por exemplo, riscos de taxa de juros ou de moeda estrangeira) ou para outros fins (por exemplo, derivativos mantidos para fins de negociação ou derivativos embutidos em um empréstimo conversível que exija separação). A classificação dos ganhos e perdas decorrentes desses instrumentos pode ser dividida nos seguintes grupos:



Instrumento	Classificação de ganhos e perdas
Instrumentos de hedge designados de acordo com a IFRS 9	Classificados na mesma categoria que as receitas e despesas afetadas pelos riscos designados que o instrumento se destina a gerenciar. Isso inclui os ganhos e perdas relacionados a componentes não designados ou a qualquer ineficácia.
Derivativos utilizados para gerenciar riscos identificados, mas não designados como instrumentos de hedge	São classificados na mesma categoria que as receitas e despesas que o instrumento se destina a gerenciar.
Derivativos não utilizados para gerenciar riscos identificados e que não se relacionam à captação de recursos	Classificados na categoria operacional.
Derivativos não utilizados para gerenciar riscos identificados e relacionados à captação de recursos	Classificados na categoria de financiamento. A menos que uma entidade esteja fornecendo financiamento a clientes como uma atividade principal especificada, caso em que devem ser aplicadas as orientações para a classificação de atividades principais especificadas (ver seção 2.1.6.3 acima).

IFRS 18.B70

Para instrumentos de hedge designados e outros derivativos utilizados para gerenciar riscos identificados, se a classificação de ganhos ou perdas em uma categoria específica resultar no acréscimo de ganhos e perdas, então os ganhos e perdas devem, em vez disso, ser apresentados na categoria operacional.

A soma dos ganhos e perdas significa alocar o mesmo ganho ou perda total de um derivativo em várias categorias da demonstração de desempenho financeiro para refletir os diferentes riscos que estão sendo gerenciados, resultando assim em valores reconhecidos em cada categoria que, em conjunto, excedem o ganho ou perda total real do derivativo (por exemplo, derivativo utilizado para proteger contra o risco cambial sobre receitas e despesas com juros).



Exemplo: Ajustamento dos ganhos e perdas cobertos

A Companhia X tem o euro como moeda funcional e possui as seguintes exposições em dólares americanos

- Contas a pagar (compra de estoque) 100 USD (categoria operacional)
- Empréstimo bancário de 80 USD (categoria de financiamento)

A X, portanto, possui uma exposição líquida a pagar em USD de 20 USD. Ela celebra um contrato a termo para comprar 20 USD a fim de gerenciar essa exposição cambial líquida. A X não aplica a contabilidade de hedge.

Durante o período, ocorreram os seguintes ganhos e perdas cambiais:

- Perda cambial sobre contas a pagar (50)
- Ganho cambial sobre o empréstimo 40
- Ganho no contrato a termo 10

A posição cambial está, portanto, perfeitamente administrada e não há ganho ou perda cambial global.

Ganhos e perdas cambiais		
	 Ajuste bruto	 Sem ajuste bruto
Categoria operacional		
Prejuízo cambial sobre contas a pagar	(50)	(50)
Ganho cambial em derivativos	50	10
<i>Ganho/perda cambial operacional líquido</i>	<i>NENHUM</i>	<i>(40)</i>
Categoria de financiamento		
Ganho cambial sobre empréstimo	40	40
Prejuízo cambial em derivativo	(40)	-
<i>Ganho/perda líquida de financiamento</i>	<i>NENHUM</i>	<i>40</i>
Ganho/perda cambial líquido total	NENHUM	NENHUM

A abordagem de “gross up” não é permitida de acordo com a IFRS 18, e a Empresa X precisaria apresentar os ganhos e perdas cambiais sobre o derivativo na categoria operacional, conforme mostrado na abordagem “sem gross up”, pois a alocação do ganho do derivativo entre as categorias operacional e financeira exigiria o cálculo de valores além do ganho real sobre o derivativo.

2.2 Apresentação das despesas operacionais

A IFRS 18 introduziu alterações no método de análise e apresentação das despesas na categoria operacional da demonstração do resultado, alinhando a classificação mais com o que as entidades vinham fazendo na prática. As entidades estão autorizadas a apresentar suas despesas operacionais de uma das seguintes formas:

Natureza	Função	Apresentação mista
As despesas operacionais são agregadas com base na natureza dos recursos econômicos consumidos, independentemente de onde ocorra o consumo na entidade	As despesas operacionais são agregadas com base na atividade à qual os recursos consumidos se referem. Isso combinará despesas de natureza diferente	Algumas despesas são classificadas por natureza e outras por função, conforme o que proporcionar o resumo estruturado mais útil
Depreciação, salários e remunerações, materiais consumidos	Custo das vendas, pesquisa e desenvolvimento, despesas com instalações, despesas administrativas	

IFRS 18.B0-81,
B81

IFRS 18.78

As entidades não têm liberdade para escolher como apresentar suas despesas operacionais. Elas devem selecionar um método que forneça o “resumo estruturado mais útil” das despesas operacionais. Isso exigirá julgamento. Para auxiliar nesse processo, o IASB forneceu os seguintes indicadores que podem ser considerados:

IFRS 18.B80

Contraprestação	Exemplo
Principais componentes ou fatores determinantes da rentabilidade da entidade	Entidades que vendem mercadorias provavelmente concluirão que a classificação por função, permitindo a distinção entre custo das vendas e despesas de vendas, pode ser a explicação mais relevante do fator determinante do lucro. Entidades que são organizações prestadoras de serviços podem constatar que informações sobre a natureza das despesas, como custos com empregados, são mais relevantes para a compreensão do fator determinante do desempenho.
Como o negócio é administrado e os relatórios internos de gestão	A forma como a administração enxerga o negócio provavelmente constitui um ponto de partida útil, pois reflete a maneira como ela considera suas despesas. Quando as entidades possuem várias funções principais diferentes, a categorização por função pode ser mais útil. No entanto, se houver um modelo operacional mais simples, a alocação por função pode ser menos relevante e, portanto, pode ser mais útil divulgar as despesas por natureza.
Prática do setor	É provável que uma abordagem para classificar despesas seja consistente em todo o setor e permita maior comparabilidade entre as entidades.



IFRS 18.B80(d)

Quando a alocação de uma despesa a uma função específica for arbitrária, essas despesas devem ser classificadas por natureza, em vez de por função.

2.2.1 Classificação das despesas por natureza

IFRS 18.B84

Quando uma entidade optar por classificar despesas por natureza, os valores apresentados e divulgados nas rubricas contábeis não precisam ser o valor real da despesa no período. Podem incluir valores que tenham sido reconhecidos como parte de um ativo no período. Esse valor capitalizado no ativo será, então, divulgado separadamente.

Essa abordagem provavelmente será mais relevante para custos capitalizados no estoque, mas também pode estar relacionada a custos de instalação capitalizados em imobilizado, ou a custos capitalizados como pesquisa e desenvolvimento.

Exemplo: Custos com pessoal divulgados por natureza

A Companhia X está divulgando todos os custos com pessoal por natureza. Durante o exercício, a folha de pagamento total foi de 500. Desse valor da folha de pagamento:

- 100 referiam-se aos empregados da fábrica envolvidos na fabricação do estoque e foram capitalizados no estoque
- 50 referiam-se a custos de pesquisa e desenvolvimento que atendiam aos requisitos para capitalização.

Além disso, a X teve despesas de depreciação de 200, dos quais 80 referiam-se à depreciação da fábrica e cujo custo foi capitalizado no estoque.

Supondo que não haja outras despesas, a categoria operacional de sua demonstração do resultado pode ficar da seguinte forma:

Receita	1.000
Benefícios aos empregados	(500)
Depreciação	(200)
Variação nos estoques	180
Variação no ativo de desenvolvimento	50
Lucro operacional	530

Também seria necessário fornecer explicações adicionais nas notas explicativas.

Essa abordagem pode ser benéfica, pois permite que as despesas divulgadas sejam diretamente relacionadas ao suporte subjacente, como, por exemplo, relacionar o valor da despesa com benefícios aos empregados à folha de pagamento total do período.

Alternativamente, as entidades podem continuar a apresentar as despesas de forma consistente com a forma como atualmente as apresentam por natureza e continuar a apresentar apenas o valor líquido da despesa.



2.2.2 Classificação de despesas por função

Ao classificar despesas por função, o IASB não definiu o que significa “função”, mas considera que se trata de um termo de longa data e bem compreendido.

IFRS 18.82

Ao utilizar uma classificação funcional, é necessário que a função “custo das vendas” seja uma dessas linhas funcionais, a qual inclui os custos de estoques contabilizados como despesas durante o período. Nas notas explicativas, deve ser fornecida uma descrição qualitativa da natureza das despesas incluídas em cada função.

IFRS 18.83

Quando as entidades apresentarem quaisquer despesas classificadas por função no corpo da demonstração do resultado, de forma semelhante aos requisitos existentes, são exigidas divulgações relativas às seguintes despesas por natureza:

- Depreciação, incluindo valores calculados de acordo com a IAS 16 “Ativos imobilizados”, a IAS 40 “Imóveis para investimento” e a IFRS 16 “Arrendamentos”
- Amortização (IAS 38 Ativos Intangíveis)
- Benefícios aos empregados, incluindo valores decorrentes tanto da IAS 19 *Benefícios aos Empregados* quanto da IFRS 2 / CPC 10 (R1) – *Pagamento Baseado em Ações*
- Perdas por redução ao valor recuperável ou reversões (IAS 36 *Imparidade de Ativos*)
- Baixas ou reversões de baixas (IAS 2 – *Estoques*)

A divulgação deve indicar em quais rubricas da categoria operacional a despesa está incluída, bem como uma lista de quaisquer rubricas fora da categoria operacional que estejam incluídas nesse total. Isso é semelhante ao processo discutido na seção 2.2.1 acima em relação às despesas categorizadas por natureza, em que o total pode incluir valores que não são reconhecidos como despesa.



Exemplo: Reconciliação de despesas por natureza

A empresa X classificou suas despesas operacionais por função na demonstração do resultado. Para atender aos requisitos de divulgar o total relevante das despesas por natureza nas notas explicativas, a X apresenta a seguinte informação:

Natureza da despesa	Custo das vendas	Vendas e distribuição	Administrativas	Total reconhecido no resultado operacional	Total
Despesas com benefícios aos empregados	320	90	120	530	545^a
Depreciação	80	15	20	115	125^b
Amortização de ativos intangíveis	20	5	10	35	35
Baixa contábil de estoque	980	–	–	980	980
Perdas por redução ao valor recuperável (e reversões)	10	–	5	15	20^c

^a Os valores reconhecidos fora da categoria Operacional incluem benefícios a empregados capitalizados no estoque e ativos de Pesquisa e Desenvolvimento

^b Os valores reconhecidos fora da categoria operacional incluem a depreciação de imóveis para investimento classificados como ativos de investimento e a depreciação capitalizada no custo do estoque

^c Os valores reconhecidos fora da categoria operacional incluem a redução do valor contábil reconhecida em relação a imóveis para investimento e classificados como ativos de investimento

2.3 Subtotais exigidos na demonstração do resultado

IFRS 18.69

Existem apenas 3 totais e subtotais exigidos na demonstração do resultado

- Lucro ou prejuízo operacional
- Lucro ou prejuízo antes das despesas financeiras e dos tributos sobre o lucro
- Lucro ou prejuízo

As entidades podem optar por apresentar subtotais adicionais, tais como lucro das operações em continuação ou lucro antes dos impostos, desde que esses subtotais atendam aos requisitos gerais para subtotais adicionais, conforme discutido na seção 4.2.1 abaixo.



2.3.1 Subtotais obrigatórios – financiamentos a clientes relacionados à atividade principal especificada

IFRS 18/73

Se uma entidade tiver como atividade principal a concessão de financiamento a clientes, são exigidos subtotais diferentes. Se tais entidades aplicarem a opção de política contábil de reconhecer as receitas e despesas relacionadas a passivos que não estejam ligados à concessão de financiamento a clientes na categoria operacional (ver seção 2.1.6.3 acima), elas não deverão apresentar um subtotal de “Lucro ou prejuízo antes do financiamento e dos tributos sobre o lucro”. Isso se deve ao fato de que alguns elementos de financiamento estão incluídos na categoria operacional.

IFRS 18/74

Se tais entidades desejarem apresentar um subtotal que inclua todas as receitas e despesas nas categorias operacional e de investimento, o subtotal deve ser intitulado de forma a não sugerir que exclui o financiamento e a representar fielmente o que está incluído. Isso pode ser:

- Lucro ou prejuízo das atividades operacionais e de investimento



3 Medidas de Desempenho Definidas pela Administração

A IFRS 18 introduz um novo regime de divulgação para as Medidas de Desempenho Definidas pela Administração (MPMs). As divulgações têm como objetivo trazer disciplina, transparência e comparabilidade às medidas frequentemente já apresentadas fora das demonstrações contábeis e conhecidas como medidas alternativas de desempenho (APMs) ou medidas não GAAP, entre outros termos.

Historicamente, essas medidas eram frequentemente apresentadas em apresentações para investidores, comunicados de resultados e relatórios anuais com definições inconsistentes e pouca reconciliação com os números das IFRS.

A IFRS 18 agora exige que as MPMs qualificadas sejam identificadas, reconciliadas, explicadas e divulgadas em uma única nota explicativa às demonstrações contábeis. A inclusão dessas MPMs nas demonstrações contábeis também significa que elas passam a estar sujeitas a procedimentos de auditoria e a um nível mais elevado de escrutínio.

3.1 Identificação das MPMs

IFRS 18.B117

Um MPM é derivado da demonstração do resultado e é um subtotal de receitas e despesas que:

- é utilizado em comunicações públicas fora das demonstrações contábeis;
- comunica a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro da entidade como um todo; e
- não é especificamente exigido pelas normas IFRS de Contabilidade

3.1.1 Subtotais de receitas e despesas

IFRS 18.B116

Como as MPMs devem ser um subtotal de receitas e despesas, nem todas as APMs, ou medidas não GAAP, serão consideradas MPMs. Por exemplo, os seguintes itens não são considerados MPMs, pois não são subtotais de receitas e despesas:

- receita isoladamente
- medidas de fluxo de caixa, por exemplo, fluxo de caixa livre
- medidas do balanço patrimonial, por exemplo, dívida líquida
- índices, por exemplo, retorno sobre o capital empregado (ROCE), lucro por ação (EPS), margem EBITDA em %, índices de capital de giro
- KPIs não financeiros.

IFRS 18.B117

No entanto, embora os índices em si possam não ser MPMs, o numerador ou o denominador de um índice é, por si só, um subtotal de receitas e despesas; esse subtotal pode ser um MPM.



Exemplo: Índices e MPMs

A empresa X divulga seu índice de cobertura de juros em relatórios para investidores a fim de demonstrar sua capacidade de honrar suas obrigações de dívida.

O índice de cobertura de juros é calculado da seguinte forma:
$$\frac{\text{EBITDA ajustado}}{\text{Despesas totais com juros}}$$

Ao considerar quais medidas poderiam ser os MPMs, X conclui que:

Índice de Cobertura de Juros	✗	Índice
Despesas totais com juros	✗	Subtotal apenas das despesas
EBITDA ajustado	✓	MPM potencial

Supondo que o EBITDA ajustado atendesse aos demais aspectos da definição de um MPM, as divulgações relevantes relativas ao MPM (ver seção 3.2 abaixo) precisariam ser fornecidas para ele.

IFRS 18.20

Embora os MPMs sejam um termo definido, não há nada explícito na IFRS 18 que impeça as entidades de apresentar também outras medidas não IFRS, como o fluxo de caixa livre, nas notas explicativas às demonstrações contábeis. As entidades estão autorizadas a divulgar informações que não sejam exigidas pela IFRS, caso isso facilite a compreensão das demonstrações contábeis pelos usuários.

IFRS 18.B132

No entanto, os requisitos de divulgação das MPMs exigem que quaisquer outras medidas que não atendam à definição de uma MPM sejam claramente diferenciadas das MPMs. As entidades também devem estar cientes de que a inclusão dessas medidas adicionais não previstas nas IFRS nas notas explicativas das demonstrações contábeis faria com que tais medidas fossem incluídas no escopo de quaisquer procedimentos de auditoria. Os órgãos reguladores locais também podem ter opiniões sobre a adequação, ou não, da inclusão de tais medidas nas demonstrações contábeis.

3.1.1.1 Subtotais excluídos

IFRS 18.118

Nem todos os subtotais de receitas e despesas são considerados MPMs. Certas medidas são excluídas da definição de MPM, incluindo subtotais exigidos ou especificamente permitidos pelas normas IFRS de Contabilidade. Isso se deve ao fato de que essas são medidas amplamente compreendidas. Entre elas estão os seguintes subtotais:

- lucro ou prejuízo bruto e subtotais semelhantes
- lucro ou prejuízo operacional antes de depreciação, amortização e perdas por redução ao valor recuperável (no âmbito da IAS 36)
- lucro ou prejuízo operacional e todas as receitas e despesas de investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial
- subtotal das categorias operacional e de investimento, caso uma entidade tenha como atividade principal específica a concessão de financiamento a clientes e classifique todas as receitas e despesas decorrentes de passivos do tipo 1 como operacionais.
- lucro ou prejuízo antes dos tributos sobre o lucro
- lucro ou prejuízo das operações em continuação



IFRS 18.B123

Subtotais semelhantes ao lucro bruto são excluídos quando representam a diferença entre um tipo de receita e as despesas diretamente relacionadas incorridas na geração dessa receita. Por exemplo, receita líquida de juros ou resultado líquido de serviços de seguros. Como esses devem ser termos bem compreendidos, deve ser necessário um julgamento limitado para determinar o que deve ser incluído nesses subtotais. No entanto, se forem feitos ajustes a partir de números calculados de acordo com as Normas Contábeis IFRS nesses subtotais, estes se tornariam MPMs

3.1.2 Comunicações públicas

Os MPMs incluem apenas medidas utilizadas em comunicações públicas fora das demonstrações contábeis. As comunicações públicas não são definidas explicitamente na IFRS 18, mas a norma fornece os seguintes exemplos do que é considerado comunicação pública.

IFRS 18.B119

Comunicações públicas	Comunicações não públicas
- Comentários da administração - Comunicados à imprensa - Apresentações para investidores	- Comunicações orais - Transcrições de comunicações orais - Postagens nas redes sociais

Outros exemplos de comunicações públicas poderiam, portanto, incluir também:

- Relatórios anuais
- Comunicados da bolsa de valores
- Sites
- Memorandos de oferta de títulos
- Prospectos para novas captações de recursos
- Relatórios apresentados a um órgão regulador e acessíveis ao público

As entidades deverão avaliar cuidadosamente se levaram em conta o conjunto completo de comunicações públicas, a fim de garantir que todos os MPMs potenciais tenham sido devidamente considerados e avaliados.

3.1.3 Visão da administração sobre o desempenho financeiro

IFRS 18.130

A IFRS 18 estabelece uma forte presunção de que, se um subtotal de receitas e despesas for utilizado em comunicações públicas, presume-se que ele transmita a opinião da administração, a menos que haja informações razoáveis e comprováveis para refutar essa presunção.

IFRS 18.B124

As entidades podem refutar essa presunção se

- A medida não se referir a um aspecto do desempenho da entidade como um todo (ver seção 3.1.3.2 abaixo)
- A medida for incluída nas comunicações públicas por um motivo diferente de comunicar a visão da administração sobre o desempenho



3.1.3.1 Não comunicar a visão da administração sobre o desempenho

IFRS 18.B129

As medidas podem ser incluídas nas comunicações públicas porque são exigidas por um órgão regulador local ou porque foram solicitadas por uma parte externa. Alternativamente, podem ser relatadas sem destaque e não ser utilizadas internamente pela administração para avaliar o desempenho.

Será necessário exercer julgamento ao determinar se uma medida não comunica um aspecto do desempenho da entidade. Como é uma presunção refutável que a medida comunica um aspecto do desempenho da entidade, o nível de evidência para refutar a presunção precisaria ser razoavelmente suficiente.

3.1.3.2 Não refletir o desempenho da entidade como um todo

A medida deve referir-se à entidade em sua totalidade e não apenas a uma única linha de negócios. Portanto, medidas de desempenho relacionadas a segmentos reportáveis de acordo com a IFRS 8 / CPC 22 – *Informações por Segmento* provavelmente não atenderão à definição de uma MPM, pois não refletem a operação do negócio como um todo. Isso incluiria itens como:

- EBITDA da divisão de varejo
- Lucro normalizado do segmento de transporte marítimo.

No entanto, em algumas circunstâncias, os resultados de segmentos reportáveis podem atender à definição de um MPM se representarem uma única atividade principal de negócios e se o subtotal das receitas e despesas associadas for apresentado na face da demonstração do resultado, o que sugeriria que a entidade considera isso relevante para a compreensão de um aspecto do desempenho da entidade como um todo. Será necessário exercer julgamento ao considerar se medidas de desempenho específicas de segmentos ou de outras linhas de negócios podem ser excluídas de serem consideradas um MPM.

De modo geral, os tipos típicos de indicadores de desempenho que provavelmente serão considerados MPMs incluem:

MPM provável	Motivo
EBITDA ajustado	Subtotal ajustado pela administração
Lucro operacional subjacente	Subtotal não-IFRS
Lucro principal	Definido pela administração
EBIT recorrente	Avaliação da administração
Lucro líquido ajustado	Subtotal não-IFRS
Lucro normalizado	Ajustes subjetivos



Os seguintes tipos de medidas de desempenho provavelmente não serão considerados MPMs, incluindo:

Normalmente NÃO é um MPM	Motivo
Crescimento da receita (%)	Índice
ROCE	Índice
Dívida líquida	Indicador do balanço patrimonial
Fluxo de caixa livre	Métrica de fluxo de caixa
Lucro subjacente do segmento de varejo	Não reflete os negócios como um todo
Resultado por ação (EPS)	Métrica do lucro por ação
Taxa de ocupação	KPI operacional
Emissões de carbono	KPI não financeiro

3.2 Divulgação de MPMs

3.2.1 Divulgações nas notas explicativas sobre MPMs

IFRS 18.122

É exigida a divulgação de todos os MPMs em uma única nota. As entidades não podem dispensar as reconciliações por outras seções de seus relatórios anuais, tais como:

- Relatório de Gestão;
- seções destinadas aos investidores;
- anexos de desempenho alternativos.

A nota explicativa deve incluir uma declaração de que os MPMs refletem a visão da administração sobre um aspecto do desempenho financeiro e não são necessariamente comparáveis a medidas com nomes semelhantes utilizadas por outras entidades.

Para cada um dos MPMs apresentados, as entidades devem fornecer o seguinte:

- Uma descrição da medida
- Metodologia de cálculo
- Reconciliação com o subtotal mais diretamente comparável



3.2.1.1 Descrição da medida e da metodologia de cálculo

A descrição da medida e a metodologia de cálculo estão intimamente ligadas.

IFRS 18.122

A entidade deve explicar:

- qual aspecto do desempenho o MPM comunica;
- porque a administração acredita que ela fornece informações úteis.

IFRS 18.B134 –
B135

O MPM também deve ser identificado de forma que não induza os usuários em erro e represente claramente o que está nele incluído. Isso inclui explicar se os valores são calculados com base em um método diferente daquele previsto nas normas IFRS de Contabilidade, conforme aplicadas no restante das demonstrações contábeis. Quando a entidade utilizar terminologia como “despesas não recorrentes”, deve explicar claramente o que se entende por esse termo, uma vez que diferentes entidades provavelmente terão interpretações diferentes do seu significado.

Exemplo: Divulgação da descrição e da metodologia de cálculo

A Companhia X utiliza o lucro operacional subjacente como um MPM. Na nota explicativa sobre o MPM, a empresa apresenta as seguintes informações:

O lucro operacional ajustado é utilizado pela administração para avaliar o desempenho operacional subjacente da Empresa, uma vez que exclui itens que a administração não considera reflexo do desempenho operacional recorrente. Ele é calculado como o lucro operacional, excluindo valores decorrentes de atividades fora da operação normal do dia a dia da Empresa e de natureza não recorrente. Esses ajustes consistem em custos de reestruturação, provisões por redução ao valor recuperável e despesas relacionadas a aquisições.

3.2.1.3 Reconciliação com o subtotal mais diretamente comparável

IFRS 18.B136

As entidades são, então, obrigadas a apresentar uma reconciliação do MPM com o total ou subtotal mais próximo que deve ser apresentado pelas normas IFRS de Contabilidade, geralmente a IFRS 18, ou com um dos subtotais listados em 3.1.1.1 acima.

A reconciliação deve incluir uma explicação de como o item de reconciliação foi calculado e por que ele fornece informações úteis. O impacto tributário e o efeito da participação não controladora também devem ser apresentados para cada item de reconciliação.

IFRS 18.B141

Ao determinar o efeito tributário, as entidades podem optar por utilizar qualquer um dos seguintes métodos

- alíquotas tributárias legais aplicáveis
- alocação pro rata do imposto corrente e diferido da entidade
- outro método que permita uma alocação mais adequada

Outra abordagem alternativa poderia ser a utilização da alíquota efetiva de imposto da entidade.



Exemplo: Reconciliação do MPM

Dando continuidade ao exemplo acima, ao determinar o lucro subjacente, a Empresa X realizou os seguintes ajustes no lucro operacional: custos de reestruturação de 12.000; perdas por redução ao valor recuperável de 8.000; despesas relacionadas à aquisição de 5.000.

A alíquota fiscal estatutária é de 25% e a NCI detém uma participação econômica de 20% no grupo.

A reconciliação poderia ser apresentada da seguinte forma:

	Bruto	Efeito tributário a 25%	Participação de acionistas minoritários a 20%	Notas
	€'000	€'000	€'000	
Lucro operacional	352.000			
Custos de reestruturação	12.000	(3.000)	(1.800)	A
Provisões por redução ao valor recuperável	8.000	(2.000)	(1.200)	B
Despesas relacionadas à aquisição	5.000	(1.250)	-	C
Total dos ajustes	25.000	(6.250)	(3.000)	
Lucro operacional subjacente (MPM)	377.000			

- A Os custos estão relacionados a um programa de racionalização da força de trabalho anunciado no terceiro trimestre de 2026. A administração considera que esses custos são de natureza pontual e não representam a base de custos contínua.
- B Refere-se à baixa contábil de instalações e equipamentos devido a danos causados por enchentes. O lançamento contábil é de natureza não monetária e não afeta os fluxos de caixa operacionais futuros.
- C Custos de transação incorridos na aquisição de uma controlada no primeiro semestre de 2026, incluindo honorários de consultoria e de due diligence. Esses custos são não recorrentes e excluídos da avaliação da administração sobre o desempenho operacional subjacente. A aquisição não se referiu à controlada na qual a NCI detém participação.

Os efeitos fiscais foram calculados com base na alíquota de imposto prevista na legislação.

Nota: as mesmas divulgações seriam exigidas também para o exercício comparativo.

Quando uma entidade reconcilia os MPMs com um dos subtotais especificados na IFRS 18 (ver seção 3.1.1.1 acima) e esse subtotal não é apresentado na demonstração do resultado, é necessária uma reconciliação em duas etapas. As divulgações mencionadas acima, incluindo explicações, efeitos tributários e participação dos acionistas sem controle, devem ser divulgadas para a reconciliação com o subtotal especificado; no entanto, essas informações adicionais não são necessárias para, em seguida, reconciliar esse total especificado com um total apresentado na demonstração do resultado.



Exemplo: Reconciliação em duas etapas da MPM

Da mesma forma que no exemplo acima, a Companhia X utiliza o lucro subjacente como seu MPM; ela realiza os mesmos ajustes para despesas relacionadas à reestruturação, redução ao valor recuperável e aquisições, mas exclui também a amortização e a depreciação. Nesse caso, conclui-se que o subtotal mais próximo para a reconciliação do MPM é o lucro operacional antes da depreciação, amortização e redução ao valor recuperável, que não é apresentado na parte principal da demonstração do resultado, mas é um subtotal elegível de acordo com a IFRS 18.118. Um possível formato para a reconciliação pode ser:

	Bruto	Efeito tributário a 25%	Participação de acionistas minoritários a 20%	Notas
	€'000	€'000	€'000	
Lucro operacional subjacente	402.000			
Custos de reestruturação	(12.000)	3.000	1.800	A
Despesas relacionadas à aquisição	(5.000)	1.250	-	B
Total dos ajustes	(17.000)	4.350	1.800	
Lucro operacional antes de depreciação, amortização e perdas por redução ao valor recuperável	385.000			
Depreciação	(23.000)			
Amortização	(10.000)			
Perda de valor	(8.000)			
Lucro operacional	352.000			

- A Os custos estão relacionados a um programa de racionalização da força de trabalho anunciado no terceiro trimestre de 2026. A administração considera que esses custos são de natureza pontual e não representam a base de custos contínua.
- B Custos de transação incorridos na aquisição de uma controlada no primeiro semestre de 2026, incluindo honorários de consultoria e de due diligence. Esses custos são não recorrentes e excluídos da avaliação da administração sobre o desempenho operacional subjacente. A aquisição não se referiu à controlada na qual o NCI detém participação.



3.2.2 Apresentação de MPMs na demonstração do resultado

Os MPMs podem ser apresentados na demonstração do resultado, mas somente se atenderem aos requisitos específicos da IFRS 18 no que se refere a subtotais adicionais (ver seção 4.2.1 abaixo), especificamente:

- Serem compostos por valores calculados de acordo com as normas IFRS de Contabilidade;
- Estar em conformidade com a estrutura da demonstração do resultado, conforme exigido pela IFRS 18;
- Ser consistente de período para período; e
- Ser apresentado de forma não mais destacada do que os totais e subtotais exigidos

Esses requisitos limitarão severamente o número de MPMs que é possível apresentar no corpo da demonstração do resultado, especialmente quando combinados com os subtotais específicos que estão excluídos de serem considerados MPMs, como o lucro operacional antes da depreciação, amortização e redução ao valor recuperável (ver seção 3.1.1.1 acima).

Mesmo que tais valores fossem apresentados na parte principal da demonstração do resultado, eles ainda precisariam ser fornecidos na nota explicativa sobre os MPMs com todas as divulgações exigidas, conforme discutido acima.

3.2.3 Alterações nos MPMs

Para garantir que as informações sobre os MPMs sejam consistentes, comparáveis e transparentes, e para impedir que as entidades alterem as definições dos MPMs de forma oportunista, a IFRS 18 estabelece requisitos específicos de divulgação quando há uma alteração em um MPM. As alterações incluirão os casos em que uma entidade:

- altere a forma como um MPM é calculado;
- introduzir um novo MPM;
- deixar de utilizar um MPM; ou
- altere a forma como os efeitos tributários são determinados,

Em todos os casos, a entidade deve divulgar uma explicação que permita aos usuários compreender a alteração e seu efeito. Essa explicação deve incluir o motivo da alteração e a reapresentação dos MPMs dos períodos comparativos de forma consistente com os novos MPMs, a menos que isso seja impraticável



4 Princípios gerais de relatório financeiro

Embora haja muitas consistências com a IAS 1, a IFRS 18 oferece maior clareza e especificidade em relação a muitos princípios que eram geralmente implícitos na aplicação da IAS 1. Espera-se que a inclusão desses requisitos específicos signifique uma maior consistência na aplicação desses requisitos.

4.1 Materialidade e as demonstrações contábeis

Embora sempre tenha sido abordada na IAS 1, a IFRS 18 aprofunda e torna mais explícitos os requisitos relativos à materialidade e às demonstrações contábeis.

IFRS 18.A

A definição de informação relevante não se alterou e *continua* sendo: “A informação é relevante se for razoável esperar que sua omissão, distorção ou obscuridade influencie as decisões que os usuários primários das demonstrações contábeis de uso geral tomam com base nessas demonstrações contábeis, as quais fornecem informações financeiras sobre uma entidade relatora específica.”

IFRS 18.15

O que mudou foi que a especificidade em torno da exigência de apresentar ou divulgar apenas informações relevantes aumentou. Isso inclui requisitos específicos de que

IFRS 18.19

- Divulgações específicas não são exigidas, mesmo que descritas como requisitos mínimos, caso não forneçam informações relevantes

IFRS 18.23

- Não é necessário incluir itens específicos nas demonstrações contábeis primárias se eles não forem essenciais para um resumo estruturado útil (ver seção 4.2 abaixo), mesmo que sejam descritos como requisitos mínimos.

As informações relevantes definem o que deve ser incluído nas demonstrações contábeis de uso geral. As funções (ver seção 4.2 abaixo) explicam onde essas informações devem ser apresentadas

4.2 Função das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas

A IFRS 18 define as funções das demonstrações contábeis primárias e das notas explicativas. A função de cada uma delas será um fator determinante para definir onde as informações serão divulgadas. Isso será fundamental para considerar o nível de agregação e desagregação (ver seção 4.3 abaixo) exigido

Demonstrações Contábeis Primárias

IFRS 18.16

O papel principal das demonstrações contábeis primárias é fornecer um *resumo estruturado e útil* dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da entidade. Isso permite que os usuários

- Obter uma visão geral da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa
- Fazer comparações entre entidades e ao longo do tempo
- Identificar áreas nas quais possam desejar consultar as notas explicativas para obter detalhes adicionais

Será necessário exercer julgamento para determinar quais informações são necessárias para fornecer um resumo estruturado e útil nas demonstrações contábeis principais. A necessidade de divulgar informações diretamente nas demonstrações contábeis principais dependerá dos fatos e circunstâncias específicos de uma entidade.



Notas explicativas às demonstrações contábeis

IFRS 18.B6–B7

A função principal das notas explicativas às demonstrações contábeis é fornecer outras informações relevantes necessárias para que as demonstrações contábeis de uso geral atinjam seus objetivos. As notas explicativas fornecem:

- Desagregação dos itens apresentados nas demonstrações contábeis primárias
- Descrições das rubricas
- Detalhes dos métodos, premissas, dados de entrada e julgamentos utilizados na determinação dos itens nas demonstrações primárias
- Informações adicionais complementares, tais como divulgações sobre partes relacionadas, eventos subsequentes, divulgações sobre gestão de riscos financeiros etc., necessárias para atender aos objetivos das demonstrações contábeis de uso geral

4.2.1 Uso de subtotais adicionais

IFRS 18.24

A IFRS 18 não apenas permite o uso de subtotais adicionais nas demonstrações contábeis primárias que não sejam especificamente exigidos por uma Norma Contábil da IFRS, como também os exige caso o subtotal seja necessário para fornecer um resumo estruturado útil. Será necessário exercer julgamento para determinar se um subtotal adicional é necessário para fornecer um resumo estruturado útil.

Quando uma entidade utiliza subtotais adicionais, deve assegurar que estes:

- incluam apenas valores reconhecidos e mensurados de acordo com as normas IFRS de Contabilidade
- sejam compatíveis com a estrutura exigida para as demonstrações contábeis primárias na IFRS 18
- sejam apresentados de forma consistente ao longo do tempo
- sejam apresentados de forma não mais destacada do que os subtotais ou totais exigidos.

Nos casos em que as entidades desejem apresentar subtotais que não atendam aos requisitos acima, embora não lhes seja permitido fazê-lo diretamente nas demonstrações contábeis principais, se os apresentarem em outra parte de suas comunicações públicas, deve-se avaliar se tais medidas se enquadram na definição de MPM (ver seção 3 acima)



4.2.1.1 Lucro operacional antes de itens não recorrentes

IFRS 18.B78(c)

Um subtotal adicional comum que as entidades podem considerar incluir seria o lucro operacional antes de itens não recorrentes. Consideramos que tal subtotal seria permitido de acordo com a IFRS 18 com base no seguinte

- É permitido separar os itens não recorrentes das demais despesas, caso se considere necessário para fornecer um resumo estruturado e útil, independentemente de as despesas serem categorizadas por função ou natureza (ver seção 2.2 acima). A desagregação de despesas com base na persistência (recorrentes versus não recorrentes) é permitida pela norma (ver seção 4.3 abaixo) e é especificamente indicada como uma base potencial para a desagregação de itens da demonstração do resultado.
- Os itens não recorrentes deveriam ser valores determinados de acordo com as normas IFRS de Contabilidade, por exemplo, a redução ao valor recuperável determinada de acordo com a IAS 36 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*, e não por outra medida não IFRS.
- O subtotal deveria ser o lucro operacional antes de itens não recorrentes, e todos os itens incluídos nesse valor de lucro operacional, bem como os itens não recorrentes, seriam itens cuja classificação na categoria operacional da demonstração do resultado é permitida (ver seção 2.1.3 acima). Portanto, não seria possível ter um lucro total antes de itens não recorrentes, pois, nesse caso, os itens não recorrentes não seriam classificados adequadamente nas categorias, conforme exigido pela IFRS 18.

IFRS 18.BC407

Ao apresentar o lucro operacional antes de itens não recorrentes, será necessário exercer julgamento para determinar o que é considerado não recorrente. Ao elaborar a IFRS 18, o IASB discutiu e, por fim, decidiu não definir “itens incomuns”, uma vez que diferentes jurisdições têm interpretações significativamente diferentes do significado desse termo.

4.3 Agregação e desagregação de informações

A IFRS 18 fornece orientações específicas sobre a base para a agregação e desagregação de informações, o que formaliza uma série de princípios que já são amplamente aplicados na prática. Essas orientações constituem um ponto de partida útil ao se avaliar se as informações podem ser agrupadas (agregadas) ou apresentadas separadamente (desagregadas).

É necessário garantir o nível correto de agregação e desagregação para assegurar que informações relevantes não sejam obscurecidas, seja pela falta de detalhes suficientes (nível de agregação muito alto), seja pelo excesso de informações (nível de desagregação muito baixo).

As informações devem ser agregadas com base em características comuns e desagregadas com base em características que não são comuns. A IFRS 18 fornece uma lista de características que devem ser consideradas ao avaliar se as informações devem ser agregadas ou desagregadas.


IFRS 18.B78,
B110

- Natureza
- Função
- Base de mensuração
- Momento — reconhecimento inicial/ alteração subsequente nas estimativas
- Liquidez
- Tipo (por exemplo, fluxo de receita)
- Restrições a um ativo ou passivo
- Persistência (recorrente/não recorrente)
- Incerteza na mensuração
- Dimensão
- Localização geográfica/ contexto regulatório
- Efeito tributário
- Duração/prazo de recuperação (circulante/não circulante)

Ao considerar o nível de agregação ou desagregação:

IFRS 18.41(c)

- À primeira vista, nas demonstrações contábeis primárias, o fator determinante a ser considerado é qual o nível de detalhamento necessário para fornecer esse resumo estruturado e útil.

IFRS 18.41(e)

- Nas notas explicativas, o fator determinante é garantir que as informações relevantes não fiquem ocultas.

São fornecidas orientações adicionais sobre quando as informações que foram agregadas precisariam de desagregação adicional nas notas explicativas. Quando os tipos de informações agregadas forem:

IFRS 18.B24,
B26(b)

	Informações relevantes	Informações não relevantes
Informações relevantes	Cada elemento específico de informação relevante deve ser divulgado separadamente nas notas explicativas.	A desagregação só é necessária se a informação imaterial obscurecer a informação relevante.
Informações não relevantes		A desagregação não é necessária, exceto se o total for tão grande que os usuários possam considerá-lo relevante. Nesse caso, as entidades devem: • Fornecer uma explicação de que não há valores relevantes incluídos; ou • Explicar que ela é composta por vários itens e fornecer uma indicação da natureza ou do valor do maior item.



4.4 Identificação

As entidades devem identificar as informações tanto nas demonstrações contábeis principais quanto nas notas explicativas de forma a representar fielmente as características do item.

O uso de descritores precisos é particularmente importante na demonstração do resultado, onde uma entidade apresenta algumas despesas por função e outras por natureza (ver seção 2.2 acima). É importante que os descritores expliquem tanto o que está incluído quanto o que está excluído de um determinado item

Exemplo: Descritores de rubricas de benefícios a empregados

IFRS 18.B82

A Companhia X é uma entidade industrial que produz máquinas grandes e complexas, as quais instala nas instalações dos clientes. Na demonstração do resultado, ela apresenta uma classificação funcional de “custo das vendas”, mas as demais despesas são classificadas por natureza.

Ela possui empregados que desempenham as seguintes funções:

- Funcionários da fábrica – os salários são capitalizados no estoque
- Equipe de instalação – os salários são incluídos no custo das vendas
- Equipe de vendas – os salários são classificados por natureza abaixo do lucro bruto
- Funcionários de escritório e administrativos – os salários são classificados por natureza abaixo do lucro bruto.

Ao determinar o descritor apropriado para os benefícios aos empregados apresentados por natureza, a empresa X observou que “benefícios aos empregados” não é uma descrição adequada, pois o item contábil não inclui todos os benefícios aos empregados, uma vez que os benefícios dos empregados da fábrica e da equipe de instalação estão incluídos no item “custo das vendas”. Em vez disso, para fornecer uma descrição mais precisa que represente com maior fidelidade as características da rubrica, a empresa X descreve essa rubrica como “benefícios aos empregados, exceto aqueles incluídos no custo das vendas” ou alguma outra descrição semelhante.



4.4.1 Uso da classificação “outros”

A IFRS 18 observa explicitamente que a descrição de um item como “outros” só pode ser utilizada se não for possível encontrar uma classificação mais informativa. Isso se estende a outros termos semelhantes, como “diversos”, “miscelâneos”, “residuais”, etc. O uso de “outros” não fornece aos usuários detalhes suficientes sobre o que está incluído nesse item.

IFRS 18.B25

Ao avaliar se é possível encontrar um descritor mais útil, as entidades devem considerar:

- Se algumas das informações agregadas forem relevantes e outras forem irrelevantes, utilizar a descrição do item que for relevante
- Se todas as informações agregadas forem imateriais, descreva-as de forma a destacar as características comuns que serviram de base para a agregação

IFRS 18.B26(a)

Quando as entidades não conseguirem encontrar um descritor mais útil do que “outros” para um item específico, devem, mesmo assim, procurar que a descrição seja a mais precisa possível, como “outras despesas operacionais”, em vez de apenas “outras despesas”

Não consideramos que isso elimine o uso de “outros” como descritor em demonstrações contábeis de uso geral e, especialmente nas demonstrações principais, para fornecer um resumo estruturado útil, itens menores provavelmente ainda precisarão ser agregados de tal forma que descrevê-los como “outros” continuará sendo apropriado.

5 Impactos em outras normas IFRS de Contabilidade

5.1 Demonstração de fluxos de caixa

A IFRS 18 introduz alterações decorrentes na IAS 7, que incluem as seguintes mudanças principais, destinadas a reduzir a diversidade na classificação e apresentação dos fluxos de caixa e a melhorar a comparabilidade entre entidades:

- O subtotal do lucro operacional é utilizado como ponto de partida para determinar os fluxos de caixa das atividades operacionais pelo método indireto
- Eliminação das opções para classificar fluxos de caixa de juros e dividendos

5.1.1 Método indireto

IAS 7.18(b)
IAS 7.20

Ao apresentar os fluxos de caixa operacionais utilizando o método indireto, as entidades passarão a ser obrigadas a utilizar o subtotal do lucro operacional como ponto de partida. Ao fazê-lo, o lucro operacional é ajustado para:

- Variações ocorridas durante o período nos estoques e nas contas a receber e a pagar operacionais;
- Itens não monetários, tais como depreciação, provisões e ganhos e perdas cambiais não realizados classificados na categoria operacional;
- Receitas ou despesas classificadas na categoria operacional na demonstração do resultado, cujos efeitos em caixa correspondam a fluxos de caixa de investimento e financiamento; e
- Fluxos de caixa das atividades operacionais cujas receitas ou despesas associadas não estejam classificadas na categoria operacional da demonstração do resultado (por exemplo: tributos sobre o lucro)



5.1.2 Classificação de valores de juros e dividendos

Para garantir a consistência com a demonstração do resultado, a IAS 7 foi alterada para esclarecer como os juros e dividendos, tanto pagos quanto recebidos, devem ser classificados na demonstração dos fluxos de caixa. A classificação dependerá do fato de a entidade possuir ou não uma atividade principal específica (ver seção 2.1.6 acima)

IAS 7.33A

- Todas as entidades devem classificar os dividendos pagos como fluxos de caixa de atividades de financiamento.

IAS 7.34A

- As entidades que não possuam atividades principais de negócio especificadas devem classificar os juros pagos como fluxos de caixa de atividades de financiamento, e os juros e dividendos recebidos como fluxos de caixa de atividades de investimento.

IAS 7.34B

- As entidades com atividades principais específicas, seja investindo em ativos ou fornecendo financiamento a clientes, devem classificar os fluxos de caixa decorrentes de dividendos recebidos, juros recebidos e juros pagos de acordo com a classificação das receitas e despesas relacionadas na demonstração do resultado. Uma entidade deve classificar o total de cada um desses fluxos de caixa em uma única categoria na demonstração dos fluxos de caixa.

5.2 Balanço patrimonial

Houve alterações mínimas nos requisitos relativos à balanço patrimonial, e os requisitos existentes foram, em geral, mantidos inalterados em relação à IAS 1.

A principal alteração é que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (Goodwill) agora deve ser apresentado separadamente no corpo do balanço patrimonial e não pode ser agregado a outros ativos intangíveis.

É provável que surjam outras alterações no balanço patrimonial devido às orientações aprimoradas sobre agregação e desagregação (ver seção 4.3 acima), que terão um efeito generalizado em todos os aspectos das demonstrações contábeis.

5.3 Resultado por ação

IAS 33.73B

Historicamente, as entidades tinham permissão, mas não eram obrigadas, a divulgar um lucro por ação (LPA) adicional utilizando um componente relatado da demonstração do resultado abrangente como valor do lucro. No entanto, a IFRS 18 altera essa exigência e agora permite que as entidades divulguem cálculos adicionais do LPA apenas se forem:

- Um total ou subtotal que deva ser apresentado na demonstração do resultado abrangente
- Uma Medida de Desempenho Definida pela Administração (MPM)
- Um subtotal listado na IFRS 18.118 especificamente determinado como não sendo um MPM (ver seção 3.1.1.1 acima)

IAS 33.73C

A norma esclarece que esses valores adicionais de EPS não podem ser apresentados no corpo da demonstração do resultado e devem ser apresentados nas notas explicativas, sem receber maior destaque do que o EPS básico e diluído.

5.4 Demonstrações intermediárias

A IAS 34 / CPC 21 (R1) – *Demonstração Intermediária* foi atualizada para se alinhar aos requisitos da IFRS 18. Portanto, as demonstrações condensadas de desempenho financeiro deverão seguir o mesmo formato exigido pela IFRS 18, e os princípios de agregação e desagregação continuam a ser aplicáveis.



IAS 34.16A(m)

Além disso, os MPMs passam a ser uma divulgação obrigatória no relatório financeiro intermediário, incluindo todas as reconciliações e divulgações nas notas explicativas exigidas nas demonstrações contábeis anuais (ver seção 3.2 acima).

As divulgações de MPMs nas demonstrações contábeis intermediárias referem-se apenas ao desempenho do período intermediário. Assim, se uma entidade divulgar apenas a medida MPM referente ao seu desempenho anual ao comunicar seus resultados anuais, mas não comunicar essa mesma medida de desempenho para o período intermediário, tal medida não precisaria ser incluída como MPM no período intermediário. Alternativamente, medidas podem ser incluídas na divulgação dos resultados intermediários, tais como resultados ajustados sazonalmente que são considerados MPMs no relatório intermediário, mas que não são divulgados como parte dos relatórios anuais.

Exemplo: MPMs que existem apenas nos relatórios intermediários

A Companhia X é uma varejista que registra aumentos significativos nas vendas durante o período de Natal. Ao preparar seus relatórios intermediários para os investidores referentes ao trimestre de dezembro, a Administração forneceu o seguinte comentário: *“A entidade reportou lucro no trimestre de dezembro de \$4,9 milhões; no entanto, após o ajuste para o aumento sazonal normal associado ao período de vendas de Natal, o lucro trimestral subjacente foi de aproximadamente \$1,4 milhão.”*

O lucro subjacente trimestral representaria um MPM que exigiria divulgação nas demonstrações contábeis intermediárias trimestrais preparadas de acordo com a IAS 34. No entanto, no relatório financeiro anual, como não haveria necessidade de fazer ajustes sazonais no valor do lucro, provavelmente não haveria um MPM equivalente a ser incluído nas demonstrações contábeis anuais.

Exemplo: MPMs que existem apenas nos relatórios anuais

A Companhia X está realizando um importante programa de transformação estratégica plurianual que inclui a implementação de sistemas, o fechamento de lojas e a reestruturação da força de trabalho. O programa foi aprovado e avaliado pela Administração no final do ano. No relatório financeiro anual, a Administração apresentou o seguinte comentário:

“A entidade registrou lucro estatutário no exercício de \$32,0 milhões. Após excluir \$8,5 milhões de custos associados ao programa de transformação estratégica do Grupo, o lucro subjacente no exercício foi de \$40,5 milhões.”

O valor do lucro subjacente representa um MPM (Medida de Desempenho) utilizado nas comunicações financeiras anuais para explicar o desempenho. No entanto, esse MPM não seria necessário nos relatórios financeiros intermediários elaborados de acordo com a IAS 34 se a Administração não divulgasse o lucro subjacente equivalente no período intermediário.

Para mais informações sobre o impacto da transição nos relatórios financeiros intermediários, consulte a seção 6.1.1 abaixo.



5.5 Investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto

Após a emissão da IFRS 18, foram feitas alterações subsequentes à IAS 28 *Investimentos em Coligadas e Empreendimentos Controlados em Conjunto* para esclarecer que as entidades cuja atividade principal seja investir em outras entidades estão incluídas no tipo de entidades isentas da aplicação do método de equivalência patrimonial e podem optar por mensurar seus investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto pelo valor justo por meio do resultado. Essa opção pode ser feita separadamente para cada coligada e empreendimento controlado em conjunto. Essas alterações são aplicáveis ao mesmo tempo em que uma entidade aplica a IFRS 18 pela primeira vez.

5.6 Implicações para a IAS 8

Não houve alterações técnicas nos requisitos da IAS 8; no entanto, ocorreram mudanças estruturais significativas. Com a emissão da IFRS 18, o nome da IAS 8 mudou de “*Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*” para “*IAS 8: Bases de Elaboração das Demonstrações Contábeis*”.

Vários requisitos existentes da IAS 1 foram transferidos para a nova IAS 8, incluindo requisitos relacionados a:

- Apresentação Fiel e Conformidade com as normas IFRS de Contabilidade
- Continuidade das Operações
- Contabilidade de competência
- Divulgação das políticas contábeis
- Divulgações de incertezas nas estimativas e julgamentos

Como resultado da IFRS 18, e para distinguir claramente as normas de relatório financeiro das normas de relatório de sustentabilidade, todas as normas emitidas pelo IASB devem agora ser referidas como normas IFRS de Contabilidade.

5.7 Decisões da Agenda do IFRIC

Várias Decisões da Agenda do IFRIC que anteriormente faziam referência à IAS 1 foram revisadas pelo Comitê de Interpretações das IFRS e, em sua maioria, foram reeditadas, com as referências atualizadas para a IFRS 18; embora a intenção geral das decisões da agenda possa não ter sido afetada, elas foram alinhadas aos novos princípios incluídos na IFRS 18.

O Comitê de Interpretações das IFRS continua deliberando sobre várias novas decisões da agenda do IFRIC relacionadas à aplicação da IFRS 18. Os elaboradores devem continuar acompanhando as Atualizações do IFRIC para obter detalhes sobre essas decisões da agenda.



6 Transição e implementação

A IFRS 18 é aplicável aos exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2027, sendo permitida a aplicação antecipada.

6.1 Requisitos de transição

A IFRS 18 é aplicada retrospectivamente, de acordo com a IAS 8, o que exigirá que os períodos comparativos sejam reapresentados, em conformidade com a estrutura da IFRS 18. No entanto, as entidades não são obrigadas a fornecer as divulgações quantitativas habituais previstas na IAS 8 relativas ao valor do ajuste para cada rubrica das demonstrações contábeis ou ao efeito sobre o lucro por ação básico e diluído no período atual. Em vez disso, para o período comparativo apresentado imediatamente anterior à data da aplicação inicial, a entidade deve divulgar uma reconciliação entre os valores expressos apresentados com base na IFRS 18 e os valores anteriormente apresentados com base na IAS 1 para a demonstração do resultado.

A reconciliação exigida na transição é permitida, mas não obrigatória, para o período atual e para períodos comparativos anteriores além do período comparativo imediatamente anterior. Isso é relevante em jurisdições que exigem dois períodos comparativos, pois o período comparativo mais antigo pode ser ajustado de acordo com outros requisitos das IFRS ou regras locais, mas a IFRS 18 exige apenas a reconciliação específica da demonstração do resultado para o período comparativo imediatamente anterior.

Embora esse requisito de reconciliação pareça simples, dada a possível amplitude da reestruturação da demonstração do resultado, essa reconciliação pode ser mais complexa do que o esperado. Um possível formato para essa reconciliação pode ser:

Exemplo: Reconciliação na Transição para a IFRS 18

A tabela a seguir apresenta um possível formato para a reconciliação da demonstração do resultado. Apenas a categoria operacional é apresentada para fins ilustrativos, mas, na prática, a reconciliação precisaria ser apresentada para toda a demonstração do resultado

	Item de linha relatado anteriormente (IAS 1)	Ajustes	Item atualmente reportado (IFRS 18)	Notas
	€'000	€'000	€'000	
Receita proveniente de contratos com clientes	2.153	-	2.153	
Receita de aluguel	250	(250)	-	A
Receita total	2.403	(250)	2.153	
Custo das vendas	(543)	-	(543)	
Lucro bruto	1.860	(250)	1.610	
Outras receitas operacionais	348	(159)	189	B
Despesas de ocupação	(253)	95	(158)	C
Despesas administrativas	(152)	-	(152)	
Reduzido no valor de ativos imobilizados	-	(95)	(95)	C
Diferenças cambiais	-	(68)	(68)	D
Lucro operacional	1.803	(477)	1.326	

- A A receita de aluguel era anteriormente incluída como parte da receita, mas foi reclassificada para a rubrica de investimentos.
- B Outras receitas operacionais incluíam anteriormente ganhos com a alienação de um imóvel de investimento e, por isso, foram reclassificadas para a rubrica de investimentos
- C A redução do valor do ativo imobilizado foi apresentada separadamente com a adoção da IFRS 18, pois considerou-se apropriado fornecer um resumo estruturado e útil
- D Todas as diferenças cambiais costumavam ser apresentadas como parte das receitas e despesas financeiras. Com a adoção da IFRS 18, os ganhos e perdas relacionados a itens operacionais foram reclassificados para a categoria operacional



6.1.2 Opções para coligadas e empreendimentos controlados em conjunto

IFRS 18.C7

Como parte da transição para a IFRS 18, as entidades têm a opção de reavaliar as opções de mensuração feitas de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Coligadas e Empreendimentos Conjuntos* para mensurar investimentos em coligadas ou empreendimentos conjuntos, caso a entidade seja uma empresa de capital de risco ou organização semelhante.

Essas entidades podem optar por fazê-lo se sua atividade principal especificada for o investimento nesses tipos de ativos. Dado o requisito da IFRS 18 de que, se um investimento for contabilizado pelo método de equivalência patrimonial, ele será sempre classificado na categoria de investimento, mesmo que o investimento nesses ativos seja a atividade principal especificada, elas podem optar por alterar a mensuração para avaliá-los pelo valor justo com reconhecimento no resultado, a fim de poder classificá-los na categoria operacional.

O IASB divulgou alterações à IAS 28, aplicáveis simultaneamente à IFRS 18, para esclarecer que os tipos de entidades que têm a opção de mensurar os investimentos em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto pelo valor justo são aquelas cuja atividade principal consiste em investir em tipos específicos de ativos.

6.2 Considerações sobre a implementação

Embora a IFRS 18 não tenha impacto sobre o reconhecimento e a mensuração de valores nas demonstrações contábeis, os esforços de implementação não devem ser negligenciados. A determinação das atividades principais dos grupos nas demonstrações contábeis consolidadas e a necessidade de identificar e divulgar os MPMs, bem como certas áreas de julgamento relacionadas à classificação, aumentam a complexidade da implementação.

6.2.1 Gestão das partes interessadas

A introdução da IFRS 18 afetará a forma como o desempenho financeiro é apresentado e comunicado. Portanto, é importante que essas mudanças sejam devidamente explicadas e comunicadas às partes interessadas relevantes, pois pode haver alterações em diversos acordos necessárias em decorrência da IFRS 18.

Dada a amplitude das mudanças, as entidades podem se beneficiar de uma abordagem de comunicação estruturada, incluindo o envolvimento precoce das principais partes interessadas e mensagens consistentes ao longo do período de transição. Isso será particularmente importante nos casos em que as mudanças nas medidas de desempenho relatadas possam afetar a forma como o desempenho é interpretado.

A implementação exigirá coordenação entre as equipes de finanças, gestão e sistemas. Além disso, os responsáveis pelos relatórios de desempenho e pelas comunicações externas precisarão compreender as mudanças nas principais métricas divulgadas e as implicações da maior transparência sobre as medidas de desempenho, incluindo as MPMs. Garantir um entendimento consistente em toda a organização apoiará tanto a implementação quanto a comunicação.



6.2.1.1 Cláusulas de dívida e acordos de financiamento

A reclassificação de receitas e despesas e as alterações nos subtotais da demonstração do resultado podem afetar as métricas utilizadas em acordos de financiamento, incluindo índices baseados no lucro e medidas do tipo EBITDA, podendo impactar os cálculos das cláusulas restritivas. Em alguns casos, essas mudanças na apresentação podem resultar em violação dos limites das cláusulas restritivas, apesar de não haver alteração no desempenho econômico subjacente da entidade.

As entidades devem:

- Analisar como as medidas de cláusulas restritivas são definidas, incluindo se elas se baseiam em itens específicos, fórmulas definidas ou normas contábeis em vigor no momento do acordo;
- Avaliar se as mudanças na classificação de acordo com a IFRS 18 poderiam resultar em alterações nas métricas de cláusulas restritivas relatadas, sem qualquer alteração no desempenho subjacente; e
- Considerar se os MPMs ou medidas ajustadas são incorporados aos cálculos dos covenants e como o aumento da transparência sobre essas medidas pode afetar seu uso.

Quando o impacto for significativo, as entidades podem precisar dialogar com os credores para esclarecer como as medidas de covenant devem ser calculadas após a adoção ou buscar alterar as definições de covenant para garantir que elas continuem refletindo a base de mensuração pretendida.

O envolvimento antecipado é particularmente importante para evitar violações não intencionais ou disputas decorrentes exclusivamente de mudanças na apresentação.

Exemplo: Impactos nas cláusulas de endividamento

A Companhia X possui um acordo de financiamento que inclui uma cláusula de covenants baseada em uma medida de EBITDA derivada do lucro antes dos custos financeiros.

De acordo com a IAS 1, certas receitas e despesas eram apresentadas nas receitas e despesas financeiras. Com a adoção da IFRS 18, alguns desses itens são reclassificados para a categoria operacional.

Como resultado:

- O EBITDA diminuiu devido a mudanças na classificação, e não ao desempenho subjacente; e
- O índice de cláusula restritiva reportado se deteriora, apesar de não haver alteração na posição econômica da entidade.

Isso resultou na violação da cláusula restritiva de endividamento pela Empresa X.

Assim, a X mantém um diálogo com seus credores para esclarecer como o covenant deve ser calculado após a adoção da IFRS 18, incluindo se são necessários ajustes ou alterações, bem como a definição do que está incluído no cálculo do covenant e se o limite-alvo do índice do covenant ainda é adequado. Nesse cenário, a variação no resultado decorre exclusivamente de mudanças na apresentação, e não do desempenho subjacente.



6.2.1.2 Acordos de remuneração e incentivos

Muitos acordos de remuneração estão vinculados a métricas baseadas no lucro ou a metas de desempenho. As mudanças introduzidas pela IFRS 18 podem afetar tanto o cálculo dessas métricas quanto a forma como os resultados de desempenho são avaliados.

As entidades devem considerar:

- Se as principais medidas utilizadas nas estruturas de remuneração (por exemplo, lucro operacional ou métricas do tipo EBITDA) são afetadas pela reclassificação na demonstração do resultado;
- Se as metas de incentivo podem ser atingidas ou não devido a mudanças na apresentação, e não ao desempenho subjacente; e
- A interação com os MPMS, particularmente quando a remuneração está vinculada a medidas ajustadas ou “subjacentes” que agora estarão sujeitas a maior transparência e escrutínio.

Quando as mudanças nas métricas reportadas não refletirem o desempenho econômico subjacente, as entidades podem precisar revisar as definições utilizadas nos acordos de incentivo e comunicar claramente como o desempenho foi avaliado no período de transição, incluindo se houve algum ajuste para neutralizar o impacto da IFRS 18.

As entidades também podem precisar reavaliar como as metas de desempenho são definidas para períodos futuros, a fim de garantir que permaneçam comparáveis entre os períodos de relatório após a adoção da IFRS 18. A falta de abordagem desses impactos pode levar a resultados indesejados na remuneração ou a um menor alinhamento entre o desempenho relatado e a recompensa.

6.2.1.3 Investidores e outras partes interessadas

Para investidores e outros usuários, a IFRS 18 pode reduzir a comparabilidade entre os períodos de relatório, especialmente na adoção inicial. Isso pode ser agravado por:

- Mudanças na classificação de receitas e despesas entre categorias; e
- Maior transparência sobre os MPMS, incluindo a divulgação de ajustes e reconciliações.

As entidades devem considerar como comunicar claramente a natureza e a extensão das mudanças na demonstração do resultado e qual o impacto que isso terá sobre as principais medidas de desempenho, incluindo os MPMS, e como orientar os usuários para a medida mais adequada e comparável sob a nova estrutura da IFRS 18.

Na prática, isso pode envolver mais do que apenas as divulgações transitórias fornecidas nas demonstrações contábeis no ano da transição, mas também uma comunicação clara e consistente nas apresentações aos investidores e em outras comunicações, a fim de garantir que uma mensagem clara seja transmitida. Sem comunicar claramente a mensagem, as entidades correm o risco de que os usuários interpretem erroneamente as variações decorrentes exclusivamente de mudanças na apresentação. Os usuários podem continuar a se concentrar em medidas de desempenho utilizadas anteriormente que não são mais comparáveis sob a apresentação da IFRS 18. As entidades podem, portanto, precisar orientar ativamente os usuários para as medidas mais relevantes e comparáveis sob a nova estrutura da demonstração do resultado.



6.2.2 Mudanças nos sistemas

Embora a IFRS 18 não altere o reconhecimento ou a mensuração de itens nas demonstrações contábeis, ela introduz mudanças significativas na apresentação, classificação e divulgação do desempenho financeiro. Assim, a implementação da IFRS 18 exigirá que as entidades modifiquem seus sistemas e coletem dados adicionais para atender aos novos requisitos.

As entidades deverão avaliar se os sistemas existentes são capazes de:

- Classificar receitas e despesas nas categorias exigidas (operacional, de investimento, de financiamento);
- Apoiar o nível exigido de agregação e desagregação tanto nas demonstrações contábeis primárias quanto nas notas explicativas; e
- Produzir as divulgações exigidas, incluindo aquelas relacionadas aos MPMs.

Para muitas entidades, a implementação envolverá uma combinação de redesenho do plano de contas, aprimoramento da coleta de dados, atualização de mapeamentos e alterações nos sistemas de relatórios, em vez de ser apenas uma sobreposição na apresentação. Se os sistemas não forem atualizados, as entidades podem não ser capazes de produzir as classificações consistentes ou comprováveis exigidas pela IFRS 18.

6.2.2.1 Plano de contas e mapeamento

A introdução de categorias definidas na demonstração do resultado exige que as entidades reconsiderem como receitas e despesas são capturadas e mapeadas em seu razão geral.

As entidades podem precisar:

- Criar novas contas para distinguir itens que serão apresentados em categorias diferentes; e
- Atualizar as tabelas de mapeamento utilizadas nos sistemas de consolidação ou de relatórios para alinhar as contas existentes com as classificações da IFRS 18.

No entanto, a classificação de acordo com a IFRS 18 nem sempre é determinada exclusivamente pelo saldo da conta. Em muitos casos, a classificação depende da natureza do ativo ou passivo subjacente e se o item está relacionado a uma atividade principal específica da empresa.

Consequentemente, as entidades podem precisar avaliar se a classificação pode ser realizada por meio do próprio plano de contas; ou por meio da adição de dimensões ou atributos adicionais (por exemplo, marcando transações com base em suas características subjacentes).

Quando uma única conta do razão geral registra transações que se enquadram em várias categorias da IFRS 18, um simples exercício de remapeamento pode não ser suficiente, podendo ser necessárias mudanças mais profundas na captura de dados, incluindo, por exemplo, a criação de várias contas de ganhos e perdas cambiais que possam ser mapeadas para cada uma das categorias da demonstração do resultado com base na natureza do ativo ou passivo subjacente ao qual estão associadas.



6.2.2.2 Captura de dados e granularidade

A IFRS 18 aumenta o nível de desagregação exigido tanto nas demonstrações contábeis principais quanto nas notas explicativas. Isso pode exigir o registro de informações mais detalhadas no nível da transação do que as atualmente disponíveis.

As entidades devem avaliar se seus sistemas capturam informações suficientes para:

- Distinguir entre diferentes tipos de passivos (por exemplo, passivos que envolvem apenas a captação de recursos e aqueles que não envolvem);
- Identificar componentes de receitas e despesas que devem ser classificados separadamente (por exemplo, componentes de juros de certos passivos); e
- Apoiar a desagregação de despesas tanto por natureza quanto por função, quando necessário.

Quando essas informações não forem capturadas atualmente, as entidades podem precisar:

- Introduzir novos campos de dados ou dimensões;
- Atualizar os sistemas de origem ou o processamento de transações; ou
- Desenvolver metodologias de alocação apoiadas por controles adequados.

As entidades devem ter cautela ao recorrer a processos manuais para obter essas informações, pois não se trata de requisitos pontuais de transição, mas sim de exigências que se repetirão a cada período de relatório no futuro. Essa atividade deve ser implementada por meio de um processo controlado, gerenciado e baseado em sistemas, minimizando a probabilidade de erros — mais suscetíveis de ocorrer em processos manuais.

As entidades devem entrar em contato com seus fornecedores de software para entender como o software está sendo atualizado e qual será o nível de personalização necessário para implementar integralmente os requisitos da IFRS 18.

6.2.2.3 Consolidação e relatórios do grupo

Para os grupos, uma classificação consistente entre as entidades será fundamental para garantir a conformidade com a IFRS 18. Diferenças nos sistemas entre as entidades de um grupo dificultarão a garantia de tratamentos consistentes nas classificações, a menos que isso seja cuidadosamente gerenciado de forma centralizada.

Isso pode exigir:

- Atualização dos sistemas de consolidação para incorporar as categorias e subtotais da IFRS 18;
- Estabelecimento de regras de mapeamento e políticas de classificação para todo o grupo; e
- Garantir a aplicação consistente entre as controladas, inclusive nos casos em que são utilizados planos de contas locais diferentes.

Pode surgir complexidade adicional quando a classificação depender de fatos e circunstâncias no nível do grupo, como a identificação de atividades principais específicas do negócio. Nesses casos, podem ser necessários ajustes no nível do grupo dentro do processo de consolidação.



6.2.2.4 Relatórios financeiros e divulgações

A IFRS 18 introduz novos subtotais, novas categorias e requisitos de divulgação aprimorados, os quais terão impacto nos sistemas de relatórios financeiros.

As entidades devem avaliar se suas ferramentas de relatório são capazes de:

- Produzir a estrutura revisada da demonstração do resultado, incluindo os subtotais exigidos;
- Apoiar divulgações aprimoradas, incluindo a desagregação de despesas e informações adicionais nas notas explicativas; e
- Manter a consistência entre as demonstrações contábeis principais e as notas explicativas.

Em muitos casos, as entidades podem precisar atualizar seus:

- Modelos de demonstrações contábeis;
- Sistemas de gestão de divulgações; e
- Fluxos de dados entre os sistemas subjacentes e os resultados dos relatórios.

Deve-se dar atenção especial para garantir que os dados utilizados nas divulgações sejam consistentes com os utilizados nas demonstrações contábeis primárias e que a ligação entre os dois seja clara e auditável.

Alterações na classificação da demonstração do resultado também podem afetar outras demonstrações contábeis, incluindo a demonstração dos fluxos de caixa, uma vez que a classificação de certos fluxos de caixa está agora vinculada à apresentação na demonstração do resultado. As entidades podem, portanto, precisar atualizar os modelos de relatório relacionados para garantir a consistência.

6.2.2.5 Medidas de Desempenho Definidas pela Administração (MPMs)

A introdução de divulgações obrigatórias para MPMs representa uma mudança significativa para muitas entidades, especialmente nos casos em que tais medidas têm sido historicamente preparadas fora dos sistemas financeiros principais.

Como passo inicial, as entidades devem realizar uma revisão de todas as comunicações externas para identificar as divulgações relatadas que possam atender à definição de um MPM. Isso pode revelar mais MPMs do que a administração espera. Uma vez concluído quais dessas medidas divulgadas se enquadram na definição de um MPM, será importante que as entidades avaliem criticamente a adequação e a relevância dessas medidas. Dado o nível de detalhamento e escrutínio a que os MPMs estarão sujeitos, é importante que as entidades garantam que os MPMs que divulgam sejam relevantes e necessários para atingir o objetivo desejado pela administração.

Uma vez identificadas todas as MPMs, as entidades precisarão implementar sistemas capazes de:

- Capturar e acompanhar os ajustes utilizados em seus cálculos;
- Produzir reconciliações com os subtotais definidos pelas IFRS; e
- Garantir a consistência e a auditabilidade dessas medidas ao longo dos períodos de relatório.

Nos casos em que os MPMs são atualmente calculados por meio de planilhas ou outros processos manuais, as entidades podem precisar implementar soluções baseadas em sistemas mais robustas para dar suporte ao maior nível de escrutínio e aos requisitos de auditoria. É improvável que as reconciliações existentes que as entidades preparam atualmente fora das demonstrações contábeis, para atender aos requisitos dos reguladores locais relativos a medidas não GAAP, sejam suficientes para os fins da IFRS 18.



6.2.2.6 Controles e governança

Por fim, as mudanças nos sistemas e nas estruturas de dados devem ser consideradas em conjunto com o ambiente de controle da entidade.

A IFRS 18 introduz maior julgamento ao longo de todo o processo de relatório financeiro. Assim, as entidades devem garantir que:

- Sejam implementados controles adequados sobre as decisões de classificação e mapeamentos;
- As alterações nos sistemas estejam sujeitas a governança e testes adequados; e
- Sejam mantidas trilhas de auditoria para fundamentar as divulgações e os valores relatados.

A falta de alinhamento das alterações nos sistemas com o ambiente de controle pode resultar em inconsistências ou dificuldades para comprovar os valores apresentados nas demonstrações contábeis.



Apêndice – Registro das adequações terminológicas

As páginas indicadas abaixo correspondem à paginação do documento traduzido original utilizado como base para a revisão. Alterações repetidas em uma mesma página foram consolidadas por tipo de adequação.

Adequação	Texto anterior	Texto revisado	Página(s) original(is)
Referência principal à norma brasileira	IFRS 18: Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Financeiras	IFRS 18 / CPC 51 / NBC TG 51: Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Contábeis	1
Título da IFRS 18	IFRS 18 Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Financeiras	IFRS 18 / CPC 51 / NBC TG 51 – Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Contábeis	3
IAS 1 e equivalente brasileiro	IAS 1 Apresentação das Demonstrações Financeiras	IAS 1 / CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis	3
IAS 7 e equivalente brasileiro	IAS 7 Demonstração de Fluxos de Caixa	IAS 7 / CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa	3
IAS 33 e equivalente brasileiro	IAS 33 Lucro por Ação	IAS 33 / CPC 41 – Resultado por Ação	3
IAS 34 e equivalente brasileiro	IAS 34 Relatórios Financeiros Intercalares	IAS 34 / CPC 21 (R1) – Demonstração Intermediária	3, 47
IFRS 2 e equivalente brasileiro	IFRS 2 Pagamentos Baseados em Ações	IFRS 2 / CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações	11, 13, 26
IFRS 5 e equivalente brasileiro	IFRS 5 Ativos Não Circulantes Detidos para Venda e Operações Descontinuadas	IFRS 5 / CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	14
IFRS 7 e equivalente brasileiro	IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações	IFRS 7 / CPC 40 (R1) – Instrumentos Financeiros: Evidenciação	16
IFRS 8 e equivalente brasileiro	IFRS 8 Segmentos Operacionais	IFRS 8 / CPC 22 – Informações por Segmento	32
IFRS 9 e equivalente brasileiro	IFRS 9 – Instrumentos Financeiros	IFRS 9 / CPC 48 – Instrumentos Financeiros	11, 12
IAS 12 e equivalente brasileiro	IAS 12 Impostos de Renda	IAS 12 / CPC 32 – Tributos sobre o Lucro	14



IAS 29 e equivalente brasileiro	IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	IAS 29 / CPC 42 – Contabilidade em Economia Hiperinflacionária	20
Demonstrações contábeis	Demonstrações Financeiras	Demonstrações Contábeis	1, 2, 3, 12, 16, 19, 20, 29, 30, 31, 34, 38, 40, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 55, 56, 57, 58, 59
Demonstrações contábeis	demonstrações financeiras	demonstrações contábeis	1, 2, 3, 12, 16, 19, 20, 29, 30, 31, 34, 38, 40, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 55, 56, 57, 58, 59
Demonstração do resultado	Demonstração de Resultados	Demonstração do Resultado	2, 3, 5, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 19, 24, 25, 27, 29, 32, 35, 36, 37, 41, 43, 45, 47, 50, 51, 52, 53, 55, 56, 57
Demonstração do resultado	demonstração de resultados	demonstração do resultado	2, 3, 5, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 19, 24, 25, 27, 29, 32, 35, 36, 37, 41, 43, 45, 47, 50, 51, 52, 53, 55, 56, 57
Balanço patrimonial	Demonstração da posição financeira	Balanço patrimonial	2, 10, 47
Balanço patrimonial	demonstração da posição financeira	balanço patrimonial	2, 10, 47
Medidas de desempenho definidas pela administração	Indicadores de desempenho definidos pela administração	Medidas de desempenho definidas pela administração	2
Medida de desempenho	indicador de desempenho	medida de desempenho	15, 16
Categoria de investimento	Categoria de investimentos	Categoria de investimento	2, 5, 6, 8, 13, 17, 19, 20, 51
Categoria de investimento	categoria de investimentos	categoria de investimento	2, 5, 6, 8, 13, 17, 19, 20, 51
Categoria de tributos sobre o lucro	Categoria de imposto de renda	Categoria de tributos sobre o lucro	2, 5, 14
Categoria de tributos sobre o lucro	categoria de imposto de renda	categoria de tributos sobre o lucro	2, 5, 14
Tributos sobre o lucro	impostos sobre a renda	tributos sobre o lucro	5, 28, 31
Tributos sobre o lucro	imposto de renda	tributos sobre o lucro	2, 5, 14, 27, 45
Categoria de operação descontinuada	Categoria de Operações Descontinuadas	Categoria de operação descontinuada	2, 14
Categoria de operação descontinuada	Categoria de operações descontinuadas	Categoria de operação descontinuada	2, 14



Operação descontinuada	operações descontinuadas	operações descontinuadas	2, 5, 14
Resultado de equivalência patrimonial	Participação no lucro de empresas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial	Resultado de equivalência patrimonial	5
Resultado de equivalência patrimonial	Participação nos lucros de coligadas	Resultado de equivalência patrimonial de coligadas	6
Perda na alienação de investimento	Prejuízo na alienação de coligada	Perda na alienação de investimento em coligada	5
Controlada	subsidiárias	controladas	16, 17, 57
Controlada	subsidiária	controlada	6, 16, 17, 20, 35, 36, 57
Controlada	Subsidiária	Controlada	6, 16, 17, 20, 35, 36, 57
Empreendimento controlado em conjunto	joint ventures	empreendimentos controlados em conjunto	2, 3, 17, 48, 51
Empreendimento controlado em conjunto	Joint Ventures	Empreendimentos Controlados em Conjunto	2, 3, 17, 48, 51
Empreendimento controlado em conjunto	joint venture	empreendimento controlado em conjunto	2, 3, 6, 17, 48, 51
Instrumento patrimonial	instrumentos de patrimônio	instrumentos patrimoniais	9
Instrumento patrimonial	Instrumentos de capital	Instrumentos patrimoniais	8
Instrumento principal	instrumento-hospedeiro de passivo	instrumento principal de passivo	11
Instrumento principal	instrumento de dívida anfitrião	instrumento de dívida principal	12
Valor do dinheiro no tempo	valor temporal do dinheiro	valor do dinheiro no tempo	11, 13
Redução ao valor recuperável	perdas por imparidade	perdas por redução ao valor recuperável	6, 13, 14, 26, 27, 30, 35, 36
Redução ao valor recuperável	Perdas por imparidade	Perdas por redução ao valor recuperável	6, 13, 14, 26, 27, 30, 35, 36
Redução ao valor recuperável	imparidade	redução ao valor recuperável	6, 13, 14, 26, 27, 30, 34, 35, 36, 37



Receita de aluguel	Renda de aluguel	Receita de aluguel	6
Encargos imobiliários	Taxas imobiliárias	Tributos, taxas e encargos imobiliários	8
Assessoria relacionada a dívidas	taxas de consultoria de dívida	honorários de assessoria relacionados a dívidas	10
Linhas de crédito	taxas de linha de crédito	tarifas e comissões de linhas de crédito	10
Ganho por compra vantajosa	Ganhos em aquisições a preço vantajoso	Ganho por compra vantajosa	13
Benefícios a empregados	planos de benefícios definidos	planos de benefício definido	11
Benefícios a empregados	custos de serviços atuais e passados	custo do serviço corrente e custo do serviço passado	13
Passivos relacionados a empregados	passivos com funcionários	passivos relacionados a empregados	5
Empregados	funcionários	empregados	5, 24, 25, 27, 43
Relatório financeiro	prestação de contas	relatório financeiro	4
Projeto multidisciplinar	exercício multifuncional	projeto multidisciplinar	4
Agregação e desagregação	Agrupamento de informações	Agregação e desagregação de informações	2, 3, 41
Identificação de rubricas	Rotulagem	Identificação e descrição das rubricas	2
Descrição “outros”	designação “outros”	descrição “outros”	2
Demonstração intermediária	Relatórios intermediários	Demonstrações intermediárias	2, 47, 48, 51
Resultado por ação	Lucro por ação	Resultado por ação	2, 3, 29, 33, 47, 50
Normas IFRS de Contabilidade	Normas Contábeis da IFRS	normas IFRS de Contabilidade	4, 9, 11, 29, 36, 40, 45, 49
Normas IFRS de Contabilidade	Normas Contábeis IFRS	normas IFRS de Contabilidade	2, 9, 30, 31, 34, 41, 49, 60
Aplicação antecipada	adoção antecipada	aplicação antecipada	3, 50
Períodos anuais	períodos de relatório anual com início em ou após	períodos anuais iniciados em, ou após,	3



Goodwill	Perda por redução do valor do ágio	Perda por redução ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)	5
Goodwill	ágio	ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)	5, 47
Custos para vender	Custos de venda de ativos	Custos para vender os ativos	6
Companhia X	Co X	Companhia X	23, 25, 34, 36, 43, 48, 53

Para mais informações, entre em contacto com a sua
firma local ou envie um e-mail para
info@moore-global.com



Descargo de responsabilidad

Esta publicação foi elaborada apenas para fins ilustrativos e não constitui aconselhamento contábil ou profissional de outra natureza, nem substitui a consulta às normas, interpretações e requisitos legislativos de referência. Embora tenha sido tomado grande cuidado na elaboração deste documento, as pessoas que o utilizarem para avaliar a conformidade com as normas IFRS de Contabilidade devem possuir o treinamento e a experiência necessários. Os usuários deste documento não devem tomar medidas baseadas exclusivamente no material aqui contido sem considerar e buscar aconselhamento profissional. A Moore Global Network Limited não se responsabiliza por perdas ocasionadas por qualquer parte que aja ou deixe de agir como resultado deste material.