

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 01/05

PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS E CORREÇÃO DE ERROS

1. A Comissão de Valores Mobiliários - CVM está submetendo à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, item I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **minuta de Deliberação que aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.**

2. Essa minuta de deliberação faz parte de um conjunto maior de normas que a CVM, juntamente com o IBRACON e a Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM (CCNC-CVM), vem elaborando e colocando em audiência pública e que tem como objetivo reduzir gradativamente as assimetrias existentes entre as práticas contábeis brasileiras e as práticas contábeis internacionais.

3. A minuta contempla a aplicação retrospectiva dos ajustes decorrentes de mudança de prática contábil e de correção de erros do passado, com a conseqüente reelaboração das demonstrações financeiras do exercício anterior, apresentadas para fins comparativos. Para que haja compatibilidade com a legislação societária, está previsto, nos itens 19 e 39, a discriminação desses ajustes também na conta de lucros acumulados. **A CVM entende que essa reelaboração possibilita maior comparabilidade entre as demonstrações do exercício e do exercício anterior, e, além dos comentários e sugestões sobre a minuta como um todo, tem especial interesse em receber contribuições relativamente a essa questão.**

4. Os interessados poderão encaminhar suas sugestões e comentários até o dia 04 de novembro de 2005, através do e-mail: audpublicaSNC-0105@cvm.gov.br ou, por escrito, dirigidos à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria - Rua Sete de Setembro, 111/27ª andar-Centro - Rio de Janeiro - CEP 20159-900.

5. As sugestões recebidas pela CVM são consideradas de acesso público. Qualquer restrição à publicação das sugestões ou à citação da autoria deverá constar do próprio documento encaminhado.

6. Cópia da minuta de Deliberação estará à disposição dos interessados no site da CVM (www.cvm.gov.br) e nos seguintes endereços:

- SEDE - Centro de Consultas - Rua Sete de Setembro, 111/5ª andar - Centro - Rio de Janeiro-RJ.
- SRS - Superintendência Regional de São Paulo - Gerência Administrativa - Rua Líbero Badaró 471, 7º andar - São Paulo - SP.
- SRB - Superintendência Regional de Brasília - SCN - Qd. 2 - Bloco A - Conj. 4 - 4ª andar - Edifício Corporate Financial Center - Brasília - DF.

Rio de Janeiro, 04 de outubro de 2005

MARCELO FERNANDEZ TRINDADE

Presidente

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXXXXXXXX DE XXXX

Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em XX de XXX de 2005, com fundamento no § 3º do art. 177 da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei Nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança nas

nossas informações contábeis, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas;

DELIBEROU:

MARCELO FERNANDEZ TRINDADE

Presidente

NORMA E PROCEDIMENTO DE CONTABILIDADE - NPC

PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS E CORREÇÃO DE ERROS

EMIÇÃO ORIGINAL: --de -----de 2004

CORRELAÇÃO IASB: NIC 8 (Com as alterações aprovadas pelo IASB em dezembro de 2003)

Índice

	Parágrafos
Objetivo	1 - 2
Alcance	3 - 4
Definições	5 - 6
Seleção e Aplicação das Práticas Contábeis	7 - 10
Uniformidade das Práticas Contábeis	11
Mudanças nas Práticas Contábeis	12 - 15
Adoção de uma Nova Prática Contábil	16 - 28
Mudanças em Estimativas Contábeis	29 - 37
Correção de Erros	38 - 44
Divulgações sobre Correção de Erros de Períodos Anteriores	45
Quando a Aplicação e o Ajuste Retrospectivos forem Impraticáveis	46 - 49
Vigência	50

Objetivo

- 1. O objetivo desta Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC é estabelecer os critérios para a seleção das práticas contábeis, bem como o tratamento contábil e a divulgação de mudanças em práticas contábeis, mudanças em estimativas contábeis e a correção de erros, de modo que todas as entidades elaborem e apresentem suas demonstrações contábeis em bases uniformes. Com isso se pretende melhorar a relevância, confiança e a comparabilidade tanto com as próprias demonstrações contábeis de períodos anteriores, como com as de outras entidades.**
- 2. As normas de divulgação das práticas contábeis, com exceção das mudanças em práticas contábeis, estão contidas na NPC 27 - Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgações.**

Alcance

3. Esta NPC deve ser aplicada na seleção das práticas contábeis e na contabilização das mudanças em práticas contábeis, mudanças em estimativas contábeis e na correção de erros cometidos em períodos ou exercícios anteriores.

4. Os efeitos tributários da correção de erros de períodos anteriores e de mudanças nas práticas contábeis devem ser contabilizados e divulgados de acordo com a NPC 25 - Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Definições

5. Os termos abaixo são usados nesta NPC com os seguintes significados:

Práticas contábeis: são os procedimentos, as bases, as convenções, as regras e as próprias práticas específicas adotados por uma entidade na elaboração e apresentação de suas demonstrações contábeis.

Mudanças em estimativas contábeis: são ajustes nos saldos contábeis de ativos ou de passivos decorrentes, entre outros de:

- a. Novas informações ou de novas tecnologias, não presentes ou não conhecidas quando da elaboração das demonstrações contábeis anteriores;
- b. Alteração nos padrões de uso ou consumo dos ativos.

Erros de períodos anteriores: são omissões ou distorções contidas nas demonstrações contábeis de um ou mais períodos anteriores, resultantes de falhas no uso ou uso errôneo de informações confiáveis que:

- a. estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis de períodos anteriores foram elaboradas; e
- b. seria razoável concluir que poderiam ter sido conhecidas e levadas em consideração por ocasião da elaboração e divulgação daquelas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de enganos matemáticos, de enganos na aplicação das práticas contábeis, de desconsideração ou má interpretação de fatos, e de fraudes.

Material: Omissões ou erros são materiais se puderem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou erro observado nas circunstâncias. O tamanho ou a natureza do item, ou uma combinação de ambos, podem ser o fator determinante.

Aplicação retrospectiva: representa a aplicação de uma nova prática contábil a transações, outros eventos e condições, como se essa prática estivesse sempre em uso.

Ajuste retrospectivo: refere-se à correção do registro inicial, da valorização ou divulgação de elementos das demonstrações contábeis como se o erro não houvesse sido cometido.

Impraticável: a aplicação de uma norma é considerada impraticável quando a entidade esgota os recursos para aplicá-la, sem sucesso. Para um determinado período anterior, considera-se impraticável efetuar mudança em prática contábil, retrospectivamente, ou proceder ao ajuste retrospectivo para correção de erros, se:

- a. os efeitos não puderem ser determinados;
- b. a determinação de valores envolver o uso de premissas que dependam ou estejam relacionadas a intenções da administração da entidade no período anterior a que se referir o ajuste; ou
- c. a determinação dos efeitos exigir presentemente estimativas significativas de

valores, e for impraticável diferenciar de outras informações ligadas a essas estimativas que:

- i. forneceriam evidências dos fatos e circunstâncias que existiam no período anterior no qual os valores serão registrados, mensurados ou divulgados; e
- ii. estariam disponíveis quando as demonstrações contábeis daquele período anterior receberam autorização para conclusão da elaboração.

Aplicação prospectiva de uma mudança em prática contábil e do reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

- a. a aplicação da nova prática contábil a transações, outros eventos e circunstâncias que ocorrerem após a adoção da nova prática; e
- b. o registro e a divulgação do efeito da mudança em estimativa contábil nos períodos correntes e futuros afetados pela mudança.

6. Ao avaliar se a omissão ou o erro poderia influir nas decisões de usuários e, assim, ser material, deve-se levar em conta as características daqueles usuários. O Pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade presume que os usuários das demonstrações contábeis tenham um conhecimento razoável dos negócios e atividades econômicas da entidade e da contabilidade, bem como estudem as informações com diligência. Portanto, a avaliação deve considerar como os usuários com tais atributos poderiam, dentro do que é razoável, ser influenciados na tomada de decisões.

Práticas Contábeis

Seleção e Aplicação das Práticas Contábeis

7. Quando uma norma for aplicável a uma transação, a eventos ou condições, a prática contábil deve ser determinada levando em consideração a própria norma e, adicionalmente:

(a) a correspondente interpretação;

- a. os apêndices às normas que não são parte das mesmas;
- b. as orientações para implementação das normas; e
- c. as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB.

8. As NPCs estabelecem práticas contábeis que o IBRACON concluiu que resultam em demonstrações contábeis com informações relevantes e confiáveis sobre as transações, eventos e condições para os quais são aplicáveis. Essas práticas não são obrigatórias quando o efeito for imaterial. Entretanto, é inapropriado proceder a desvios imateriais das NPCs, ou deixá-los incorreto, com o fim de obter uma apresentação específica da posição financeira de uma entidade, desempenho econômico ou fluxo de caixa.

9. Na ausência de norma ou interpretação específica para um item nas demonstrações contábeis, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de uma prática contábil que resulte em informação:

(a) relevante para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários daquelas demonstrações; e

(b) confiável para que as demonstrações contábeis:

- i. representem adequadamente os resultados de suas operações e a posição patrimonial e financeira da entidade;
- ii. reflitam a substância econômica das transações e outros eventos, e não simplesmente sua forma legal;
- iii. sejam isentas de distorções;

iv. sejam prudentes; e

v. sejam completas em todos aspectos relevantes.

10. No seu processo de julgamento descrito no item 9, a administração da entidade deve considerar os seguintes elementos em ordem decrescente:

(a) as práticas e as orientações contidas nas normas e interpretações que tratam de assuntos similares ou relacionados;

a. as definições, os critérios para o reconhecimento, a avaliação e a apresentação de ativos, obrigações, receitas e despesas estabelecidos na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

11. No seu processo de julgamento descrito no item 9, a administração da entidade deve, adicionalmente, considerar pronunciamentos de outros órgãos que elaboram padrões e práticas de segmentos específicos, que adotem conceitos similares no desenvolvimento de normas contábeis e outras literaturas e práticas contábeis específicas para determinados segmentos de negócios, desde que tais normas constituam um aprimoramento da prática contábil e estejam de conformidade com o disposto no item 10.

Uniformidade das Práticas Contábeis

12. A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis de maneira uniforme em relação a transações similares, outros eventos e circunstâncias, a não ser que outra norma ou interpretação técnica específica exija ou permita a aplicação de outras práticas contábeis mais apropriadas. Se uma norma ou interpretação técnica exigir ou permitir forma específica de classificação de itens, uma prática contábil apropriada deverá ser selecionada e aplicada de maneira uniforme para cada item.

Mudanças nas Práticas Contábeis

13. Mudança em prática contábil pela entidade somente deve ser feita se:

a. for exigida por uma norma ou interpretação; ou

(b) resultar em melhor apresentação ou informação mais confiável, nas demonstrações contábeis, dos efeitos de transações ou de outros eventos na posição patrimonial e financeira da entidade, no seu desempenho e movimentação financeira.

14. Os usuários necessitam estar em condições de comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo de um período, a fim de identificar tendências na posição patrimonial e financeira, desempenho e fluxo financeiro. Portanto, as mesmas práticas contábeis devem, normalmente, ser seguidas em cada período, salvo se a mudança na prática contábil atender ao disposto no item 13.

15. Não constituem mudanças nas práticas contábeis, além dos casos de mudanças de estimativas:

(a) a adoção de uma prática contábil para transações ou outros eventos que diferem em essência das transações e eventos que ocorriam anteriormente; e

(b) a adoção de uma nova prática contábil para transações ou outros eventos que não ocorriam anteriormente ou que eram materiais.

16. A contabilização de ativos imobilizados por valores reavaliados, em relação aos valores de custos, é uma mudança na prática contábil que deve ser tratada de acordo com a NPC 24 - Reavaliação de Ativo Imobilizado, em vez de ser tratada de acordo com esta NPC. Conseqüentemente, os itens 17 a 29 desta NPC não são aplicáveis a essa mudança.

Adoção de uma Nova Prática Contábil

17. A adoção de uma nova prática contábil deve ser, sujeito ao disposto no item 21:

(a) registrada de acordo com as disposições transitórias específicas da NPC envolvida, quando existentes; ou

(b) registrada retrospectivamente, caso inexistam disposições transitórias específicas na NPC ou no caso de mudança voluntária de prática contábil.

18. Para fins desta NPC, a aplicação antecipada de uma nova norma ou interpretação técnica não é considerada mudança voluntária de prática contábil.

19. Na ausência de uma Norma ou Interpretação Técnica específica a uma transação, ou outro evento ou condição, a administração da entidade pode, de acordo com o item 11, adotar uma prática contábil recentemente estabelecida por outros órgãos que elaboram padrões e práticas contábeis, adotando conceitos similares no desenvolvimento das normas. Se, de acordo com o disposto nessa norma que estabelecer a prática contábil, a entidade decidir pela mudança de prática contábil, ela deve ser contabilizada e divulgada como se fosse uma mudança voluntária de prática contábil.

Aplicação retrospectiva

20. Salvo o disposto no item 21, quando a mudança em prática contábil é aplicada retrospectivamente, de acordo com o item 17 (a) ou (b), se assim previsto na disposição transitória específica da norma, ou 17 (b), a entidade deve ajustar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Deverá, também, discriminar, na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da adoção da nova prática contábil e o lucro líquido originalmente apurado.

Limitações à aplicação retrospectiva

21. A aplicação retrospectiva prevista no item 17 poderá deixar de ser adotada quando for impraticável determinar os efeitos em períodos específicos ou o efeito cumulativo da mudança.

22. Quando for impraticável determinar o período específico dos efeitos da mudança em prática contábil relativamente a informações comparativas apresentadas para um ou mais períodos, a entidade deverá aplicar a nova prática contábil aos saldos de abertura dos ativos e passivos do exercício mais antigo apresentado, para o qual a aplicação retrospectiva é praticável, o que pode ser o período corrente, e deverá proceder ao correspondente ajuste ao saldo de abertura de cada componente do balanço daquele período.

23. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo nos saldos de abertura do período corrente pela aplicação da nova prática contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deverá ajustar as informações comparativas para aplicar a nova prática contábil prospectivamente a partir do período mais antigo que for praticável.

24. Quando a entidade adota uma nova prática contábil retrospectivamente, ela deve aplicar essa nova prática contábil às informações comparativas de anos anteriores até onde for praticável. A aplicação retrospectiva a um período é considerada impraticável a não ser que haja possibilidade de determinar os correspondentes ajustes aos balanços de abertura e de encerramento do período. O montante dos ajustes atribuídos a períodos anteriores àqueles apresentados para fins comparativos deve ser feito nos saldos de abertura do período mais antigo apresentado. Normalmente, esse ajuste é feito na conta de lucros ou prejuízos acumulados, no patrimônio líquido, salvo se houver determinação diferente em outra Norma. Outras divulgações relativas a períodos anteriores, tais como dados operacionais ou financeiros sumarizados, também deverão ser ajustadas até o período mais antigo apresentado, na medida que sejam praticáveis.

25. Quando for impraticável para uma entidade a aplicação de nova prática contábil retrospectivamente, por não ser possível quantificar o efeito cumulativo da aplicação

dessa nova norma a todos os períodos anteriores apresentados, a entidade deverá aplicar a nova prática prospectivamente a partir do período mais antigo praticável, como previsto no item 23. Dessa forma, a parcela de ajustes cumulativos dos saldos de ativos, passivos e patrimônio líquido anteriores à mudança de prática contábil fica desconsiderada. Mudanças de práticas contábeis são permitidas mesmo que seja impraticável aplicar essa nova prática a qualquer período anterior. Ver itens 47 a 50 para orientação adicional nessas circunstâncias.

Divulgações

26. Se a aplicação inicial de uma Norma tiver um efeito relevante sobre o período corrente ou qualquer período anterior apresentado, exceto se for impraticável quantificar o ajuste, ou se essa aplicação inicial resultar em efeito relevante em períodos futuros, a entidade deve divulgar o seguinte:

a. a norma a que se refere;

(b) quando aplicável, que a mudança na prática contábil está sendo feita de acordo com as disposições transitórias específicas da Norma;

(c) a natureza da mudança na prática contábil;

(d) quando aplicável, a descrição das disposições transitórias;

(e) se aplicável, as disposições transitórias que poderão provocar efeitos em períodos futuros;

(f) o montante do ajuste para o período corrente e para cada período anterior apresentado, demonstrando o ajuste em cada linha das demonstrações contábeis e, se for o caso, no cálculo do resultado por ação;

(g) o montante do ajuste relativo a períodos anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas; e

(h) se a aplicação retrospectiva de acordo com o item 17 (a) e (b) tornar-se impraticável para qualquer período anterior, os motivos que levaram à essa circunstância e uma descrição de como e desde quando a mudança na prática contábil foi aplicada.

Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da mudança da prática contábil.

27. Quando uma mudança de prática contábil voluntária tiver efeito relevante nos períodos corrente e anteriores, exceto se a quantificação do ajuste for impraticável, a entidade deve divulgar o seguinte:

a. a natureza da mudança na prática contábil;

b. uma explicação do porquê a aplicação da nova prática contábil proporciona melhor apresentação ou informação mais confiável;

c. para o período corrente e cada período anterior apresentado, até onde for praticável:

i. o valor do ajuste em cada conta das demonstrações contábeis afetado; e

ii. o impacto no cálculo do resultado por ação;

d. se praticável, o montante dos ajustes relativo a períodos anteriores àqueles apresentados; e

e. se a aplicação retrospectiva para um determinado período anterior ou para períodos anteriores àqueles apresentados for impraticável, descrever as circunstâncias daquela limitação e uma descrição de como e a partir de quando a mudança na prática contábil foi aplicada.

Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da mudança da prática contábil.

28. Quando a entidade não adotar antecipadamente uma nova norma de contabilidade já emitida por órgão regulador, porém ainda não vigente, ela deve divulgar:

- a. tal fato; e**
- b. se praticável, uma estimativa dos efeitos que a(s) mudança(s) provocaria(m) nas demonstrações contábeis, caso fosse aplicada.**

29. Ao proceder de acordo com o disposto no item 28, a entidade deve considerar a seguinte divulgação:

- a. identificação da norma;**
- b. a natureza da mudança iminente ou das mudanças nas práticas contábeis;**
- c. a data de entrada em vigor da norma;**
- d. a data em que a entidade planeja adotar a norma; e**
- e. ou uma explicação do impacto que a aplicação inicial da norma poderá provocar nas demonstrações contábeis ou a informação de que o efeito da adoção da norma não é conhecido, nem passível de ser estimado.**

Mudanças em Estimativas Contábeis

30. Como resultado das incertezas inerentes às atividades das entidades, muitos itens das demonstrações contábeis podem não ser mensurados com precisão, porém podem ser estimados. O processo da estimativa envolve julgamentos baseados nas últimas informações disponíveis. Estimativas poderão ser necessárias, por exemplo, para o seguinte:

- a. créditos de liquidação duvidosa;**
- b. estoques obsoletos;**
- (c) valor justo de ativos ou passivos financeiros;**
- (d) vida útil ou padrão esperado de consumo de benefícios econômicos de ativos depreciáveis; e**
- (e) obrigações decorrentes de garantias.**

31. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não afeta a sua confiabilidade.

32. Uma estimativa poderá requerer revisão, se ocorrerem alterações nas circunstâncias nas quais ela foi baseada ou como resultado de novas informações, ou maior experiência. Pela sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores, nem representa correção de erro.

33. Uma mudança nas bases de avaliação é uma mudança em prática contábil e não mudança em estimativa contábil. Quando for difícil distinguir entre mudança de prática contábil e de estimativa contábil, a mudança é tratada como de estimativa contábil.

34. Exceto quanto ao disposto no item 33, o efeito da mudança numa estimativa contábil deve ser incluído na apuração do lucro líquido ou prejuízo:

- (a) no período da mudança, se afetar apenas aquele período; ou**
- (b) no período da mudança e nos períodos futuros, se afetar todos eles.**

35. Se a mudança em estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos, ou

relacionar-se a um componente do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, passivo ou patrimônio líquido durante o período da mudança.

36. O reconhecimento prospectivo dos efeitos de mudança em estimativa contábil significa que ela é aplicável a transações, outros eventos e circunstâncias a partir da data da mudança de estimativa. Uma mudança de estimativa contábil pode afetar apenas o período corrente, ou tanto o período corrente quanto períodos futuros. Por exemplo, uma mudança na estimativa do montante dos créditos de liquidação duvidosa afeta somente o período corrente e, portanto, deve ser reconhecida nesse período. Entretanto, uma mudança na vida útil estimada ou padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos de um ativo depreciável afeta a despesa de depreciação no período corrente e em cada período durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança referente ao período corrente é reconhecido como receita ou despesa nesse período. O efeito, se houver, sobre períodos futuros é reconhecido nos correspondentes períodos.

Divulgações

37. A natureza e o montante da mudança numa estimativa contábil, que tem efeito relevante no período corrente ou que se espera que tenha efeito relevante em períodos subsequentes, devem ser divulgados, a não ser que o efeito em períodos subsequentes não seja passível de ser estimado.

38. Se o montante do efeito sobre os períodos subsequentes de uma mudança em estimativa contábil não for passível de ser estimado, a entidade deve divulgar tal fato.

Correção de Erros

39. Erros podem ocorrer no registro, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos que compõem as demonstrações contábeis. Estas demonstrações não estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, se contiverem erros relevantes ou mesmo incorreções não relevantes cometidos intencionalmente para atingir a uma pré-determinada apresentação da posição patrimonial e financeira da entidade, seu desempenho ou fluxo financeiro. Erros cometidos e identificados dentro do período corrente devem ser corrigidos antes da autorização para a conclusão da elaboração e da divulgação das demonstrações contábeis. Contudo, o erro pode ser identificado em período subsequente. Nesse caso, o erro deve ser corrigido nas informações de períodos anteriores apresentadas para fins comparativos.

40. O montante da correção de um erro deve ser demonstrado retroativamente. Sujeito ao disposto no item 41, a correção de um erro deve ser efetuada:

(a) procedendo-se ao ajuste nos valores comparativos do(s) período(s) anterior(es) em que o erro foi cometido;

(b) ou, se o erro ocorreu antes do período mais antigo apresentado, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido.

(c) discriminando, na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da correção do erro e o lucro líquido originalmente apurado.

Limitações ao Ajuste Retrospectivo

41. O erro de períodos anteriores deverá ser corrigido com ajuste retrospectivo, exceto quando for impraticável determinar o efeito nos períodos específicos ou o efeito cumulativo do erro.

42. Quando for impraticável determinar o ajuste do(s) período(s) anterior(es), a entidade

deve ajustar o saldo inicial das correspondentes contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado que for praticável.

43. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo do erro cometido em período(s) anterior(es), a entidade deve ajustar as informações comparativas para correção do erro, de forma prospectiva, a partir da data inicial que for praticável.

44. A correção de um erro referente a um ou mais períodos anteriores deve ser excluída na determinação do lucro ou prejuízo do período em que o erro foi descoberto. Qualquer outra informação financeira apresentada para períodos anteriores, tal como resumo histórico de informações financeiras, deve ser corrigida para a data mais antiga que for praticável.

45. A correção de erros é distinta das mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão, à medida que informações adicionais tornam-se conhecidas. Por exemplo: o ganho ou a perda reconhecida no desfecho de uma contingência, que anteriormente não podia ser estimada com precisão, não constitui correção de um erro.

Divulgações sobre Correção de Erros de Períodos Anteriores

46. A entidade deve divulgar o seguinte:

(a) a natureza do erro do período anterior;

(b) o montante da correção referente a cada período anterior apresentado, indicando:

i. o ajuste por conta da demonstração contábil; e

ii. o efeito na apuração do resultado por ação;

(c) o montante da correção relativo aos períodos anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas; e

(d) se o ajuste retrospectivo for impraticável para determinado período, a descrição das circunstâncias que levaram a entidade àquela conclusão, a forma e a indicação do período a partir do qual o erro foi corrigido.

Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subsequentes à da correção de erros.

Quando a Aplicação e o Ajuste Retrospectivos forem Impraticáveis

47. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de períodos anteriores apresentados para fins de comparação. Por exemplo: informações necessárias para a apuração dos efeitos da mudança de prática contábil sobre o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) ou do ajuste retroativo para correção de erro atribuído a determinado período anterior não estão disponíveis, nem são passíveis de serem obtidas.

48. É comum a adoção de estimativas para a aplicação de uma prática contábil. As estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço, mas, à medida que o tempo transcorre, o desenvolvimento dessas estimativas contábeis relacionadas com transações ou eventos ocorridos em períodos anteriores passa a ser potencialmente mais difícil, principalmente ao considerarmos que as estimativas contábeis devem refletir as condições existentes à época. Entretanto, o objetivo das estimativas relacionadas a períodos anteriores deve ser igual ao das estimativas desenvolvidas no período corrente, qual seja, refletir as circunstâncias presentes na ocasião da transação, outro evento ou condição.

49. Portanto, a aplicação retrospectiva da adoção de nova prática contábil ou a correção de erro de período(s) anterior(es) requer que se faça distinção entre:

a. as informações que fornecem evidência das circunstâncias que existiam à época em que a transação ou o evento ocorreu, e que estavam presentes e disponíveis quando

as demonstrações contábeis relativas àquele período anterior foram preparadas, e

- b. outras informações utilizadas no processo de elaboração das demonstrações contábeis.**

Para alguns tipos de estimativas (como a estimativa de valor justo não baseada em preços ou dados observáveis), tal distinção é impraticável. Quando a aplicação ou ajuste retrospectivo requerer uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir dentre aqueles dois tipos de informação e outras informações, será impraticável aplicar a nova prática contábil ou corrigir o erro do período anterior retrospectivamente.

50. Nova interpretação de fatos não deve ser usada na aplicação de nova política contábil ou correção de erros de período(s) anterior(es); nem para presumir qual teria sido a intenção da administração em períodos anteriores, nem para estimar os montantes reconhecidos, mensurados ou divulgados em períodos anteriores.

Por exemplo: o valor de títulos e valores mobiliários anteriormente considerados como de longo prazo e assim valorizados por decisão de mantê-los até o vencimento não deve ser ajustado retrospectivamente se a administração decidir posteriormente pela sua alienação antes do seu vencimento.

Vigência

51. Esta NPC entra em vigor para as demonstrações contábeis referentes a períodos que começam em ou após 1º de janeiro de 2006. Sua adoção antecipada é encorajada. Se a adoção antecipada causar efeitos nas demonstrações contábeis, a entidade deverá divulgar tal fato.