



EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

Prazo: 28 de novembro de 2009

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberações que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 37 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade**”.

De acordo com a Instrução CVM nº 457/07 as companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB, o que inclui as demonstrações consolidadas de 2009 apresentadas para fins comparativos.

Como alguns desse pronunciamentos têm como consequência ajustes retroativos, o IASB emitiu o ***IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*** com o objetivo de regular a situação quando a entidade aplica integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez. O IFRS 1 foi utilizado como base para elaboração deste Pronunciamento, de forma que as demonstrações consolidadas possam ser declaradas pela administração da sociedade como estando conforme as Normas Internacionais de Contabilidade como emitidas pelo IASB (IFRSs).

Assim, o objetivo do Pronunciamento CPC 37 é garantir que as primeiras demonstrações contábeis consolidadas de uma entidade, elaboradas conforme as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB – International Accounting Standards Board, contenham informações de alta qualidade; e que sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados; proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs; e possam ser geradas a um custo que não supere os seus benefícios.

Importante é lembrar que, para se afirmar que as demonstrações contábeis consolidadas estão de acordo com os IFRS é obrigatório que sejam sempre adotados todos os documentos emitidos por aquela entidade, mesmo quando ainda não emitidos pelo Comitê de Padrões Contábeis - CPC. No Pronunciamento, no entanto, estão mencionados todos os documentos emitidos por este Comitê correspondentes às normas emitidas pelo IASB.

O Pronunciamento CPC 37 alcança tanto as primeiras demonstrações contábeis em IFRS, no caso das companhias abertas as demonstrações consolidadas de 2010, quanto as demonstrações de exercícios anteriores apresentadas para fins de comparação. O Pronunciamento alcança ainda toda informação contábil intermediária divulgada ao período das primeiras demonstrações em IFRS. No caso das companhias abertas, estaria contemplada qualquer informação consolidada divulgada durante o exercício de 2010.

Chama-se atenção e espera-se comentários para o item 40 do Pronunciamento, onde se limitam determinadas alternativas dadas pelo IASB para o caso das demonstrações consolidadas no Brasil; outras limitações constam em outros itens deste Pronunciamento, como aquela constante do item 34A que foi introduzida com o objetivo de auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRS para fins brasileiros.



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

Como previsto pelo próprio IASB a limitação de alternativas existentes nas IFRS não é fator impeditivo para que as demonstrações contábeis elaboradas sejam consideradas de acordo com as IFRS.

Essas limitações deverão ser utilizadas não apenas na adoção inicial dos IFRS, mas deverão continuar sendo observadas nas demonstrações consolidadas que se seguirem, até que um outro pronunciamento venha alterá-las.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 28 de novembro de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: AudPublicaSNC3209@cvm.gov.br ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta do Pronunciamento CPC 37, poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 30 de outubro de 2009.

Original assinado por

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 37 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 37, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se às demonstrações consolidadas dos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações consolidadas de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 37

Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 1

	Item
Índice	
INTRODUÇÃO	IN1 – IN5
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 5
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	6 – 12
Balanco Patrimonial de Abertura em IFRSs	6
Políticas Contábeis	7 - 12
Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs	13 – 17
Estimativas	14 – 17
Exceções de outras IFRSs	18 – 19
APRESENTAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO	20 – 33
Informação comparativa	21
Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs	22
Explicação da transição para as IFRSs	23
Conciliações	24 – 28
Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros	29
Uso do custo atribuído para ativo imobilizado e propriedade para investimento	30
Uso do custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto e coligadas e outros ativos	31
Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás	31A
Divulgações contábeis intermediárias	32 – 33
INÍCIO DE VIGÊNCIA	34 – 39
DISPOSIÇÃO ESPECIAL	40
APÊNDICE A – Glossário de termos utilizados no Pronunciamento	



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

APÊNDICE B – Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs

APÊNDICE C – Exceções para combinações de negócios

APÊNDICE D – Exceções de outras IFRSs



Introdução

- IN1. Muitas sociedades brasileiras estão obrigadas a adotar, por exigência de diversos órgãos reguladores contábeis brasileiros, a partir de 2010, as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB – *International Accounting Standards Board (International Financial Reporting Standards – IFRSs)* em suas demonstrações contábeis consolidadas.
- IN2. Como algumas dessas normas têm como consequência ajustes retrospectivos, o IASB emitiu sua *IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, cuja mais recente versão (de novembro de 2008, com ajustes em julho de 2009), tem o objetivo de regular a situação quando a entidade aplica integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez. Essa norma foi tomada como base para elaboração deste Pronunciamento, de forma que as demonstrações consolidadas possam ser declaradas pela administração da sociedade como estando conforme as Normas Internacionais de Contabilidade como emitidas pelo IASB (aqui denominadas simplesmente de IFRSs).
- IN3. É importante lembrar que, para se afirmar que as demonstrações contábeis consolidadas estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB é obrigatório que sejam sempre adotados todos os documentos emitidos por aquela entidade, mesmo quando ainda não emitidos por este Comitê. Neste Pronunciamento são mencionados os documentos emitidos por este Comitê correspondentes às normas emitidas pelo IASB.
- IN4. Chama-se a atenção para o item 40 deste Pronunciamento, onde se limitam determinadas alternativas dadas pelo IASB para o caso das demonstrações consolidadas no Brasil; outras limitações constam em outros itens deste mesmo Pronunciamento. Como previsto pelo próprio IASB a limitação de alternativas existentes nas IFRS não é fator impeditivo para que as demonstrações contábeis elaboradas sejam consideradas de acordo com as IFRSs.
- IN5. Finalmente, este Comitê relembra o conteúdo do Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Eles correspondem ao contido nos documentos do *IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* e *IAS 1 – Presentation of Financial Statements*, onde é expressa e repetidamente exigida a contínua obediência da Prevalência da Essência sobre a Forma. E isso a ponto de, caso a adoção de qualquer Pronunciamento, Interpretação ou Orientação provoque uma deformação das demonstrações contábeis de tal maneira que a efetiva realidade não seja devidamente apresentada, deverá a entidade não aplicar esse documento, no seu todo ou em parte, substituindo-o pelo procedimento julgado mais apropriado à situação para que as demonstrações contábeis atinjam seu objetivo. Os procedimentos, inclusive de fundamentação e evidenciação, relativos a essa situação que se espera seja extremamente rara, devem ser devidamente divulgados como citado no item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26.

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é garantir que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, doravante referenciadas como IFRSs - *International*



Financial Reporting Standards, e as divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade, bem como que elas:

- (a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados;
- (b) proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs;
e
- (c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento:

- (a) em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs; e
- (b) em todas as divulgações intermediárias, se houver, apresentadas de acordo com a *IAS 34 - Interim Financial Reporting* (Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária) para o período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

3. As primeiras demonstrações contábeis de uma entidade em IFRSs são as primeiras demonstrações anuais em que a entidade adota as IFRSs, declarando de forma explícita e sem ressalvas, que essas demonstrações estão em conformidade com tais IFRSs. As demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs são as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs quando, por exemplo, a entidade:

- (a) tiver apresentado suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes:
 - (i) de acordo com as exigências nacionais que não são consistentes com as IFRSs em todos os aspectos;
 - (ii) em conformidade com as IFRSs em todos os aspectos, exceto pelo fato de que nessas demonstrações não está contida uma declaração explícita e sem ressalvas de que elas estão de acordo com as IFRSs;
 - (iii) contenham uma declaração explícita de conformidade com algumas, porém não com todas as IFRSs;
 - (iv) de acordo com exigências nacionais, inconsistentes com as IFRSs, usando isoladamente alguma norma internacional para contabilizar itens para os quais não existem exigências nacionais específicas; ou
 - (v) em conformidade com exigências nacionais, mas com conciliação de alguns valores em relação àqueles determinados de acordo com as IFRSs;



- (b) tiver elaborado demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs somente para uso interno, sem torná-las disponíveis aos proprietários da entidade ou outros usuários externos;
 - (c) tiver elaborado um conjunto de demonstrações de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, mas que não é um conjunto completo de demonstrações contábeis preparadas de acordo com a IAS 1 – Presentation of Financial Statements (Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis);
 - (d) não tenha apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores.
4. Este Pronunciamento se aplica quando a entidade adota pela primeira vez as IFRSs. Este Pronunciamento não deve ser aplicado, por exemplo, quando a entidade:
- (a) tenha parado de apresentar demonstrações contábeis conforme as exigências nacionais, tendo antes apresentado-as como outro conjunto de demonstrações contábeis que continha uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs;
 - (b) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores conforme as exigências nacionais nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs; ou
 - (c) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs, independentemente de os auditores terem ressalvado as demonstrações auditadas.
5. Este Pronunciamento não se aplica às mudanças de políticas contábeis feitas por entidade que já aplica as IFRSs. Nesse caso, tais mudanças estão sujeitas às:
- (a) exigências relativas às mudanças nas políticas contábeis conforme IAS 8 - *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança em Estimativa Contábil e Retificação de Erro); e
 - (b) exigências transitórias específicas contidas em outras IFRSs.

Reconhecimento e Mensuração

Balanco Patrimonial de Abertura em IFRSs

6. A entidade deve preparar e apresentar um balanço patrimonial de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs. Esse é o marco inicial de sua contabilidade em conformidade com as IFRSs.

Políticas Contábeis

7. A entidade deve usar as mesmas políticas contábeis para apresentar seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e para todos os períodos apresentados em suas primeiras demonstrações



contábeis em IFRSs. Essas políticas contábeis devem estar de acordo com todas as IFRSs vigentes ao final do primeiro período de divulgação em IFRSs, exceto pelo especificado nos itens 13 a 19 e nos Apêndices B a D deste Pronunciamento.

8. A entidade não deve aplicar diferentes versões de IFRSs vigentes. A entidade pode aplicar uma nova IFRS, ainda não obrigatória, somente quando essa IFRS permitir sua aplicação antecipada.

Exemplo: Aplicação consistente da última versão de uma IFRS

Contexto:

O encerramento do primeiro período de divulgação em IFRSs da entidade “A” é 31 de dezembro de 2010. A entidade “A” decide apresentar informações comparativas apenas para um ano (veja item 21). Portanto, sua data de transição para as IFRSs é a abertura do exercício social em 1 de janeiro de 2009 (ou de forma equivalente, o encerramento do exercício social em 31 de dezembro de 2008). A entidade “A” apresentou suas demonstrações contábeis anuais pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e por este CPC para 31 de dezembro de cada ano, incluindo 31 de dezembro de 2009.

Aplicação das Exigências:

A entidade “A” é exigida a aplicar as IFRSs em vigor para os períodos encerrados em 31 de dezembro de 2010, na preparação e apresentação de:

- (a) seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs de 1 de janeiro de 2009;
- (b) suas demonstrações contábeis anuais para o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009), incluindo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração do resultado abrangente, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do valor adicionado (se requerida por órgão regulador ou apresentada espontaneamente) e a demonstração dos fluxos de caixa de 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009) e respectivas notas explicativas (com as informações comparativas de 2009).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória, porém permitir sua aplicação antecipada, a entidade “A” pode, mas não é obrigada a, aplicar essa nova IFRS em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

9. As disposições transitórias em outras IFRSs se aplicam às mudanças de políticas contábeis feitas pela entidade que já utiliza as IFRSs e tais disposições transitórias não se aplicam na transição para as IFRSs de um adotante pela primeira vez, exceto pelo especificado nos Apêndices B a D.
10. Exceto pelo descrito nos itens 13 a 19 e Apêndices B a D, a entidade deve, em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs:
- (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;

- (b) não reconhecer itens como ativos ou passivos quando as IFRSs não permitirem tais reconhecimentos;
 - (c) reclassificar itens reconhecidos de acordo com práticas contábeis anteriores como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, os quais, de acordo com as IFRSs, se constituem em um tipo diferente de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido; e
 - (d) aplicar as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.
11. As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs podem ser diferentes daquelas utilizadas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes surgem de eventos e transações anteriores à data de transição para as IFRSs. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, outra conta de patrimônio líquido) na data da transição para as IFRSs.
12. Este Pronunciamento estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço patrimonial de abertura da entidade em IFRSs deve estar em conformidade com todas as IFRSs:
- (a) O Apêndice B proíbe a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs;
 - (b) Os Apêndices C a D dispensam o cumprimento de determinadas exigências de outras IFRSs.

Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs

13. Este Pronunciamento proíbe a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs. Essas exceções constam nos itens 14 a 17 e no Apêndice B.

Estimativas

14. As estimativas da entidade de acordo com as IFRSs, na data de transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelos critérios contábeis anteriores (após os ajustes necessários para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas.
15. A entidade pode receber informação após a data de transição para as IFRSs sobre estimativas feitas sob os critérios contábeis anteriores. De acordo com o item 14, a entidade deve tratar o recebimento dessa informação do mesmo modo como trataria eventos subsequentes que não exigem ajustes contábeis em conformidade com o IAS 10 *Events after the Reporting Period* (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente). Por exemplo, assumase que a data de transição para as IFRSs de uma entidade seja 1o de janeiro de 2009 e uma nova informação, obtida em 15 de julho de 2009, exija uma revisão da estimativa feita em 31 de dezembro de 2008 de acordo com os critérios contábeis anteriores. A entidade não deve fazer refletir aquela nova informação em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs (a menos que seja necessário ajustar a estimativa por alguma diferença de política contábil ou que exista evidência objetiva de que aquela estimativa esteja errada). Em vez disso, a entidade deve fazer refletir aquela nova

informação no resultado do período encerrado em 31 de dezembro de 2009 (ou, quando apropriado, como um resultado abrangente, no patrimônio líquido).

16. A entidade pode precisar fazer estimativas de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs que não foram exigidas naquela data pelos critérios contábeis anteriores. Para estarem consistentes com a IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente), as estimativas pelas IFRSs devem refletir as condições que existiam na data de transição para as IFRSs. Em especial, as estimativas de preços de mercado, taxas de juros ou taxas de câmbio na data de transição para as IFRSs, as quais devem refletir as condições de mercado daquela data.
17. Os itens 14 a 16 aplicam-se ao balanço patrimonial de abertura em IFRSs. Eles também se aplicam ao período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs, caso em que as referências à data de transição para as IFRSs são substituídas por referências ao fim daquele período comparativo.

Exceções de outras IFRSs

18. A entidade pode optar pelo uso de uma ou mais exceções contidas nos Apêndices C a D, mas não deve aplicar tais exceções a outros itens por analogia.
19. Algumas das exceções previstas nos Apêndices C a D se referem ao valor justo. Na determinação dos valores justos de acordo com este Pronunciamento, a entidade deve aplicar a definição de valor justo incluída no Apêndice A, e alguma orientação mais específica contida em outras IFRSs, para determinar os valores justos do ativo ou passivo em questão. Esses valores justos devem refletir condições que existiam na data para a qual eles foram determinados.

Apresentação e Evidenciação

20. O presente Pronunciamento não prevê exceções de apresentação e evidenciação exigidas em outras IFRSs.

Informação Comparativa

21. Para estarem de acordo com a IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir ao menos três balanços patrimoniais, duas demonstrações de resultado, duas demonstrações de fluxos de caixa, duas demonstrações de mutações do patrimônio líquido, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do valor adicionado (se requeridas pelo órgão regulador ou apresentadas espontaneamente) e as respectivas notas explicativas, incluindo a informação comparativa.

Informação Comparativa e Resumo Histórico Divergente das IFRSs

22. Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados específicos para períodos anteriores àquele em que, pela primeira vez, apresentaram informação comparativa integral de acordo com as IFRSs. Este Pronunciamento não exige tais resumos para cumprir as exigências de



reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa de acordo com os critérios contábeis anteriores assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis). Nas demonstrações contábeis que contiverem resumos históricos ou informações comparativas de acordo com os critérios contábeis anteriores, a entidade deve:

- (a) nominar destacadamente a informação gerada pelos critérios contábeis anteriores como não sendo preparada de acordo com as IFRSs; e
- (b) evidenciar a natureza dos principais ajustes que seriam feitos de acordo com as IFRSs. A entidade não precisa quantificar esses ajustes.

Explicação da transição para as IFRSs

23. A entidade deve explicar de que forma a transição dos critérios contábeis anteriores para as IFRSs afetaram sua posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa).

Conciliações

24. Para cumprir com o disposto no item 23, as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir:

- (a) as conciliações do patrimônio líquido divulgado pelos critérios contábeis anteriores em relação ao patrimônio líquido de acordo com as IFRSs para as seguintes datas:
 - (i) a data de transição para as IFRSs; e
 - (ii) o fim do último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade pelos critérios contábeis anteriores.
- (b) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para o último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para o mesmo período. Se houver sido divulgada a demonstração do resultado abrangente, o mesmo se aplica a ela.
- (c) se a entidade reconheceu ou reverteu qualquer perda por redução ao valor recuperável em sua primeira vez na preparação do balanço patrimonial de abertura em IFRSs, as notas explicativas que a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos) teria requerido se a entidade tivesse reconhecido tais perdas ou reversões no período iniciado na data de transição para as IFRSs.

25. As conciliações exigidas pelos itens 24(a) e (b) devem dar detalhes suficientes para permitir que os usuários entendam os ajustes relevantes no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Se a entidade tiver apresentado uma demonstração de fluxos de caixa sob os critérios contábeis anteriores, ela também deve explicar os justes relevantes na demonstração dos fluxos de



caixa.

26. Se a entidade perceber que ocorreram erros sob os critérios contábeis anteriores, as conciliações exigidas pelo item 24(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de políticas contábeis.
27. A IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro) não trata das mudanças nas políticas contábeis que ocorrerem quando a entidade adotar pela primeira vez as IFRSs. Portanto, as exigências de divulgações previstas na IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) sobre mudanças de políticas contábeis não se aplicam nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs.
28. Se a entidade não tiver apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores, suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem evidenciar tal fato.

Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros

29. As práticas contábeis brasileiras e este CPC já preveem a designação, o reconhecimento, a classificação e a mensuração dos ativos ou passivos financeiros de tal forma que os torna compatíveis com as IFRSs. Dessa forma, a entidade deve utilizar, nas demonstrações consolidadas em IFRSs, as mesmas designações e classificações dos ativos e passivos financeiros utilizadas em suas demonstrações contábeis elaboradas segundo a prática contábil brasileira e este CPC.

Uso do custo atribuído para ativo imobilizado e propriedade para investimento

30. Quando a entidade faz uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira e este CPC, do custo atribuído (*deemed cost*) conforme a Interpretação ICPC 10 – Esclarecimentos sobre os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 28 - Propriedade para Investimento, utiliza tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs para o ativo imobilizado e para as propriedades para investimento (veja itens D5 e D7). Devem ser evidenciadas, para cada linha no balanço patrimonial de abertura segundo este Pronunciamento Técnico:
 - (a) a soma daqueles valores justos; e
 - (b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.

Uso do custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto e coligadas e outros ativos

31. As práticas contábeis adotadas no Brasil e por este CPC não admitem o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizado e propriedade para investimento.

- (a) (Eliminado)
- (b) (Eliminado)
- (c) (Eliminado)

Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás

- 31A. Se a entidade usa a exceção contida no item D8A(b) para ativos de petróleo e gás, deverá divulgar o fato e a base sob a qual os valores contábeis determinados sob critérios anteriores foram alocados.

Divulgações Contábeis Intermediárias

32. Para cumprir com o disposto no item 23, quando a entidade apresenta suas divulgações contábeis intermediárias, de acordo com a IAS 34 *Interim Financial Reporting* (Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária) para a parte do período coberto pelas suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade deve atender, adicionalmente ao exigido pela IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21), as seguintes exigências:

- (a) se a entidade tiver demonstrações contábeis intermediárias para o período intermediário comparável do exercício social imediatamente anterior, cada divulgação intermediária deve incluir:

- (i) a conciliação do patrimônio líquido de acordo com os critérios contábeis anteriores ao fim daquele período intermediário comparável em relação ao patrimônio líquido sob as IFRSs, naquela data; e
- (ii) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para aquele período intermediário comparável (na data e ano correntes). O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para aquele período ou, quando a entidade não o apresenta em seu total, o lucro ou prejuízo do período de acordo com os critérios contábeis anteriores. Se houver sido divulgada a demonstração do resultado abrangente, o mesmo se aplica a ela.

- (b) Adicionalmente à conciliação exigida no item 32(a), as primeiras demonstrações contábeis intermediárias da entidade de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem incluir as conciliações descritas no item 24(a) e (b) (complementadas pelos detalhamentos exigidos pelos itens 25 e 26) ou devem incluir uma referência cruzada a outro documento publicado, o qual inclui essas conciliações.

33. A IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige um mínimo de evidenciações as quais são baseadas na premissa de que os usuários das demonstrações contábeis intermediárias tenham acesso às demonstrações contábeis anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige também que a entidade evidencie quaisquer eventos ou transações que sejam relevantes ao entendimento do período intermediário corrente. Portanto, quando um adotante pela primeira vez não tiver evidenciado, em suas demonstrações contábeis anuais mais

recentes pelos critérios contábeis anteriores, informação relevante para o entendimento do período corrente intermediário, essa demonstração contábil intermediária deve evidenciar tal informação, ou então deve incluir uma referência cruzada a outro documento publicado que inclua tal informação.

Início de Vigência

34. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs para o exercício social iniciado em, ou depois de, 1 de janeiro de 2010. Sua aplicação antecipada é permitida.
- 34A. Mesmo que tenham sido divulgadas demonstrações consolidadas anteriores elaboradas de acordo com as IFRSs, mas em desacordo com o disposto no item 40 deste Pronunciamento, deverão ser elaboradas demonstrações com total obediência a este Pronunciamento e estas é que passarão a ser consideradas como se fossem as primeiras em IFRSs. O objetivo desta previsão é auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRS para fins brasileiros.
35. Aplicam-se às demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs as vigências dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações deste CPC que não conflitem com as do IASB, inclusive no que diz respeito à retroação de seus efeitos às demonstrações comparativas. Por exemplo, aplicam-se às demonstrações consolidadas de 2010 e às demonstrações comparativas de 2009 os requisitos da IAS 23 – *Borrowing Costs* (Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos), mesmo que a IFRS 1 permita a não retroação dessa norma para 2009, se o órgão regulador brasileiro houver determinado essa retroação para as demonstrações segundo a legislação brasileira e este CPC.
36. (Eliminado)
37. (Eliminado)
38. (Eliminado)_
39. (Eliminado)

Disposição Especial

40. As demonstrações consolidadas em IFRSs devem seguir as mesmas políticas e práticas contábeis que a entidade utiliza em suas demonstrações segundo a prática contábil brasileira e este CPC, a não ser que haja conflito entre elas e seja vedada a utilização, nas demonstrações segundo a prática contábil brasileira e este CPC, da estipulada pelas IFRSs. No caso de existência de políticas contábeis alternativas nas normas em IFRSs bem como nas deste CPC, a entidade observará nas demonstrações consolidadas em IFRSs as mesmas utilizadas para as demonstrações segundo este CPC, como é o caso da escolha entre avaliação ao custo ou ao valor justo para as propriedades para investimento. No caso de existência de alternativas nas normas em IFRSs, mas não existência de alternativa segundo este CPC, nas demonstrações consolidadas em IFRSs deverá ser seguida a alternativa dada por este CPC, como é o caso da obrigação da utilização da demonstração do resultado e da demonstração do resultado abrangente, ao invés de ambas numa



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

única demonstração. No caso de inexistência de alternativa nas demonstrações segundo este CPC por imposição legal, como é o caso da reavaliação espontânea de ativos, é também vedada a utilização dessa alternativa nas demonstrações consolidadas em IFRSs.

Apêndice A – Glossário de termos utilizados no Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Data de transição para as IFRSs é o início do primeiro período para o qual a entidade apresenta informação comparativa completa pelas IFRSs em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

Custo atribuído é o montante utilizado como um substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em uma determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído.

Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado ou uma obrigação liquidada entre partes independentes, conhecedoras do assunto, e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível, em uma transação sem favorecimentos.

Primeiras demonstrações contábeis em IFRS: são as primeiras demonstrações contábeis anuais nas quais a entidade adota as IFRSs por meio de uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs.

Primeiro período de divulgação em IFRSs é o último período coberto pelas primeiras demonstrações contábeis de uma entidade em IFRSs.

Adotante pela primeira vez é a entidade que apresenta suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs) são normas e interpretações adotadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) e elas compreendem as *International Financial Reporting Standards (IFRS)* emitidas pelo IASB, as *International Accounting Standards (IAS)* emitidas pelo seu antecessor, o IASC (*International Accounting Standards Committee*) e as Interpretações desenvolvidas pelo IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*) e pelo seu antecessor, o SIC (*Standing Interpretations Committee*).

Balanço patrimonial de abertura em IFRSs é o balanço patrimonial da entidade na data da transição para as IFRSs.

Critérios contábeis anteriores é a base contábil que um adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as IFRSs.

Apêndice B – Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

- B1. A entidade deve aplicar as seguintes exceções:
- (a) desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros (itens B2 e B3);
 - (b) contabilidade de hedge (proteção) (itens B4 a B6); e
 - (c) participação de não-controladores (item B7)

Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros

- B2. Exceto pelo permitido no item B3, um adotante pela primeira vez deve aplicar o desreconhecimento exigido pela IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement (Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) prospectivamente para transações que ocorreram em, ou após, 1 de janeiro de 2004. Em outras palavras, se um adotante pela primeira vez desreconheceu um ativo financeiro não derivativo ou um passivo financeiro não derivativo de acordo com seus critérios contábeis anteriores por conta de uma transação que tenha ocorrido antes de 1 de janeiro de 2004, ele não deve reconhecer aqueles ativos ou passivos em conformidade com as IFRSs (a menos que eles se qualifiquem para reconhecimento em decorrência de uma transação ou evento posterior).
- B3. (Eliminado)

Contabilidade de *Hedge* (proteção)

- B4. Assim como exigido na IAS 39, na data de transição para as IFRSs a entidade deve:
- (a) mensurar todos os derivativos ao valor justo; e
 - (b) eliminar todas as perdas diferidas ativas e os ganhos diferidos passivos que tenham se originado dos derivativos reportados de acordo com os critérios contábeis anteriores.
- B5. A entidade não deve incorporar em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs uma vinculação de proteção do tipo que não se qualifica como uma contabilidade de hedge (proteção) pela IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38)(por exemplo, vinculações de proteção em que o instrumento de hedge é um instrumento de caixa ou uma opção vendida; em que o item protegido é uma posição líquida; ou em que o hedge destina-se a cobrir riscos de taxa de juros em um investimento mantido até o vencimento). Contudo, se a entidade designar uma posição líquida como um item de hedge (proteção) em conformidade com os critérios contábeis anteriores, ela pode designar um item individual dentro daquela posição líquida como um item protegido (hedge) de acordo com as IFRSs, contanto que ela faça isso até a data de transição para as IFRSs.
- B6. Se, antes da data de transição para as IFRSs, a entidade tiver designado uma transação como um hedge (proteção), porém esse hedge não atende às condições previstas na IAS 39



(Pronunciamento Técnico CPC 38) para uma contabilidade de hedge (proteção), a entidade deve aplicar o disposto nos itens 91 e 101 da IAS 39 para descontinuar tal contabilidade de hedge (proteção).

Participação dos não controladores

- B7. Um adotante pela primeira vez deve aplicar as seguintes exigências da IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (Pronunciamentos Técnicos CPC 36 – Demonstrações Consolidadas e CPC 35 – Demonstrações Separadas) prospectivamente a partir da data de transição para as IFRSs:
- (a) o disposto no item 28, pelo qual o resultado abrangente é atribuído aos proprietários da controladora e aos não controladores independentemente de isso resultar em uma participação de não controladores negativa (saldo devedor).
 - (b) o disposto nos itens 30 e 31 sobre a contabilização das mudanças na participação relativa da controladora em uma controlada que não resultem na perda do controle; e
 - (c) o disposto nos itens 34 a 37 sobre a contabilização da perda de controle sobre uma controlada e as exigências relacionadas previstas no item 8A da IFRS 5 - *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* (Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada).
- B8. (Eliminado)

Apêndice C – Exceções para combinações de negócios

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento. A entidade deve aplicar as exigências a seguir nas combinações de negócios reconhecidas antes da data de transição para as IFRSs.

- C1. Um adotante pela primeira vez deve aplicar a IFRS 3 Business Combinations (Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios) a partir dos exercícios sociais iniciados a partir de 1 de janeiro de 2010, com efeito retroativo apenas ao exercício imediatamente anterior para fins comparativos.
- C2. A entidade não precisa aplicar a IAS 21 - *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) originados de combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), ela deve tratá-los como ativos e passivos da entidade em vez de tratá-los como ativos e passivos da adquirida. Portanto, os ajustes de valor justo e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou já estão expressos nos itens em moeda funcional da entidade ou nos itens não monetários de conversão para moeda estrangeira, os quais são divulgados utilizando a taxa de câmbio aplicada pelos critérios contábeis anteriores.



C3. A entidade pode aplicar a IAS 21 (Pronunciamento Técnico CPC 02) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) originados em:

- (a) todas as combinações de negócio que ocorrerem antes da data de transição para as IFRSs; ou
- (b) todas as combinações de negócios que a entidade optar por restabelecer para cumprir com a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), tal como permitido no item C1 acima.

C4. Quando o adotante pela primeira vez não aplica a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15) retrospectivamente às combinações de negócio passadas, isso tem as seguintes consequências para tais combinações de negócios:

- (a) o adotante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (tal como uma aquisição pelo adquirente legal ou uma aquisição reversa por uma adquirida legal ou uma fusão) utilizada em suas demonstrações contábeis pelos critérios contábeis anteriores.
- (b) o adotante pela primeira vez deve reconhecer todos os ativos e passivos na data de transição para as IFRSs que foram adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas, exceto:
 - (i) algum ativo ou passivo financeiro desreconhecido de acordo com os critérios contábeis anteriores (veja item B2); e
 - (ii) ativos, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e passivos que não foram reconhecidos no balanço patrimonial consolidado do adquirente de acordo com os critérios contábeis anteriores e também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRSs no balanço patrimonial separado ou individual da adquirida (veja o disposto nas letras (f) a (i) abaixo).

O adotante pela primeira vez deve reconhecer qualquer mudança resultante pelo ajuste em lucros ou prejuízos acumulados, a menos que a mudança resulte do reconhecimento de um ativo intangível previamente incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (veja o disposto na letra (g)(i) abaixo)

- (c) O adotante pela primeira vez deve excluir de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs qualquer item reconhecido pelos critérios contábeis anteriores que não se qualificaram para o reconhecimento como ativo ou passivo sob as IFRSs. Nesse caso, a entidade deve contabilizar as mudanças resultantes como segue:
 - (i) o adotante pela primeira vez pode ter classificado uma combinação de negócio passada como uma aquisição e reconhecido como ativo intangível um item que não se qualifica como ativo para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - *Intangible Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível). A entidade deve reclassificar tal item (e, se algum, o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não-controladores) para o ágio por expectativa de resultado futuro (*goodwill*);

- (ii) o adotante pela primeira vez deve reconhecer todas as demais mudanças resultantes em lucros ou prejuízos acumulados (tais mudanças incluem reclassificações de, ou para, ativos intangíveis quando o *goodwill* não foi reconhecido como um ativo de acordo com os critérios contábeis anteriores. Isso acontece se, pelos critérios contábeis anteriores, a entidade não tratou a combinação de negócios como uma aquisição).
- (d) As IFRSs exigem a mensuração subsequente de alguns ativos e passivos em bases diferentes do custo histórico, tal como o valor justo. O adotante pela primeira vez deve mensurar tais ativos e passivos naquelas bases em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, mesmo se eles foram adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas. A entidade deve reconhecer qualquer mudança nos respectivos saldos contábeis diretamente em lucros ou prejuízos acumulados e não no ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill*.
- (e) Imediatamente depois da combinação de negócio, os valores contábeis pelos critérios contábeis anteriores dos ativos adquiridos e passivos assumidos na respectiva combinação corresponderão ao custo atribuído de acordo com as IFRSs naquela data. Se as IFRSs exigirem uma mensuração baseada no custo para esses ativos e passivos em uma data posterior, tal custo atribuído deve constituir a base de custo para fins de depreciação e amortização a partir da data da combinação de negócio.
- (f) Se um ativo adquirido ou passivo assumido em uma combinação passada não tiver sido reconhecido pelos critérios contábeis anteriores, eles não terão um custo atribuído igual a zero no balanço patrimonial de abertura em IFRSs. Em vez disso, o adquirente deve reconhecer e mensurar tais itens em seu balanço patrimonial consolidado nas mesmas bases que as IFRSs exigiriam para o balanço patrimonial da adquirida. Para ilustrar: se o adquirente não tiver capitalizado, em conformidade com os critérios contábeis anteriores, os arrendamentos mercantis financeiros adquiridos em uma combinação de negócio passada, o adquirente deve capitalizar esses arrendamentos em suas demonstrações contábeis consolidadas, tal como a IAS 17 - *Leases* (Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil) exigiria que a adquirida fizesse em seu balanço patrimonial em IFRSs. Da mesma forma, se o adquirente não tiver reconhecido um passivo contingente pelos critérios contábeis anteriores, o qual ainda existe na data de transição para as IFRSs, o adquirente deve reconhecer tal passivo contingente a menos que a IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes) não permita esse reconhecimento nas demonstrações contábeis da adquirida. Inversamente, se um ativo ou passivo foi incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pelos critérios contábeis anteriores, mas que deveria ter sido reconhecido separadamente de acordo com a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC15), tal ativo ou passivo permanecerá incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) a menos que as IFRSs exijam que ele seja reconhecido nas demonstrações contábeis da adquirida.
- (g) O valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) no balanço patrimonial de abertura em IFRSs deve ser o valor contábil correspondente ao apurado pelos critérios contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs, após os dois ajustes abaixo:
 - (i) quando exigido pela letra (c)(i) acima, o adotante pela primeira vez deve aumentar o



saldo contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) quando reclassificar um item que foi reconhecido como um ativo intangível pelos critérios contábeis anteriores. Da mesma forma, se a letra (f) acima exigir que o adotante pela primeira vez reconheça um ativo intangível que estava incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pelos critérios contábeis anteriores, tal entidade deve, portanto, diminuir o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (e, se aplicável, ajustar o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não-controladores).

- (ii) independentemente de existir alguma indicação de que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) esteja afetado em relação ao seu valor recuperável, o adotante pela primeira vez deve aplicar o disposto na IAS 36 *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e testar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) frente ao seu valor recuperável na data de transição para as IFRSs e deve reconhecer alguma perda decorrente diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se exigido pela IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), em reserva de reavaliação). O teste de redução ao valor recuperável deve ser baseado nas condições da data de transição para as IFRSs.
- (h) Nenhum outro ajuste deverá ser feito no valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) na data de transição para as IFRSs. Por exemplo, o adotante pela primeira vez não deve restabelecer o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) para:
 - (i) excluir pesquisa e desenvolvimento em andamento adquiridos naquela combinação de negócio (a menos que o ativo intangível relacionado se qualifique para reconhecimento pela IAS 38 (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível) no balanço patrimonial da adquirida);
 - (ii) ajustar amortizações anteriores do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);
 - (iii) reverter ajustes feitos no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) que não seriam permitidos pela IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), mas que foram realizados pelos critérios contábeis anteriores em decorrência de ajustes nos ativos e passivos entre a data da combinação de negócios e a data de transição para as IFRSs.
- (i) (Eliminado)
 - (i) (Eliminado)
 - (ii) (Eliminado)
- (j) Em conformidade com os critérios contábeis anteriores, o adotante pela primeira vez pode não ter consolidado uma controlada adquirida em combinações de negócio passadas (por exemplo, porque a controladora não a considerou como uma controlada pelos critérios contábeis



anteriores ou não preparou demonstrações contábeis consolidadas). O adotante pela primeira vez deve ajustar o valor contábil dos ativos e passivos da controlada para os valores que seriam requeridos pelas IFRSs para o balanço patrimonial da controlada. O custo atribuído do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) será, na data de transição para as IFRSs, igual à diferença entre:

- (i) a parte da controladora em tais valores contábeis ajustados; e
- (ii) o custo do investimento em controlada na demonstração contábil separada da controladora.

(k) A mensuração da participação dos não controladores e do imposto diferido acompanha a mensuração de outros ativos e passivos. Portanto, os ajustes acima reconhecidos nos ativos e passivos afetam a participação dos não-controladores e o imposto diferido.

C5. As exceções para as combinações de negócio passadas também se aplicam às aquisições de investimentos em coligadas e de participações em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data selecionada de acordo com o item C1 igualmente se aplica a tais aquisições.

Apêndice D – Exceções de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

D1. A entidade pode optar por uma ou mais das seguintes exceções:

- (a) (eliminado);
- (b) contratos de seguros (item D4);
- (c) custo atribuído (item D5 a D8A);
- (d) (eliminado);
- (e) benefícios a empregados (itens D10 e D11);
- (f) (eliminado);
- (g) (eliminado);
- (h) ativos e passivos de controladas, coligadas e empreendimentos conjuntos (itens D16 e D17);
- (i) instrumentos financeiros compostos (item D18);
- (j) (eliminado);
- (k) (eliminado);
- (l) passivos decorrentes da desativação incluídos no custo de ativos imobilizados (itens D21 e D21A);
- (m) ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados conforme a IFRIC 12 - *Service Concession Arrangements* (Interpretação Técnica CPC 01 - Concessões) (item D22); e
- (n) (eliminado).

A entidade não deve aplicar essas exceções por analogia a outros itens.



Transações de pagamentos baseados em ações

D2. (Eliminado)

D3. (Eliminado)

Contratos de Seguros

D4. Um adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 - *Insurance Contracts* (Pronunciamento CPC 11 – Contratos de Seguros). A IFRS 4 (Pronunciamento Técnico CPC 11) restringe as mudanças em políticas contábeis para contratos de seguros, incluindo aquelas feitas por um adotante pela primeira vez.

Custo atribuído

D5. A entidade pode optar pela mensuração de um ativo imobilizado, na data de transição para as IFRSs, pelo custo atribuído daquela data, conforme a Interpretação CPC 10 – Esclarecimentos sobre os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 28 - Propriedade para Investimento.

D6. Um adotante pela primeira vez que tenha, pela prática contábil anteriormente adotada no Brasil, reconhecido uma reavaliação de ativos e mantida na data de transição para as IFRS, deve mantê-la como o custo atribuído para fins de suas demonstrações em IFRS se essa reavaliação foi, na data da reavaliação comparável com:

(a) o valor justo; ou

(b) o custo (ou custo depreciado) de acordo com as IFRSs, ajustado para refletir, por exemplo, mudanças nos índices de preços (geral ou específico).

D7. A opção prevista no item D5 também está disponível para:

(a) propriedades para investimento, se a entidade opta pelo uso do método de custo previsto na IAS 40 - *Investment Property* (Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento); e

(b) (Eliminado)

(i) (Eliminado)

(ii) (Eliminado)

A entidade não deve usar essas opções para outros ativos ou passivos.

D8. (Eliminado)

D8A. Os custos de ativos para petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção podem ter sido contabilizados em centros de custos que incluem todas as propriedades numa larga área geográfica. Um adotante pela primeira vez que use essas práticas contábeis pode optar por

mensurar os ativos para petróleo e gás na data da transição para as IFRSs na seguinte base:

- (a) ativos nas fases de exploração e avaliação conforme suas práticas contábeis anteriores; e
- (b) ativos nas fases de desenvolvimento e produção pelo montante determinado para o centros de custo conforme práticas anteriores. A entidade deve alocar esse custo aos ativos subjacentes do centro de custo usando como critério de rateio o volume ou o valor das reservas dessa data.

A entidade deverá testar os ativos nas fases de exploração e avaliação e os ativos nas fases de desenvolvimento e produção para impairment na data da transição para as IFRSs e, se necessário, deverá reduzir o valor dos ativos determinados conforme (a) ou (b) acima. Para fins deste item, ativos para petróleo e gás compreendem somente aqueles ativos usados na exploração, na avaliação, no desenvolvimento ou na produção de petróleo e gás.

Arrendamentos

D9. (Eliminado)

D9A. (Eliminado)

Benefícios a empregados

D10. (Eliminado)

D11. A entidade pode evidenciar os valores exigidos pelo item 120A(p) da IAS 19 (Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) como sendo o montante determinado para cada período contábil prospectivamente da data de transição para as IFRSs.

Diferenças Acumuladas de Conversão

D12. (Eliminado)

D13. (Eliminado)

Investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D14. (Eliminado)

D15. (Eliminado)

Ativos e passivos de controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D16. Se uma controlada tornar-se um adotante pela primeira vez depois de sua controladora, a controlada deve, em suas demonstrações contábeis, mensurar seus ativos e passivos:

- (a) pelos valores contábeis que seriam incluídos nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora, baseados na data de transição para as IFRSs da controladora, caso não exista nenhum ajuste decorrente dos procedimentos de consolidação e dos efeitos da combinação de

negócio em que a controladora adquiriu a controlada; ou

- (b) os valores contábeis exigidos no restante deste pronunciamento, baseado na data de transição para as IFRSs da controlada. Esses valores contábeis poderiam ser diferentes daqueles descritos em (a) quando:
- (i) as exceções previstas neste pronunciamento resultarem em mensurações que dependem da data de transição para as IFRSs.
 - (ii) as políticas contábeis utilizadas nas demonstrações contábeis da controlada forem diferentes daquelas utilizadas nas demonstrações contábeis consolidadas. Por exemplo, a controlada pode usar o método do custo como sua política contábil, tal como previsto na IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* (Pronunciamento Técnico CPC 27 - Imobilizado) enquanto que o grupo pode usar o método do valor justo.

Uma opção similar está disponível para uma coligada ou entidade controlada em conjunto que vier a adotar pela primeira vez as IFRSs em data posterior à entidade que detenha uma influência significativa ou o controle compartilhado sobre ela.

- D17. Contudo, se a entidade se tornar adotante pela primeira vez depois de sua controlada (ou controlada em conjunto ou coligada), a entidade deve, em suas demonstrações contábeis consolidadas, mensurar os ativos e passivos da controlada (ou controlada em conjunto ou coligada) pelos mesmos valores contábeis das demonstrações contábeis da controlada (ou controlada em conjunto ou coligada), depois dos ajustes de consolidação e de equivalência patrimonial, bem como dos efeitos da combinação de negócio em que a entidade adquiriu a controlada. Da mesma forma, se uma controladora tornar-se adotante pela primeira vez das IFRSs em suas demonstrações contábeis separadas (antes ou depois das suas demonstrações contábeis consolidadas), ela deve mensurar os ativos e passivos pelos mesmos valores contábeis em ambas as demonstrações contábeis (consolidada e separada), exceto pelos ajustes de consolidação.

Instrumentos financeiros compostos

- D18. A IAS 32 - *Financial Instruments: Presentation* (Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação) exige que a entidade divida um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido, desde o seu reconhecimento inicial. Se o componente de passivo estiver liquidado, a aplicação retroativa da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) envolve a separação do mesmo em duas partes dentro do patrimônio líquido. A primeira parte, em lucros ou prejuízos acumulados, representando os juros acumulados atribuídos ao componente de passivo. A outra parte representando o componente de patrimônio líquido original. Contudo, de acordo com este Pronunciamento, um adotante pela primeira vez não precisa separar essas duas partes quando o componente de passivo estiver liquidado na data de transição para as IFRSs.

Designação de instrumentos financeiros reconhecidos anteriormente

- D19. (Eliminado) V. item 29



- (a) (Eliminado)
- (b) (Eliminado)

Mensurações de ativos ou passivos financeiros ao valor justo em seu reconhecimento inicial

D20. (Eliminado)

- (a) (Eliminado)
- (b) (Eliminado)

Passivos decorrentes de desativação incluídos no custo de ativos imobilizados

D21. A interpretação IFRIC 1 - *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* (Interpretação ICPC – 12 Mudanças nos Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) exige que mudanças específicas em um passivo de desativação, restauração ou outro similar sejam adicionados ou deduzidos do custo do ativo ao qual está relacionado; o valor depreciável ajustado do ativo será então depreciado prospectivamente durante sua vida útil. Um adotante pela primeira vez não precisa cumprir essas exigências no caso de mudanças ocorridas nesses passivos antes da data de transição para as IFRSs. Se um adotante pela primeira vez faz uso dessa exceção, ele deve:

- (a) mensurar os passivos na data de transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25);
- (b) na medida em que tais passivos estiverem dentro do alcance da IFRIC 1, a entidade deve estimar o montante que teria sido incluído no custo dos ativos a que dizem respeito, quando se originou o passivo, calculando o valor presente do passivo naquela data pelo uso da melhor estimativa de taxa(s) de desconto ajustada ao risco histórico que poderia ter sido aplicada àquele passivo durante o período interveniente; e
- (c) calcular a depreciação acumulada sobre aquele montante, na data de transição para as IFRSs, considerando como base a estimativa corrente da vida útil do ativo, usando a política de depreciação adotada pela entidade de acordo com as IFRSs.

D21A. Se a entidade usa a exceção do item D8A(b) (para ativos de petróleo e gás na fase de desenvolvimento ou produção contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades em uma larga área geográfica conforme práticas anteriores), deverá, ao invés de aplicar o item D21 da IFRIC 1 (Interpretação ICPC – 12 Mudanças nos Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares),

- (a) mensurar os passivos de desativação, restauração e outros passivos similares na data da transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes); e
- (b) reconhecer diretamente em lucros ou prejuízos acumulados qualquer diferença entre esse valor e o valor contábil desses passivos na data da transição para as IFRSs determinados conforme práticas anteriores.



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 32/2009

Ativos Financeiros e Ativos Intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22. Um adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 12 *Concessions* (Interpretação ICPC 01 – Contratos de Concessão).

Custos de Empréstimos e Financiamentos

D23. (Eliminado)