



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

## EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 11/2009

**Prazo: 15 de junho 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 Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 23 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “**Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro**”.

O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 23 é definir os critérios para a seleção e alteração de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a divulgação de alterações nas políticas e estimativas contábeis e as correções de erros.

O Pronunciamento Técnico CPC 23 não apresenta novidades em relação à Deliberação CVM nº 506, de 19 de junho de 2006, que aprovou o Pronunciamento NPC 12 do Ibracon, que estava baseado no IAS 8 do **International Accounting Standards Board**. A sua importância reside fundamentalmente na definição de algumas diretrizes para a seleção e alteração das políticas contábeis, buscando harmonizar, tanto quanto possível, a escolha de políticas contábeis adequadas e a comparabilidade das demonstrações contábeis ao longo do tempo. Assim, uma entidade deve alterar uma política contábil apenas se a alteração for exigida por regulamentação ou se resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações e outros eventos que afetem a posição financeira, desempenho ou fluxos de caixa da entidade.

O pronunciamento também aborda a questão de modificações nas estimativas contábeis, cujas incertezas inerentes e importância crucial para as demonstrações contábeis requerem atenção especial. As estimativas envolvem julgamento que deve estar baseado nas últimas informações disponíveis e confiáveis. Finalmente, o Pronunciamento trata também da retificação de erros, tendo em vista que a entidade deve manter a capacidade dos usuários de comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo com o objetivo de identificar tendências na posição patrimonial e financeira, no desempenho econômico e nos fluxos de caixa.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, **até o dia 15 de junho de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: [AudPublicaSNC1109@cvm.gov.br](mailto:AudPublicaSNC1109@cvm.gov.br) ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Pronunciamento CPC 23 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, 29 de abril de 2009.

*Original assinado por*  
**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 11/2009

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 23 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.

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 23, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro;

II – revogar, a partir dos exercícios sociais referidos no item III, a Deliberação CVM nº 506, de 19 de junho de 2006; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação , aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras do exercício de 2009 a serem divulgadas em 2010 para fins de comparação.

**MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA**  
**Presidente**

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

**PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 23**

**Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**

**Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 8**

<b>Conteúdo</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	<b>1 – 2</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>3 – 4</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>5 – 6</b>
<b>POLÍTICAS CONTÁBEIS</b>	
<b>Seleção e aplicação de políticas contábeis</b>	<b>7 – 12</b>
<b>Uniformidade de políticas contábeis</b>	<b>13</b>
<b>Mudanças nas políticas contábeis</b>	<b>14 – 18</b>
Aplicação de mudanças de políticas contábeis	<b>19 – 21</b>
Aplicação retrospectiva	<b>22</b>
Limitações à aplicação retrospectiva	<b>23 – 27</b>
Divulgação	<b>28 – 31</b>
<b>MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS</b>	<b>32 – 38</b>
<b>Divulgações</b>	<b>39 – 40</b>
<b>RETIFICAÇÃO DE ERROS</b>	<b>41 – 42</b>
<b>Limitações à reelaboração retrospectiva</b>	<b>43 – 48</b>
<b>Divulgação de erros de períodos anteriores</b>	<b>49</b>
<b>IMPRATICABILIDADE DA APLICAÇÃO E DA REELABORAÇÃO RETROSPECTIVAS</b>	<b>50 - 53</b>



## Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é definir os critérios para a seleção e a alteração de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e divulgação de alterações nas políticas contábeis, as alterações nas estimativas contábeis e a retificação de erros. O Pronunciamento tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis de uma entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades.
2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contábeis, exceto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contábeis, são estabelecidos no CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

## Alcance

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado na seleção e na aplicação de políticas contábeis; e na contabilização de alterações nas políticas contábeis, de alterações nas estimativas contábeis e de retificações de erros de períodos anteriores.
4. Os efeitos tributários de retificações de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis são contabilizados e divulgados de acordo com o Pronunciamento CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro.

## Definições

5. Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

*Políticas contábeis* são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados por uma entidade na preparação e na apresentação de demonstrações contábeis.

*Mudança na estimativa contábil* é um ajuste nos saldos contábeis de um ativo ou de um passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de um ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis resultam de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

*Omissão* ou *Incorreção Material* é a omissão ou a declaração incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis tomadas com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão, da natureza da omissão e da declaração incorreta julgada à luz das circunstâncias as quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 11/2009

*Erros de períodos anteriores* são omissões e declarações incorretas nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- (a) estava disponível quando as demonstrações contábeis desses períodos foram autorizadas para publicação; e
- (b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na preparação e na apresentação dessas demonstrações contábeis. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

*Aplicação retrospectiva* é a aplicação de uma nova política contábil a transações, a outros acontecimentos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

*Reelaboração retrospectiva* é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

*Aplicação Impraticável* é a aplicação de um requisito quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração em uma política contábil ou fazer uma reelaboração retrospectiva para corrigir um erro se:

- (a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reelaboração retrospectiva não puderem ser determinados;
- (b) a aplicação retrospectiva ou a reelaboração retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado; ou
- (c) a aplicação retrospectiva ou a reelaboração retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível distinguir objetivamente a informação sobre essas estimativas que:
  - (i) proporciona evidências das circunstâncias que existiam à(s) data(s) em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados; e
  - (ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior foram autorizadas para publicação de outra informação.

*Aplicação prospectiva* de alteração em política contábil e de reconhecimento do efeito de uma alteração em estimativa contábil representa, respectivamente:



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 11/2009

- (a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e
  - (b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela alteração.
6. Avaliar se uma omissão ou uma incorreção pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis, situação em que, caso o fizer, será necessário requerer a consideração das características dos usuários das demonstrações contábeis. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e a Apresentação das Demonstrações Contábeis contida no Pronunciamento Conceitual Básico deste Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Estrutura Conceitual) estabelece que “presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta a maneira como os usuários, com seus respectivos atributos, são influenciados na tomada de decisão econômica.

## **Políticas contábeis**

### **Seleção e aplicação de políticas contábeis**

- 7. Quando um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação se aplicar especificamente a transação e a outro evento ou condição, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, e tendo em consideração quaisquer Guias de Implementação relevantes emitidos pelo CPC no tocante ao Pronunciamento, Interpretação ou Orientação em questão.
- 8. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações estabelecem políticas contábeis que o CPC concluiu resultarem em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, os outros eventos e as condições a que se aplicam. Eles não precisam ser aplicados quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado produzir, ou deixar de corrigir, incorreções imateriais em relação a eles para se alcançar uma determinada apresentação da posição financeira (balanço patrimonial), do desempenho (demonstração do resultado) ou dos fluxos de caixa de uma entidade.
- 9. Quaisquer Guias de Implementação para Pronunciamentos emitidos pelo CPC não fazem parte desses Pronunciamentos e, portanto, não contêm requisitos às demonstrações contábeis.
- 10. Na ausência de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a Administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de uma política contábil que resulte em informação que seja:
  - (a) relevante para a tomada de decisões econômicas por parte dos usuários; e
  - (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:
    - (i) representem adequadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;



- (ii) reflitam a substância econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;
  - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;
  - (iv) sejam prudentes; e
  - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.
11. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a Administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:
- (a) os requisitos e a orientação dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
  - (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na Estrutura Conceitual.
12. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a Administração pode também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas de um setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no item 11.

### **Uniformidade de políticas contábeis**

13. Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigir ou permitir tal categorização, cada categoria deve ter selecionada sua política contábil apropriada.

### **Mudanças nas políticas contábeis**

14. Uma entidade deve alterar uma política contábil apenas se a alteração:
- (a) for exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou
  - (b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.
15. Os usuários das demonstrações contábeis devem ter possibilitada a comparação das demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa. Por isso, devem ser aplicadas as mesmas políticas



contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma alteração em política contábil esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no item 14.

16. Não são alterações nas políticas contábeis:
  - (a) a adoção de uma política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorriam anteriormente; e
  - (b) a adoção de uma nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.
17. A aplicação inicial de uma política de reavaliação de ativos, quando permitida pela legislação e regulação vigente, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou o CPC 04 – Ativo Intangível é uma alteração em uma política contábil a ser tratada como uma reavaliação de acordo com os referidos pronunciamentos e, não, de acordo com este Pronunciamento.
18. Os itens 19-31 não se aplicam à alteração de política contábil descrita no item 17.
  - Aplicação de mudanças de políticas contábeis
19. Definições sujeitas ao item 23:
  - (a) Uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contábil resultante da adoção inicial de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com as disposições de transição específicas, se existirem, expressas nesse Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.
  - (b) Quando uma entidade altera uma política contábil na adoção inicial de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que não inclua disposições de transição específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.
20. Para fins deste Pronunciamento, a adoção antecipada de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação não deve ser considerada como uma alteração voluntária na política contábil.
21. Na ausência de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a Administração poderá, de acordo com o item 12, aplicar uma política contábil derivada de pronunciamento recente emanado de outros órgãos técnicos que se utilizem de uma estrutura conceitual semelhante no desenvolvimento de pronunciamentos contábeis. Se, ao seguir uma alteração de referido pronunciamento, a entidade optar por alterar uma política contábil, essa alteração deve ser contabilizada e divulgada como alteração voluntária na política contábil.
  - Aplicação retrospectiva
22. Sujeita ao exposto no item 23, quando uma alteração na política contábil é aplicada,



retrospectivamente, de acordo com os itens 19(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado e os demais montantes comparativos divulgados para cada período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.

- Limitações à aplicação retrospectiva

23. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos itens 19(a) ou (b), uma alteração na política contábil deve ser aplicada retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.
24. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período da alteração em uma política contábil na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do balanço desse período.
25. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil prospectivamente a partir do período mais antigo que for praticável.
26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contábil retrospectivamente, ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável, a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado. Geralmente, o ajuste é registrado em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação específico). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.
27. Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 25, deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, ignora-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores. A alteração em política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política a qualquer período anterior. Os itens 50-53 oferecem orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.

- Divulgação

28. Quando a adoção inicial de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tiver efeitos no



período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

- (a) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
- (b) quando aplicável, que a alteração na política contábil é feita de acordo com as disposições de aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
- (c) a natureza da alteração na política contábil;
- (d) quando aplicável, uma descrição das disposições de transição na adoção inicial;
- (e) quando aplicável, as disposições de transição que possam ter efeito em futuros períodos;
- (f) o montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até o ponto em que seja praticável:
  - (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
  - (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41- Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.
- (g) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até o ponto em que seja praticável; e
- (h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada. As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

29. Quando uma alteração voluntária em políticas contábeis tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da alteração na política contábil;
- (b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;
- (c) o montante do ajuste para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até o ponto em que seja praticável:
  - (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
  - (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.

- (d) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e
  - (e) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada, se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados. As demonstrações contábeis de períodos posteriores não precisam repetir essas divulgações.
30. Quando uma entidade não adotar antecipadamente um novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação emitido, a entidade deve divulgar:
- (a) tal fato; e
  - (b) informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação irá ter nas demonstrações contábeis da entidade no período da aplicação inicial.
31. Ao cumprir o item 30, uma entidade deverá proceder à divulgação:
- (a) do título do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
  - (b) da natureza da alteração ou das alterações iminentes na política contábil;
  - (c) da data até a qual se exige a aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
  - (d) da data na qual ela planeja aplicar inicialmente o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; e
  - (e) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tenha nas demonstrações contábeis da entidade ou, se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma explanação acerca dessa impossibilidade.

### **Mudanças nas Estimativas Contábeis**

32. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:
- (a) créditos de liquidação duvidosa;
  - (b) obsolescência dos estoques;
  - (c) valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;



- (d) vida útil de ativos depreciáveis ou o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e
  - (e) obrigações decorrentes de garantias.
33. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.
34. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de um erro.
35. Uma alteração na base de avaliação é uma alteração em política contábil e não uma alteração em estimativa contábil. Quando for difícil distinguir uma alteração em política contábil de uma alteração em estimativa contábil, a alteração é tratada como alteração em estimativa contábil.
36. O efeito de uma alteração em estimativa contábil que não seja uma alteração à qual se aplique o item 37, deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o nos resultados do:
- (a) período da alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
  - (b) período da alteração e futuros períodos, se a alteração afetar todos eles.
37. Se a mudança na 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, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.
38. O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração em estimativa contábil significa que a alteração é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de um ativo depreciável, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como receita ou despesa nesses futuros períodos.

### **Divulgações**

39. Uma entidade deve divulgar a natureza e o montante de uma alteração em estimativa contábil que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, salvo quando a divulgação do efeito de períodos subsequentes for impraticável.
40. Se o montante do efeito de períodos subsequentes não for divulgado porque a estimativa do mesmo



é impraticável, a entidade deve divulgar tal fato.

### **Retificação de Erros**

41. Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste CPC se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa de uma entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação. Contudo, os erros materiais, por vezes, não são descobertos até um período posterior, e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período posterior (ver itens 42-47).
42. Sujeito ao item 43, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis autorizadas para publicação após a sua descoberta:
  - (a) por reelaboração dos valores comparativos para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou
  - (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, da reelaboração dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

### **Limitações à reelaboração retrospectiva**

43. Um erro de período anterior deve ser corrigido por reelaboração retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.
44. Quando for impraticável determinar os efeitos de um erro específico de um período na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável a reelaboração retrospectiva (que pode ser o período corrente).
45. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.
46. A retificação de um erro de um período anterior deve ser excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão antigos quanto for praticável.
47. Quando for impraticável determinar o montante de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 45, retifica a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa



forma, ignorará a parcela da retificação cumulativa de ativos, passivos e patrimônio líquido relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticável. Os itens 50-53 oferecem orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correções de erros distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de uma contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não se constitui na retificação de um erro.

### **Divulgação de erros de períodos anteriores**

49. Ao aplicar o item 42, a entidade deve divulgar:
- (a) a natureza do erro de um período anterior;
  - (b) o montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável:
    - (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
    - (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;
  - (c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e
  - (d) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido, se a reelaboração retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular. As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do(s) erro(s) não precisam repetir essas divulgações.

### **Impraticabilidade da aplicação e da reelaboração retrospectivas**

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de períodos anteriores apresentados para fins de comparação. Por exemplo, podem não ter sido coligidas informações necessárias no(s) período(s) anterior(es), de tal forma que seja possível a aplicação retrospectiva de uma nova política contábil (incluindo, para a finalidade dos itens 51-53, a sua aplicação a períodos anteriores) ou a reelaboração retrospectiva para retificação de erro atribuído a determinado período anterior, podendo ser impraticável recriar essa informação.
51. É comum a adoção de estimativas para a aplicação de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação. 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 a transações ou eventos ocorridos em períodos anteriores passa a ser potencialmente mais difícil, principalmente ao se considerar que as estimativas contábeis devem refletir as



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 11/2009

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, de outro evento ou de outra condição.

52. Por isso, aplicar, retrospectivamente, uma nova política contábil ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:
- (a) fornece 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) teria estado disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior foram autorizadas para publicação de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa do valor justo não baseada em preço observável ou em variáveis observáveis), é impraticável distinguir esses tipos de informação. Caso a aplicação retrospectiva ou a reelaboração retrospectiva exigir que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir esses dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contábil ou retificar o erro de um período anterior retrospectivamente.
53. Não se deve usar percepção posterior ao aplicar uma nova política contábil ou ao corrigir erros atribuíveis a um período anterior, nem para fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da Administração em período anterior nem para estimar os valores reconhecidos, mensurados ou divulgados em períodos anteriores. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior na mensuração de ativos financeiros previamente classificados como investimentos a serem mantidos até seu vencimento, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, não deve alterar a respectiva base de mensuração para esse período se a Administração tiver decidido mais tarde não mais mantê-los até o vencimento. Ou, ainda, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo ao afastamento por doença dos empregados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego, deverá ignorar informação acerca de uma temporada atípica de viroses durante o período seguinte que se tornou disponível depois de que as demonstrações contábeis do período anterior tenham sido autorizadas para publicação. O fato de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se retifica informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajuste ou a correção confiável da informação comparativa.