



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 43 (R1)

Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 1

Sumário	Item
INTRODUÇÃO	IN1 – IN15
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 6
PROCEDIMENTOS	7 – 12

Introdução

- IN1. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade por parte das empresas brasileiras, buscada há muitos anos, passou a ser legalmente determinada, a partir da edição da Lei nº 11.638/07, às companhias abertas, e estendida às demais empresas brasileiras pelo esforço conjunto das entidades instituidoras deste Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ABRASCA, APIMEC, BM&FBOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON), com o apoio das instituições que participam como membros convidados deste mesmo CPC (CVM, SUSEP, BACEN, RFB e mais recentemente FEBRABAN e CNI).
- IN2. Esse processo de convergência abrange duas etapas: a primeira, desenvolvida em 2008, com a emissão por parte deste CPC de Pronunciamentos e Orientações que culminaram com a edição do Pronunciamento Técnico CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08 e mais o Pronunciamento Técnico CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. Foram todos aplicados já em 2008 por força da própria lei e da normatização de quase todos os órgãos reguladores contábeis brasileiros.
- IN3. A segunda etapa foi cumprida durante 2009 e início de 2010, com a edição dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41 (com exceção dos CPC 34¹ e CPC 42²) e diversas

¹ O Pronunciamento Técnico CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais não foi emitido, mesmo tendo ido à audiência pública, por não ser de aplicação compulsória pelo IASB, já que não está completo com relação a todas as fases relativas à prospecção, exploração, avaliação e extração de minérios.



CVM

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

Interpretações. Esses documentos emitidos em 2009 estão sendo sugeridos como de adoção obrigatória por parte dos órgãos reguladores que já se manifestaram quanto aos referidos documentos, para 2010, com efeito retroativo para 2009 para fins comparativos. Conseqüentemente, o ano de 2009 continuou regido ainda pelos documentos da primeira fase.

- IN4. Todos os documentos emitidos por este CPC estão totalmente convergentes às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, com a única diferença de que algumas opções dadas por aquele organismo não foram aqui adotadas, tendo às vezes sido mantida apenas uma. É o caso da reavaliação de imobilizado, vedada por lei no Brasil atualmente, ou da utilização de dois formatos para a Demonstração do Resultado Abrangente, aqui estando admitido apenas um deles, etc. De qualquer forma, os documentos estão de tal forma redigidos que permitem, no entendimento deste CPC, que as demonstrações contábeis elaboradas sob seus critérios possam ser tomadas como estando totalmente de acordo com as normas do IASB, com as únicas exceções contidas no IN5 a seguir.
- IN5. A única exceção de caráter obrigatório/legal diz respeito às demonstrações contábeis individuais de entidade que tenha investimento em controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial. O IASB não reconhece esse tipo de demonstração, exigindo que, no caso da existência de controlada, a entidade elabore e divulgue, no lugar das demonstrações individuais, demonstrações consolidadas. O IASB admite demonstrações da investidora com investimento em controlada, mas desde que o investimento seja avaliado pelo valor justo ou mesmo pelo custo (ver Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas), e dá o nome a essas demonstrações de demonstrações separadas, tornando-as diferentes das demonstrações individuais. Nossa legislação societária, todavia, exige a apresentação dessas demonstrações individuais e este CPC as reconhece e por isso as inclui em seus documentos. O mesmo deve ser aplicado aos investimentos em empreendimentos controlados em conjunto. Outra exceção, esta de caráter temporário para a entidade que optou por tal procedimento, é a manutenção de saldo em conta do ativo diferido, procedimento esse permitido pelo CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, e que tem caráter de transição até a total amortização desses saldos.
- IN6. O fato de existirem exclusivamente essas exceções apenas para as demonstrações contábeis individuais faz com que as demonstrações contábeis consolidadas sejam capazes de produzir demonstrações totalmente conformes com as normas do IASB.
- IN7. Por outro lado, conforme contido na IN1 do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, 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 –

² O Pronunciamento Técnico CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (IAS 29 do IASB) não foi emitido tendo em vista sua inaplicabilidade na situação brasileira atual e pela experiência brasileira anterior com a correção integral de demonstrações contábeis. Esta é mencionada nos Pronunciamentos Técnicos que se referem à situação de alta inflação. Não obstante, é obrigatória a aplicação do conteúdo do IAS 29, com a técnica da correção integral, para as situações de investidas em países com alta inflação.



CVM

Comissão de Valores Mobiliários

Protegendo quem investe no futuro do Brasil

International Accounting Standards Board (International Financial Reporting Standards – IFRSs), em suas demonstrações contábeis consolidadas.

- IN8. Só que algumas dessas normas têm como consequência ajustes retrospectivos. Por isso o IASB emitiu sua *IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, cuja mais recente versão (*Bound Volume 2010*, que inclui emendas promovidas nas IFRSs até 31 de dezembro de 2009), tem o objetivo de regular a situação quando a entidade aplicar integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez. Por isso, para que se atendam às exigências dos órgãos reguladores de que as empresas a eles subordinadas apresentem demonstrações consolidadas de acordo com as IFRSs, é necessário que elas apliquem também o disposto nesse documento IFRS 1.
- IN9. Por isso o CPC emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 37, aplicável às demonstrações consolidadas das entidades obrigadas por seus órgãos reguladores à emissão de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade a partir de 2010. Para a emissão desse Pronunciamento Técnico foi tomada como base a IFRS 1, de forma que as demonstrações consolidadas possam ser declaradas pela administração da sociedade como estando conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade como emitidas pelo IASB (denominadas simplesmente de IFRSs).
- IN10. A necessidade da emissão desses documentos sobre a adoção inicial das IFRSs se deve ao fato de muitas das normas internacionais mudarem as práticas contábeis a partir de certa data, o que implicaria, em muitos casos, em se voltar a datas de há já muito tempo. Por isso a IFRS 1 procura simplificar determinadas adoções iniciais, determinando quais os procedimentos que têm efeitos obrigatórios apenas prospectivamente a partir da adoção inicial e quais os que têm efeitos retrospectivos e até quando. O Pronunciamento Técnico CPC 37 seguiu a mesma orientação e ainda simplificou certos procedimentos quando de opções dadas pelo IASB. Assim, a adoção do Pronunciamento Técnico CPC 37 objetivou que as demonstrações consolidadas brasileiras possam ser consideradas como estando de acordo com as IFRSs conforme emitidas pelo IASB.
- IN11. Por outro lado, para que as demonstrações consolidadas para fins de atendimento à legislação societária brasileira, bem como as demonstrações separadas e as individuais (estas com as exceções citadas no IN5 acima), possam, no seu conjunto, ser declaradas como estando de acordo com as normas internacionais de contabilidade, é necessário que os mesmos requisitos contidos na IFRS 1 sejam adotados nas demonstrações separadas e individuais.
- IN12. É totalmente indesejável, por razões de custos e de informação aos usuários externos, que se tenham dois conjuntos de demonstrações com critérios contábeis distintos e com resultados líquidos e patrimônios líquidos diferentes. Assim, o que este Pronunciamento Técnico faz é procurar exatamente essa harmonização. Com isso, faz com que se efetuem os ajustes necessários nas demonstrações contábeis individuais das empresas brasileiras de tal forma que elas produzam, quando consolidadas, os mesmos valores de ativos, passivos, patrimônio líquido e resultado que a consolidação elaborada conforme as IFRSs e o Pronunciamento Técnico CPC 37 (com as exceções antes comentadas do ativo diferido e do investimento em controlada e em controlada em conjunto no balanço individual). Para isso,



basta transpor-se às demonstrações contábeis individuais os ajustes efetuados para a adoção das IFRSs nas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Daí a emissão deste Pronunciamento Técnico dirigido às demonstrações individuais e separadas. Esses ajustes incluem, ainda, aqueles decorrentes da adoção antecipada das IFRS nas demonstrações consolidadas.

- IN13. O CPC torna público seu compromisso de emitir novos documentos (Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações) assim que emitidos pelo IASB, no sentido de manter as práticas contábeis brasileiras totalmente conforme as normas internacionais para fim da elaboração e apresentação das demonstrações contábeis individuais das empresas brasileiras (com a exceção comentada até que legalmente seja possível a convergência completa ou até que exista mudança por parte do IASB).
- IN14. O CPC lembra também que, no caso das pequenas e médias empresas que adotarem o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, os procedimentos para sua adoção inicial estão contidos naquele mesmo Pronunciamento especial. E lembra ainda que as empresas que seguirem o Pronunciamento Técnico PME não podem afirmar estarem de acordo com as IFRSs, sendo necessário afirmarem estarem de acordo com o Pronunciamento Técnico PME e, se cumpridos todos os requisitos, de acordo com a IFRS para Pequenas e Médias Empresas.
- IN15. 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*, nos quais 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 deformação das demonstrações contábeis de tal maneira que a efetiva realidade não seja devidamente apresentada, deve 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 fornecer as diretrizes necessárias para que as demonstrações contábeis de uma entidade que estejam de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, e as divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis possam ser declaradas, com as exceções do contido nos itens 4 e 5, como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* (IFRSs).

**CVM***Comissão de Valores Mobiliários**Protegendo quem investe no futuro do Brasil*

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento às primeiras demonstrações contábeis consolidadas, individuais e separadas elaboradas a partir das datas determinadas pelos órgãos reguladores contábeis brasileiros.
3. As demonstrações subsequentes devem dar continuidade às práticas dessas demonstrações iniciais até que Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação deste CPC provoque modificações.
4. As demonstrações contábeis individuais de entidades com investimento em controlada ou empreendimento controlado em conjunto avaliado pela equivalência patrimonial de acordo com o exigido pela legislação brasileira vigente não são consideradas, com esse método de avaliação, como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade.
5. A manutenção pela entidade de saldo no ativo diferido, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 13, é permitida pela legislação contábil brasileira vigente, todavia, não está em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, ocasionando diferenças entre os resultados e patrimônio conforme os CPCs e as IFRSs. Este CPC entende que a permissão de manutenção do saldo do ativo diferido existente quando da adoção das modificações da Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08, prevista no Pronunciamento Técnico CPC 13, atinge apenas as demonstrações contábeis individuais, haja vista que essa permissão não foi acolhida pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas e, devido ao objetivo deste CPC de que as demonstrações consolidadas brasileiras possam ser consideradas como estando de acordo com as IFRSs conforme emitidas pelo IASB. Assim, o efeito da manutenção desses saldos (de ativos diferidos) deve ser totalmente eliminado nas demonstrações consolidadas para que se alcance a plena convergência com as normas internacionais nessas demonstrações consolidadas. Este tratamento excepcional não deve ser utilizado por analogia em outras situações.
- 5A. A manutenção pela entidade de saldo em reserva de capital decorrente de prêmio na emissão de debêntures e de doação ou subvenção para investimentos, quando da adoção da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 13, também é permitida pela legislação contábil brasileira vigente. A simples manutenção desses saldos de contas de reservas no patrimônio líquido da entidade não gera, necessariamente, diferenças de prática contábil entre os CPCs e as IFRS. Todavia, esse procedimento, em certos casos, pode ocasionar diferenças entre os resultados do período e os patrimônios líquidos conforme os CPCs e as IFRSs. Também nesses casos o entendimento deste CPC é que devem ser feitos os devidos ajustes nas demonstrações individuais e consolidadas conforme os CPCs para que sejam eliminadas quaisquer diferenças em relação às demonstrações consolidadas em IFRS.
6. As exceções citadas nos itens 4 e 5 deste Pronunciamento e no item 34A do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade são as únicas divergências admitidas entre as demonstrações elaboradas até este momento com obediência aos documentos emitidos por este CPC e as normas internacionais de contabilidade.

**CVM***Comissão de Valores Mobiliários**Protegendo quem investe no futuro do Brasil*

Procedimentos

7. A entidade deve, primeiramente, fazer a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade às suas demonstrações consolidadas quando adotar tais normas internacionais pela primeira vez. Sugere-se que inclusive as entidades que não são requeridas a adotar as normas internacionais de contabilidade também assim procedam, tendo em vista o objetivo mencionado no item 1 deste Pronunciamento.
8. A seguir, a entidade deve transpor, para suas demonstrações individuais, todos os ajustes que forem necessários, ou pelos quais optar, na aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 37, de forma a obter o mesmo patrimônio líquido em ambos os balanços patrimoniais, consolidado e individual, observado o item 6 deste Pronunciamento. Para isso, pode ser necessário promover os ajustes contábeis em seus investimentos em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto, de tal forma que a aplicação da equivalência patrimonial sobre eles promova essa igualdade de patrimônios líquidos. Adicionalmente, devem ser eliminadas, por meio de ajustes nas demonstrações individuais, as diferenças eventualmente existentes entre essas demonstrações e as demonstrações consolidadas, em função da adoção antecipada das IFRS no consolidado.
9. Se algum procedimento for impraticável de ser aplicado e causar diferença entre os dois patrimônios líquidos de que trata o item 8, esse fato deve ser evidenciado, com sua divulgação e os motivos do impedimento da igualdade que se procura.
10. As demonstrações contábeis individuais subsequentes devem obedecer a todos os requisitos necessários para que as demonstrações consolidadas a partir delas possam ser declaradas como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade.
11. Como consequência do contido no item anterior, à exceção do item 6, não é admitida demonstração contábil consolidada com resultado e patrimônio líquido diferentes, ou outros elementos ou contas não modificáveis pelo processo de consolidação por valores diferentes dos contidos nas demonstrações individuais da controladora. Assim, os mesmos critérios de reconhecimento e mensuração precisam ser utilizados em ambos os conjuntos de demonstrações contábeis, e na mesma data de transição em que as IFRS forem adotadas, devendo ser feitos os ajustes necessários nas demonstrações individuais.
12. As demonstrações contábeis separadas eventualmente apresentadas por opção da entidade devem também ser elaboradas a partir das demonstrações individuais, admitidos como ajustes unicamente os determinados pela modificação do método de avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto.