



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO 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;

II – as companhias abertas que já tenham divulgado suas demonstrações consolidadas em IFRS em desacordo com o item 40 do Pronunciamento CPC 37, e que pretendam manter as mesmas políticas e práticas adotadas, deverão apresentar a esta Comissão de Valores Mobiliários exposição detalhada das razões para essa manutenção, podendo a CVM aceitar, restringir ou determinar a sua eliminação; e

III - 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.

*Original assinado por*

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



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

### PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 37

#### Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

#### Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 1

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>IN1 – IN5</b>
<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2 – 5</b>
<b>RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO</b>	<b>6 – 12</b>
<b>Balço Patrimonial de Abertura em IFRSs</b>	<b>6</b>
<b>Políticas Contábeis</b>	<b>7 - 12</b>
<b>Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs</b>	<b>13 – 17</b>
Estimativas	14 – 17
<b>Isenções de outras IFRSs</b>	<b>18 – 19</b>
<b>APRESENTAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO</b>	<b>20 – 33</b>
<b>Informação comparativa</b>	<b>21</b>
Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs	<b>22</b>
<b>Explicação da transição para as IFRSs</b>	<b>23</b>
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
Demonstrações contábeis intermediárias	32 – 33
<b>INÍCIO DE VIGÊNCIA</b>	<b>34 – 39</b>
<b>DISPOSIÇÃO ESPECIAL</b>	<b>40</b>
<b>APÊNDICE A – Glossário de termos utilizados no Pronunciamento</b>	
<b>APÊNDICE B – Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs</b>	
<b>APÊNDICE C – Isenções para combinações de negócios</b>	
<b>APÊNDICE D – Isenções de outras IFRSs</b>	
<b>GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO</b>	



## 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 demonstrações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade que :
  - (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 demonstrações 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 os requerimentos societários 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



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009**

- (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 elaboradas 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 interrompido a apresentação de demonstrações contábeis conforme requerimentos societários, 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 os requerimentos societários 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 de Estimativa e Retificação de Erro); e
  - (b) exigências transitórias específicas contidas em outras IFRSs.

### **Reconhecimento e mensuração**

#### **Balço patrimonial de abertura em IFRSs**

6. A entidade deve elaborar e apresentar o 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 elaboração 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, 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 e D isentam 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 a 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 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.

#### **Isenções de outras IFRSs**

18. A entidade pode optar pelo uso de uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C e D, mas não deve aplicar tais isenções a outros itens por analogia.
19. Algumas das isenções previstas nos Apêndices C e 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 elaborada 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 elaboração 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 ajustes 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 (*deemed cost*) 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 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, utiliza tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs para o ativo imobilizado e para as propriedades para investimento (ver 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 (*deemed cost*) 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.

Demonstrações contábeis intermediárias

32. Para cumprir com o disposto no item 23, quando a entidade apresenta suas demonstrações 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. O mesmo se aplica à demonstração do resultado abrangente.

- (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 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 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. No caso de entidades que tenham divulgado suas demonstrações consolidadas relativas ao exercício social encerrado antes de 1º de janeiro de 2009 elaboradas de acordo com as IFRSs, mas em desacordo com o disposto no item 40 deste Pronunciamento, devem restringir suas divergências apenas àquelas praticadas até essas demonstrações, dando ampla divulgação dessas práticas e dos seus efeitos. Novos procedimentos divergentes não devem ser adotados. Como o objetivo dessa disposição é auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRS para fins brasileiros, se os órgãos reguladores determinarem a redução ou a eliminação dessas divergências, as demonstrações assim ajustadas continuarão estando conforme este Pronunciamento.
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 regidas por este Pronunciamento 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, das estipuladas 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



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009**

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, deve 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 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.



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

## **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 substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em 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 IFRSs*: são as primeiras demonstrações contábeis anuais nas quais a entidade adota as IFRSs por meio de 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 da 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.

*Crítérios contábeis anteriores* são 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 (*hedge accounting*) (itens B4 a B6); e
- (c) participação de não controladores (item B7)

### **Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros**

B2. O adotante pela primeira vez deve aplicar o desreconhecimento exigido pela IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement (Pronunciamentos Técnicos 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 transação ou evento posterior).

B3. (Eliminado)

### **Contabilidade de *hedge* (proteção) (*hedge accounting*)**

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 divulgados 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



**CVM** Comissão de Valores Mobiliários

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009**

aplicar o disposto nos itens 91 e 101 da IAS 39 para descontinuar tal contabilidade de hedge (proteção).

### **Participação de 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 – Isenções 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 (ver o disposto nas alíneas (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*) (ver o disposto na alínea (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 aplicável, 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 ativo de acordo com os critérios contábeis anteriores. Isso acontece se, pelos critérios contábeis anteriores, a entidade não tratou a combinação de negócios como 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 que eles tenham sido 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 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos 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 CPC 15), 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 alínea (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 alínea (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 elaborou 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 – Isenções de outras IFRSs**

*Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.*

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

- (a) (eliminado);
- (b) contratos de seguros (item D4);
- (c) custo atribuído (itens 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 – Contratos de Concessão) (item D22); e
- (n) (eliminado).

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

### **Transações de pagamentos baseados em ações**

D2. (Eliminado)

D3. (Eliminado)

### **Contratos de seguro**

D4. Um adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 - *Insurance Contracts* (Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro). A IFRS 4 (Pronunciamento Técnico CPC 11) restringe mudanças em políticas contábeis para contratos de seguro, 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 Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.

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 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 optar 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 em 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 os 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 deve 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, deve 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.

### **Arrendamento**

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 – Ativo 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) Ver 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 em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) exige que mudanças específicas em um passivo de desativação, restauração ou outro similar sejam adicionadas ou deduzidas 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 de desconto ajustada ao risco histórico que poderia ter sido aplicada àquele passivo durante o período de intervenção; 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 em 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.

#### **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 Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão).

#### **Custos de empréstimos e financiamentos**

D23. (Eliminado).



## **Guia de Implementação do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade**

*Este guia de implementação acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento Técnico CPC 37.*

### **Introdução**

IG1. Este guia de implementação:

- (a) explica como as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 37 interagem com as exigências de outros Pronunciamentos Técnicos e das IFRSs (itens IG2 até IG65). Essas explicações discorrem sobre aqueles que provavelmente envolvem questões que são específicas para os adotantes pela primeira vez.
- (b) inclui um exemplo ilustrativo que mostra como o adotante pela primeira vez deve evidenciar como a transição para as IFRSs afetou seu balanço patrimonial, seu desempenho financeiro (resultado) e seus fluxos de caixa, como exigido nos itens 24(a), 24(b), 25 e 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37 (item IG 63).

### **IAS 10 – *Events after the Reporting Period* (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente)**

IG2. Exceto pelo descrito no item IG3, a entidade aplica a IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24) para determinar se:

- (a) o balanço patrimonial de abertura reflete um evento que tenha ocorrido após a data de transição para as IFRSs; e
- (b) os valores comparativos, em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, refletem um evento que tenha ocorrido após o fim daquele período comparativo.

IG3. Os itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 requerem algumas modificações nos princípios contidos na IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24) quando um adotante pela primeira vez determina se as mudanças em suas estimativas são eventos subsequentes que demandam ou não ajustes contábeis na data de transição para as IFRSs (ou quando aplicável, ao fim do período comparativo). Os casos 1 e 2 a seguir ilustram essas modificações. No caso 3 abaixo, os itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não requerem modificações aos princípios da norma IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24).

- (a) **Caso 1** – As práticas contábeis anteriores exigiram estimativas de itens similares na data de transição para as IFRSs e foi utilizada uma política contábil consistente com tais práticas. Nesse caso, as estimativas de acordo com as IFRSs precisam ser consistentes com as estimativas feitas para aquela data pelas práticas contábeis anteriores, a menos que exista evidência objetiva de que as estimativas estavam erradas (ver IAS 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* - Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). A entidade divulga revisões posteriores de tais estimativas como eventos do período em que as revisões foram



feitas e não como ajustes por eventos subsequentes decorrentes do recebimento de evidências adicionais sobre as condições que existiam na data de transição para as IFRSs.

- (b) **Caso 2** – As práticas contábeis anteriores exigiram estimativas para itens similares na data de transição para as IFRSs, porém a entidade fez tais estimativas usando uma política contábil não consistente com as IFRSs. Nesse caso, as estimativas de acordo com as IFRSs precisam ser consistentes com as estimativas feitas para aquela data com base nas práticas contábeis anteriores após os devidos ajustes por diferença de política contábil (a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas). O balanço patrimonial de abertura em IFRSs reflete aqueles ajustes por diferença de política contábil. Como no caso 1, a entidade divulga as revisões posteriores dessas estimativas como eventos do período em que as revisões foram feitas.

Por exemplo, as práticas contábeis anteriores podem ter exigido que a entidade reconheça e mensure suas provisões em bases consistentes com a norma IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), exceto as mensurações pelas práticas contábeis anteriores, que foram feitas em bases não descontadas. Nesse exemplo, a entidade utiliza as estimativas em conformidade com as práticas contábeis anteriores como um dado de entrada para as mensurações a valor presente, como exigido pela IAS 37 (CPC 25).

- (c) **Caso 3** - As práticas contábeis anteriores não exigiram estimativas de itens similares na data de transição para as IFRSs. As estimativas de acordo com as IFRSs para aquela data refletem condições existentes naquela data. Em especial, estimativas de preços de mercado, taxas de juros e taxas de câmbio na data de transição para as IFRSs refletem condições de mercado naquela data. Isso é consistente com a distinção na IAS 10 (CPC 24) entre os ajustes por eventos subsequentes que exigem ajustes nos saldos contábeis e aqueles que não exigem tais ajustes.

### **IG Exemplo 1 - Estimativas Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis da entidade “A” em IFRSs são para o período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa para um ano. Em suas demonstrações contábeis pelas práticas contábeis anteriores para 31 de dezembro de 2008 e de 2009, a entidade “A”:

- (a) fez estimativas de despesas e provisões por competência naquelas datas;
- (b) contabilizou em regime de caixa um plano definido de benefícios de aposentadoria; e
- (c) não reconheceu uma provisão referente a uma ação judicial decorrente de eventos que ocorreram em setembro de 2009. Quando a ação judicial foi concluída, em 30 de junho de 2010, a entidade foi exigida a pagar \$ 1.000, o que aconteceu em 10 de julho de 2010.

Na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade “A” concluiu que suas estimativas de despesas e provisões por competência em 31 de dezembro de



2008 e 2009, pelas práticas contábeis anteriores, foram feitas com políticas contábeis consistentes com as IFRSs. Embora tendo descoberto que algumas das provisões estavam superestimadas e outras subestimadas, a entidade “A” concluiu que tais estimativas estavam razoáveis e que, portanto, nenhum erro ocorreu. Como resultado, a contabilização dessas super e subestimativas exigiram os ajustes de rotina para estimativas contábeis de acordo com a IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23).

### **Aplicação das exigências**

Na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs para 1º. de janeiro de 2009 e do balanço patrimonial comparativo de 31 de dezembro de 2009, a entidade “A”:

- (a) não ajustou as estimativas anteriores das despesas e provisões por competência; e
- (b) fez as necessárias estimativas (em regime de competência) para contabilizar o plano de aposentadoria de acordo com a norma IAS 19 - Employee Benefits (Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados). As premissas atuariais da entidade “A” em 1º. de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 não refletiam condições posteriores àquelas datas. Por exemplo:
  - (i) as taxas de desconto da entidade “A” em 1º. de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 para o plano de aposentadoria e as provisões refletiam condições de mercado dessas datas; e
  - (ii) as premissas atuariais em 1º. de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não refletiam condições ocorridas após essas datas – tal como um aumento significativo nas taxas estimadas de rotatividade de empregados em função do encurtamento do plano de aposentadoria em 2010.

O tratamento da ação judicial em 31 de dezembro de 2009 depende das razões pelas quais a entidade “A” não reconheceu a provisão pelas práticas contábeis anteriores naquela data.

**Premissa 1** – As práticas contábeis anteriores foram consistentes com o previsto na IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). A entidade “A” concluiu que o critério de reconhecimento não foi atendido. Nesse caso, as premissas da entidade “A” em conformidade com as IFRSs são consistentes com as premissas pelas práticas contábeis anteriores. Portanto, a entidade “A” não reconhece a provisão em 31 de dezembro de 2009.

**Premissa 2** – As práticas contábeis anteriores não foram consistentes com o disposto na IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25). Portanto, a entidade “A” desenvolveu estimativas de acordo com a IAS 37 (CPC 25). Pelo disposto na IAS 37, a entidade “A” determina se uma obrigação existe ao fim do período de divulgação, levando em conta todas as evidências disponíveis inclusive alguma evidência adicional em função de eventos subsequentes ao encerramento do período de divulgação. Da mesma forma, de acordo com a IAS 10 - *Events after the Reporting Period* (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente), a solução da ação judicial após o período de divulgação é um evento subsequente que requer ajuste contábil se ele confirmar que



a entidade tinha uma obrigação presente naquela data. Nessa situação, a solução da ação judicial confirma que a entidade “A” tinha uma obrigação em setembro de 2009 (quando o evento ocorreu e que deu origem à ação judicial). Portanto, a entidade “A” reconhece uma provisão em 31 de dezembro de 2009. A entidade “A” mensura essa provisão pelo cálculo do valor presente em 31 de dezembro de 2009 do valor pago em 10 de julho de 2010 (\$ 1.000), usando a taxa de desconto que está de acordo com o CPC 25 e que reflete as condições de mercado de 31 de dezembro de 2009.

- IG4. O disposto nos itens 14 a 19 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as exigências de outras IFRSs quanto às classificações ou mensurações baseadas em circunstâncias existentes em datas específicas. Exemplos disso incluem:
- (a) a distinção entre arrendamento financeiro e operacional (ver IAS 17 – *Leases* - Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);
  - (b) as restrições na IAS 38 - *Intangible Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível), que proíbem a capitalização de gastos referentes a ativos intangíveis gerados internamente se o ativo não se qualificar para o reconhecimento quando da ocorrência desses gastos; e
  - (c) a distinção entre um passivo financeiro e um instrumento patrimonial (ver a IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation*, Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação).

#### **IAS 12 – *Income Taxes* (Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro)**

- IG5. A entidade aplica a IAS 12 (Pronunciamento Técnico CPC 32) para as diferenças temporárias entre o valor contábil dos ativos e passivos em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e suas respectivas bases fiscais.
- IG6. De acordo com a IAS 12, a mensuração do imposto corrente e diferido deve refletir as taxas de impostos e legislação fiscal vigentes ou substantivamente vigentes ao final do período de divulgação. A entidade contabiliza os efeitos das mudanças nas taxas de impostos e legislação fiscal quando estiverem promulgadas e vigentes ou substancialmente vigentes.

#### **IAS 16 – *Property, Plant and Equipment* (Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado)**

- IG7. Quando as taxas e métodos de depreciação da entidade pelas práticas contábeis anteriores forem aceitáveis de acordo com as IFRSs, a entidade contabiliza qualquer mudança na estimativa de vida útil ou modelo de depreciação prospectivamente quando ela efetuar tais mudanças (itens 14 e 15 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e item 61 da IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27)). Contudo, em alguns casos, as taxas e métodos de depreciação da entidade conforme as práticas contábeis anteriores podem ser diferentes daqueles que seriam aceitáveis pelas IFRSs (por exemplo, quando eles foram adotados unicamente para fins fiscais e não refletem de forma razoável a vida útil dos ativos correspondentes). Quando relevante o efeito dessas diferenças nas demonstrações contábeis, a entidade deve ajustar a depreciação acumulada em seu balanço de abertura em IFRSs retrospectivamente para que cumpra com as IFRSs.



- IG8. A entidade pode optar pelo uso de um dos valores abaixo como custo atribuído (*deemed cost*) para o ativo imobilizado, observando o contido na Interpretação CPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.
- IG9. As depreciações subsequentes baseiam-se no respectivo custo atribuído e se iniciam na data em que a entidade estabeleceu o custo atribuído
- IG10. (Eliminado).
- IG11. (Eliminado).
- IG12. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado) exige que a parte de item do ativo imobilizado, cujo custo é relevante em relação ao custo total do item, seja depreciada separadamente. Contudo, o CPC 27 não estipula a unidade de mensuração e reconhecimento do ativo, ou seja, o que constitui um item do ativo imobilizado. Então, é necessário julgamento na aplicação do critério de reconhecimento em circunstâncias específicas da entidade (ver itens 9 e 43 do Pronunciamento Técnico CPC 27).
- IG13. Em alguns casos, a construção ou colocação em uso de ativo resulta na obrigação da entidade desmontar ou remover o ativo e restaurar o local que ocupa. A entidade aplica a IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) no reconhecimento e mensuração das provisões correspondentes. A entidade aplica a IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27) para determinar o montante a ser incluído no custo do ativo, antes da depreciação e das perdas por redução ao valor recuperável. Itens como a depreciação e, quando aplicável, as perdas por redução ao valor recuperável causam diferenças entre o saldo contábil da obrigação e o montante incluído no valor contábil do ativo. As alterações em tais obrigações são contabilizadas pela entidade em conformidade com a IFRIC 1 - *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* (Interpretação ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outras Passivos Similares). Contudo, o item D21 do Pronunciamento Técnico CPC 37 fornece exceções no caso de variações que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs e estabelece tratamento alternativo em que a exceção é utilizada. Um exemplo da adoção pela primeira vez da IFRIC 1 (ICPC 12), e que ilustra o uso dessa exceção, consta nos itens IG201 a IG203.

#### **IAS 17 – Leases (objeto do Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil)**

- IG14. Na data de transição para as IFRSs, o arrendatário ou arrendador classificam os arrendamentos como financeiro ou operacional com base nas circunstâncias existentes na data de início do arrendamento (item 13 da IAS 17 – CPC 06). Em alguns casos, arrendatário e arrendador podem concordar em mudar os termos do contrato de arrendamento, exceto pela renovação do mesmo, de forma tal que resultaria em uma classificação diferente pela IAS 17 (Pronunciamento Técnico CPC 06) caso os termos do arrendamento tivessem sido alterados desde o seu início. Nesse caso, o contrato alterado é considerado como novo contrato. Contudo, mudanças nas estimativas (por exemplo, mudanças na estimativa da vida econômica



ou do valor residual do ativo arrendado) ou nas circunstâncias (por exemplo, em função de inadimplência do arrendatário) não resultam em nova classificação do arrendamento.

IG15. (Eliminado).

IG16. A SIC 15 - *Operating Leases* – Incentives (Arrendamento Operacional – Incentivo, contida na ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil) se aplica a todos os contratos de arrendamento em vigência na data da transição.

#### **IAS 18 - Revenue (Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas)**

IG17. Se a entidade recebeu valores que ainda não se qualificaram para o reconhecimento como receita de acordo com a IAS 18 (Pronunciamento Técnico CPC 30) (por exemplo, o recebimento de venda que não se qualifica para o reconhecimento como receita), a entidade reconhece o montante recebido como passivo em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e mensura esse passivo pelo montante recebido.

#### **IAS 19 - Employee Benefits (Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados)**

IG18. As disposições transitórias previstas na IAS 19 não se aplicam ao balanço patrimonial de abertura em IFRSs da entidade (item 9 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG19. As premissas atuariais da entidade na data de transição para as IFRSs são consistentes com as premissas atuariais estabelecidas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores (após os ajustes para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que tais premissas estavam erradas (item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 37). O impacto de revisão posterior nessas premissas é um ganho ou uma perda atuarial do período em que a entidade fez tais revisões.

IG20. A entidade pode precisar estabelecer premissas atuariais na data de transição para as IFRSs que não foram necessárias em relação às suas práticas contábeis anteriores. Tais premissas atuariais não refletem condições que surgiram depois da data de transição para as IFRSs. Em especial, taxas de desconto e o valor justo dos ativos do plano na data de transição para as IFRSs refletem condições de mercado em tal data. De forma similar, as premissas atuariais da entidade na data de transição para as IFRSs sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não refletem um significativo aumento dessas taxas em decorrência de encurtamento do plano de aposentadoria que tenham ocorrido após a data de transição para as IFRSs (item 16 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG21. Em muitos casos, as primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade devem refletir as mensurações das obrigações de benefícios a empregados em três datas: no fim do primeiro período de divulgação em IFRSs, na data das informações comparativas e na data de transição para as IFRSs. A IAS 19 (Pronunciamento Técnico CPC 33) estimula a entidade a envolver um atuário qualificado na mensuração de todas as suas obrigações materiais relativas a



benefícios pós-emprego. Para minimizar custos, a entidade pode requerer um atuário qualificado para realizar uma avaliação atuarial detalhada em uma ou duas das datas indicadas e ajustá-la(s) para outra data (anterior ou posterior). Qualquer efeito dos ajustes de rolagem da avaliação para data futura ou passada deve refletir transações materiais ou outros eventos relevantes entre essas datas (incluindo mudanças nos preços de mercado e nas taxas de juros).

**IAS 21 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (objeto do Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis)**

IG21A. A entidade, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode ter tratado o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) de operação no exterior e qualquer ajuste a valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos resultantes dessa operação como ativos e passivos da entidade em vez de ativos e passivos de operação no exterior. Sendo assim, é permitido à entidade aplicar prospectivamente as exigências do item 47 da IAS 21 para todas as aquisições de operações no exterior que ocorreram depois da data de transição para as IFRSs.

**IFRS 3 – *Business Combinations* (Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios)**

IG22. Os exemplos a seguir ilustram os efeitos do Apêndice C do Pronunciamento Técnico CPC 37, assumindo-se que um adotante pela primeira vez faça uso das dispensas previstas.

**Exemplo 2 – Combinações de negócios**  
**Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade “B” são para o período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º de julho de 2006, a entidade “B” adquiriu 100% da controlada “C”. De acordo com as práticas contábeis anteriores, a entidade “B”:

- (a) classificou a combinação de negócios como aquisição pela entidade “B”;
- (b) mensurou os ativos adquiridos e os passivos assumidos aos seguintes valores, pelas práticas contábeis anteriores em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs):
  - (i) ativos identificáveis menos os passivos para os quais as IFRSs exigem mensuração baseada no custo após a combinação de negócios: \$ 200 (cuja base fiscal é de \$ 150 e a alíquota de imposto é de 30%);
  - (ii) passivos de aposentadoria (sendo \$ 130 o valor presente de obrigações de benefícios definidos, mensurado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 33, e \$ 100 de valor justo dos ativos do plano): \$ zero (porque a entidade “B” usou o regime de caixa para contabilizar as aposentadorias de acordo com as práticas contábeis anteriores). A base fiscal do passivo de aposentadoria também é zero;
  - (iii) ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill): \$ 180;



- (c) não reconheceu, na data da aquisição, impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias associadas com os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos.

### Aplicação das exigências

Em seu balanço patrimonial consolidado de abertura em IFRSs, a entidade “B”:

- (a) classifica a combinação de negócio como aquisição pela entidade “B” mesmo que, pelas IFRSs, ela tivesse de ser classificada como aquisição reversa pela controlada “C” (item C4 (a) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
- (b) não ajusta a amortização acumulada do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). A entidade “B” testou o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em relação ao seu valor recuperável, conforme a IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), reconhecendo a perda resultante com base nas condições existentes na data de transição para as IFRSs. Em não havendo nenhuma perda em relação ao valor recuperável, o valor contábil do ágio permanece em \$ 180 (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
- (c) para aqueles ativos identificáveis adquiridos (líquidos dos passivos assumidos) em que as IFRSs exigem uma mensuração baseada no custo após a combinação, a entidade “B” trata os respectivos valores contábeis de acordo com as práticas contábeis anteriores imediatamente após a combinação de negócio como sendo seus respectivos custos atribuídos naquela data (item C4(e) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
- (d) não restabelece a depreciação e amortização acumuladas dos ativos líquidos identificados em (c), a menos que as taxas e métodos de depreciação pelas práticas contábeis anteriores resultem em valores significativamente diferentes daqueles calculados de acordo com as IFRSs (por exemplo, se eles foram adotados somente para fins fiscais e não refletem adequadamente a vida útil estimada dos ativos de acordo com as IFRSs). Se nenhum restabelecimento é feito, o valor contábil dos ativos em questão, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, é igual aos respectivos valores contábeis pelas práticas contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs (\$ 200) (item IG7);
- (e) caso exista alguma indicação de que os ativos identificados apresentam perdas em relação ao seu valor recuperável, os ativos são testados com base nas condições que existiam na data de transição para as IFRSs (ver IAS 36 – Pronunciamento Técnico CPC 01);
- (f) reconhece o passivo de aposentadoria e o mensura ao valor presente das obrigações com o benefício definido (\$ 130) menos o valor justo dos ativos do plano (\$ 100), resultando em um valor contábil de \$ 30, cuja contrapartida é um débito de \$ 30 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(d) do Pronunciamento Técnico CPC 37). Contudo, se a controlada “C” adotou as IFRSs em período anterior, a entidade “B” deve mensurar o passivo de aposentadoria pelo mesmo montante que foi reconhecido nas demonstrações contábeis da controlada “C” (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e IG Exemplo 9).
- (g) reconhece o imposto diferido passivo de \$ 6 (30% de \$ 20) decorrente da:
  - (i) diferença temporária tributável de \$ 50 (\$ 200 menos \$ 150) proveniente dos ativos adquiridos e os passivos assumidos (exceto os de aposentadoria), menos a



- (ii) diferença temporária dedutível de \$ 30 (\$ 30 menos zero) proveniente do passivo de aposentadoria.

A entidade reconhece o aumento no imposto diferido passivo como redução de lucros ou prejuízos acumulados (item C4(k) do Pronunciamento Técnico CPC 37). Caso a diferença temporária tributável seja decorrente do reconhecimento inicial do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), a entidade “B” não reconhece o imposto diferido passivo resultante (item 15(a) da IAS 12 – Income Taxes, Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro)

### **IG Exemplo 3 – Combinação de negócios – provisão para reestruturação**

#### **Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade “D” são para o período findo em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º. de julho de 2008, a entidade “D” adquire 100% da controlada “E”. Pelas práticas contábeis anteriores a entidade “D” reconheceu a provisão para reestruturação (não descontada) de \$ 100 que não teria se qualificado como passivo identificável de acordo com o CPC 15. O reconhecimento dessa provisão para reestruturação aumentou o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em \$ 100. Em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs), a entidade “D”:

- (a) já havia desembolsado \$ 60 de custos de reestruturação; e
- (b) estimou que teria de desembolsar mais \$ 40 em 2009, em valor nominal, e que o efeito de trazer esse montante a valor presente era irrelevante. Em 31 de dezembro de 2008, esses custos futuros não se qualificaram para o reconhecimento como uma provisão conforme a IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

#### **Aplicação das exigências**

Em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade “D”:

- (a) não reconhece a provisão de reestruturação (item C4(c) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
- (b) não ajusta o montante determinado para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). Contudo, a Entidade “D” testa o ágio em relação ao seu valor recuperável, conforme a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos), e reconhece eventual perda resultante (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
- (c) em função de (a) e (b), os lucros ou prejuízos acumulados, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, tiveram o aumento de \$ 40 (antes do imposto de renda e do reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável), comparado ao saldo pelas práticas contábeis anteriores.



## **IG Exemplo 4 – Combinação de negócios – ativo intangível**

### **Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade “F” são para o período findo em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º. de julho de 2006, a entidade “F” adquire 75% da controlada “G”. De acordo com as práticas contábeis anteriores, a entidade “F” determinou o valor contábil inicial de \$ 200 para ativos intangíveis que não teriam se qualificado para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - *Intangible Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível). A base fiscal dos ativos intangíveis era zero, dando origem ao imposto diferido passivo de \$ 60 (30% de \$ 200).

Em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs), o valor contábil dos ativos intangíveis pelas práticas contábeis anteriores era \$ 160 e o montante do imposto diferido passivo era \$ 48 (30% de 160).

### **Aplicação das exigências**

Em razão de os ativos intangíveis não se qualificarem para o reconhecimento como ativos separados em conformidade com a IAS 38, a entidade “F” transfere os valores correspondentes a eles para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), juntamente com o imposto diferido passivo (\$ 48) e da participação dos não controladores (item C4(g)(i) do Pronunciamento Técnico CPC 37). A parte dos não controladores em questão é de \$ 28 [(\$ 160 – \$ 48) x 25%]. Portanto, o aumento líquido no ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) foi \$ 84, sendo os \$ 160 dos ativos intangíveis, menos \$ 48 do imposto diferido passivo e menos \$ 28 da parte pertinente aos não controladores.

A entidade “F” testa o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em relação ao seu valor recuperável, conforme a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e reconhece a perda resultante baseando-se nas condições existentes na data de transição para as IFRSs (item C4(g)(ii) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

## **IG Exemplo 5 (Eliminado)**

## **IG Exemplo 6 – Combinação de negócios – controlada não consolidada conforme as práticas contábeis anteriores**

### **Contexto**

A data de transição para as IFRSs da controladora “J” é 1º. de janeiro de 2009. De acordo com as práticas contábeis anteriores, a controladora “J” não consolidou seus 75% de participação na controlada “K”, adquirida em combinação de negócios de 15 de julho de 2006. Em 1º. de janeiro de 2009:

- (a) o valor do investimento de “J” na controlada “K” custou \$ 180;
- (b) pelas IFRSs, a controlada K teria mensurado seus ativos em \$ 500 e seus passivos (incluindo impostos diferidos de acordo com a IAS 12 – *Income Taxes*, Pronunciamento Técnico do CPC 32 – Tributos sobre o Lucro) em \$ 300. Nessas bases, os ativos líquidos da controlada K seriam de \$ 200 pelas IFRSs.



### Aplicação das exigências

A controladora “J” consolida a controlada “K”. O balanço patrimonial consolidado em 1º. de janeiro de 2009 inclui:

- (a) os ativos da controlada “K” em \$ 500 e os passivos em \$ 300;
- (b) a participação dos não controladores de \$ 50 [(\$ 500 – \$ 300) x 25%]; e
- (c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) de \$ 30 [\$ 180 de custo – (\$ 500 – \$ 300) x 75%] (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37). A controladora “J” testa o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em relação ao seu valor recuperável conforme a IAS 36 - *Impairment of Assets* (objeto do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e reconhece eventual perda resultante baseada nas condições existentes na data de transição para as IFRSs (item C4(g)(ii) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

### **IG Exemplo 7 – Combinação de negócios – arrendamento financeiro não capitalizado de acordo com as práticas contábeis anteriores**

#### **Contexto**

A data de transição para as IFRSs da controladora “L” é 1º. de janeiro de 2009. A controladora “L” adquiriu a controlada “M” em 15 de janeiro de 2006 e não capitalizou os arrendamentos financeiros da controlada “M”. Se a controlada “M” elaborasse demonstrações contábeis em conformidade com as IFRSs, ela teria reconhecido obrigações de arrendamento financeiro de \$ 300 e ativos de arrendamento de \$ 250 em 1º. de janeiro de 2009.

### Aplicação das exigências

Em seu balanço patrimonial consolidado em IFRSs, a controladora “L” reconhece obrigações de arrendamento financeiro de \$ 300 e ativos financeiros de \$ 250, e o ajuste de \$ 50 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(f)).

### **IAS 23 (CPC 20) – (Eliminado)**

### **IAS 27 – Consolidated and Separate Financial Statements (Pronunciamentos Técnicos CPC 35 – Demonstrações Contábeis Separadas e CPC 36 - Demonstrações Contábeis Consolidadas)**

IG 26. Um adotante pela primeira vez consolida todas as suas controladas (conforme definido na IAS 27 - CPCs 35 e 36), a menos que a IAS 27 disponha de outra forma.

IG27. Se o adotante pela primeira vez não consolidar uma controlada de acordo com suas práticas contábeis anteriores, então:

- (a) em suas demonstrações contábeis consolidadas, o adotante pela primeira vez mensura os ativos e passivos da controlada pelos mesmos valores contábeis nas demonstrações contábeis dessa controlada, após os ajustes por procedimentos de consolidação e pelos efeitos da combinação de negócios em que a controlada foi adquirida (item D17 do



Pronunciamento Técnico CPC 37). Se a controlada não tiver adotado as IFRSs em suas demonstrações contábeis, os valores contábeis descritos na sentença anterior são aqueles que seriam requeridos pelas IFRSs nas demonstrações contábeis consolidadas (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

- (b) se a controladora adquiriu a controlada em combinação de negócios antes da data de transição para as IFRSs, a controladora reconhece o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) da forma como explicado no IG Exemplo 6;
- (c) se a controladora não adquiriu a controlada em combinação de negócios porque ela constituiu a controlada, a controladora não reconhece o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

IG28. Quando o adotante pela primeira vez ajusta os valores contábeis dos ativos e passivos de suas controladas na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, isso pode afetar a participação dos não controladores e o imposto diferido.

IG29. Os IG Exemplos 8 e 9 a seguir ilustram os itens D16 e D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37, os quais tratam de casos onde controladora e controlada tornam-se adotantes pela primeira vez em diferentes datas.

### **IG Exemplo 8 –Controladora adota as IFRSs antes da controlada** **Contexto**

A controladora “N” apresentou suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs em 2005. Sua controlada estrangeira “O”, subsidiária integral da controladora “N” desde a sua formação, elabora informações de acordo com as IFRSs para fins internos de consolidação a partir daquela data, porém a controlada “O” não apresentará suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs até 2010.

### **Aplicação das exigências**

Se a controlada “O” aplica o item D16(a) do Pronunciamento Técnico CPC 37, os valores contábeis de seus ativos e passivos são os mesmos em ambos os balanços patrimoniais, o de abertura em IFRSs em 1º. de janeiro de 2009 e o consolidado da controladora “N” (exceto pelos ajustes por conta dos procedimentos de consolidação) e são baseados na data de transição para as IFRSs da controladora.

Alternativamente, a controlada “O”, conforme prevê o item D16(b) do Pronunciamento Técnico CPC 37, pode mensurar seus ativos ou passivos baseando-se em sua própria data de transição para as IFRSs (1º. de janeiro de 2009). Contudo, o fato daquela controlada “O” tornar-se uma adotante pela primeira vez em 2010 não muda os valores contábeis de seus ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora “N”.

### **IG Exemplo 9 –Controlada adota as IFRSs antes da controladora** **Contexto**

A controladora “P” apresentará suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs em 2010. Sua subsidiária estrangeira “Q”, subsidiária integral da controladora “P” desde a sua



formação, apresentou suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs em 2005. Até 2010, a controlada “Q” elabora informações para fins internos de consolidação, de acordo com as práticas contábeis anteriores da controladora “P”.

### **Aplicação das exigências**

Os valores contábeis dos ativos e passivos da controlada “Q” em 1º. de janeiro de 2009 são os mesmos tanto no balanço patrimonial de abertura consolidado em IFRSs da controladora “P”, quanto nas demonstrações contábeis da controlada “Q” (exceto pelos ajustes por conta dos procedimentos de consolidação) e são baseados na data de transição para as IFRSs da controlada “Q”. O fato de a controladora “P” tornar-se adotante pela primeira vez em 2010 não muda esses valores contábeis (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

- IG30. O disposto nos itens D16 e D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as seguintes exigências:
- (a) aplicar o Apêndice B do Pronunciamento Técnico CPC 37 aos ativos adquiridos e passivos assumidos nas combinações de negócios realizadas antes da data de transição para as IFRSs do adquirente. Contudo, o adquirente aplica o item D17 para novos ativos adquiridos e passivos assumidos pela adquirida após aquela combinação de negócio e existentes na data de transição para as IFRSs do adquirente;
  - (b) aplicar o restante do Pronunciamento Técnico CPC 37 na mensuração de todos os ativos e passivos para os quais os itens D16 e D17 não forem relevantes;
  - (c) fornecer todas as divulgações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 37 como da própria data de transição para as IFRSs do adotante pela primeira vez.
- IG31. O item D16 do Pronunciamento Técnico CPC 37 se aplica quando a controlada tornar-se uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, por exemplo, se a controlada elaborou anteriormente um pacote de relatórios de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, porém não as apresentou como um conjunto completo de demonstrações de acordo com as IFRSs. Isso pode ser relevante não somente quando o pacote de relatórios da controlada cumpre totalmente com as exigências de reconhecimento e mensuração das IFRSs, mas também quando ele sofre ajustes na controladora por questões tais como uma revisão por eventos subsequentes ou sofre alocações na controladora de custos de aposentadoria. Para as divulgações exigidas pelo item 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37, os ajustes na controladora em um pacote de relatórios não publicado não são considerados como correção de erros. Contudo, o item D16 não permite uma controlada ignorar erros nas demonstrações que são irrelevantes nas demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora, mas que sejam relevantes nas suas próprias demonstrações contábeis.

### **IAS 29 – *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* (Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias)**

- IG32. A entidade cumpre com o disposto na 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) na determinação de sua moeda funcional e moeda de apresentação. Quando a entidade elabora seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, ela



aplica a IAS 29 para qualquer período em que a economia da moeda funcional ou moeda de apresentação seja hiperinflacionária.

- IG33. A entidade pode optar pelo uso do custo atribuído para um item do ativo imobilizado na data de transição para as IFRSs na data da transição (item D5 do Pronunciamento Técnico CPC 37), caso em que ela fornece as notas explicativas exigidas pelo item 30 do Pronunciamento Técnico CPC 37.
- IG34. Quando a entidade optar pelo uso das exceções previstas nos itens D5 a D8 do Pronunciamento Técnico CPC 37, ela deve aplicar a IAS 29 para o período após a data para a qual um valor reavaliado ou um valor justo tenha sido determinado.

**IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation* (Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação)**

- IG35. Em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade aplica o critério da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) para classificar os instrumentos financeiros (ou os componentes de instrumentos compostos) emitidos como passivos financeiros ou instrumentos patrimoniais, de acordo com a essência do acordo contratual, quando o instrumento satisfaz o critério de reconhecimento na IAS 32 (CPC 39) (itens 15 e 30), sem considerar os eventos depois dessa data (exceto mudanças nas cláusulas dos instrumentos).
- IG36. Para instrumentos compostos em circulação na data de transição para as IFRSs, a entidade determina o valor contábil inicial dos componentes com base nas circunstâncias existentes quando os instrumentos foram emitidos (IAS 32 - CPC 39, item 30). A entidade determina esses valores contábeis usando a versão vigente do a IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) ao fim de seu primeiro período de divulgação em IFRSs. Se o componente de passivo não estiver mais em circulação na data de transição para as IFRSs, um adotante pela primeira vez não precisa separar o componente de patrimônio líquido inicial do instrumento dos juros acumulados acrescidos no componente de passivo (item D18 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

**IAS 34 – *Interim Financial Reporting* (Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária)**

- IG37. A norma IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) se aplica quando a entidade é exigida, ou opta, por apresentar informação contábil intermediária de acordo com as IFRSs. Portanto, a IAS 34 (CPC 21) e o Pronunciamento Técnico CPC 37 não exigem que a entidade:
- (a) apresente demonstrações contábeis intermediárias que cumpram com o disposto no CPC - IAS 34; ou
  - (b) elabore novas versões de demonstrações contábeis intermediárias apresentadas de acordo com as práticas contábeis anteriores. Contudo, se a entidade elabora demonstração contábil intermediária de acordo com a IAS 34 para uma parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade restabelece a informação comparativa apresentada naquela demonstração para que ela cumpra com as IFRSs.
- IG38. A entidade aplica as IFRSs em cada demonstração contábil intermediária que apresentar de



acordo com a IAS 34 para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs. Em especial, o item 32 do Pronunciamento Técnico CPC 37 exige que a entidade evidencie várias conciliações (ver IG Exemplo 10).

## **IG Exemplo 10 – Demonstração intermediária**

### **Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade “R” são para o período encerrado em 31 de dezembro de 2010, e sua primeira divulgação contábil intermediária de acordo com o CPC 21 é para o trimestre encerrado em 31 de março de 2010. A entidade “R” elaborou suas demonstrações contábeis anuais para o ano findo em 31 de dezembro de 2009 pelas práticas contábeis anteriores, bem como as divulgações trimestrais durante todo o ano de 2009.

### **Aplicação das exigências**

Em cada demonstração contábil intermediária trimestral de 2010, a entidade “R” incluiu conciliações:

- (a) de seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores ao fim do trimestre comparativo de 2009 com o seu patrimônio líquido de acordo com as IFRSs na mesma data; e
- (b) de seu resultado pelas práticas contábeis anteriores para o trimestre comparável de 2009 (corrente e acumulado no ano) com o resultado e o resultado abrangente total de acordo com as IFRSs.

Adicionalmente à conciliação exigida pelas alíneas (a) e (b) acima e as divulgações exigidas pelas IAS 34, a demonstração contábil intermediária do primeiro trimestre de 2010 inclui conciliações (ou referências cruzadas com outro documento publicado que inclui tais conciliações) de:

- (a) seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 para o seu patrimônio líquido em tais datas de acordo com as IFRSs; e
- (b) seu resultado de 2009 pelas práticas contábeis anteriores para o seu resultado e resultado abrangente total de 2009 de acordo com as IFRSs.

Cada uma das conciliações acima fornece detalhes suficientes para capacitar os usuários ao entendimento dos ajustes relevantes no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. A entidade “R” também esclarece ajustes relevantes na demonstração dos fluxos de caixa.

Se a entidade “R” perceber erros cometidos quando do uso das práticas contábeis anteriores, a conciliação deve distinguir a correção desses erros das mudanças de política contábil. E, se a entidade “R”, em suas demonstrações contábeis anuais mais recentes pelas práticas contábeis anteriores, não evidenciou informação relevante ao entendimento do período intermediário corrente, suas demonstrações contábeis intermediárias de 2010 devem evidenciar tais informações ou incluir referência cruzada a outro documento publicado que as contenha (item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Os mesmos procedimentos devem ser utilizados para a demonstração do valor adicionado.



**IAS 36 – (Eliminado)**

- IG39. (Eliminado).
- IG40. (Eliminado).
- IG41. (Eliminado).
- IG42. (Eliminado).
- IG43. (Eliminado).

**IAS 38 – (Eliminado)**

- IG44. (Eliminado).
- IG45. (Eliminado).
- IG46. (Eliminado).
- IG47. (Eliminado).
  
- IG48. (Eliminado).
- IG49. (Eliminado).
- IG50. (Eliminado).
- IG51. (Eliminado).

**IAS39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração)**

- IG52. A entidade reconhece e mensura todos os ativos e passivos financeiros em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs de acordo com a IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), exceto pelo especificado nos itens B2 a B6 do Pronunciamento Técnico CPC 37, sobre desreconhecimento e contabilidade de hedge (proteção).

**Reconhecimento**

- IG53. A entidade reconhece todos os ativos e passivos financeiros (incluindo todos os derivativos) que se qualificarem para reconhecimento de acordo com o CPC (IAS 39) (e que ainda não se qualificaram para desreconhecimento de acordo com a IAS 39), exceto os ativos e passivos financeiros não derivativos desreconhecidos pelas práticas contábeis anteriores antes de 1º. de janeiro de 2004, para os quais a entidade não aplicou o disposto no item B3 (ver o item B2 e B3 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Por exemplo, a entidade que não aplica o item B3 não deve reconhecer os ativos transferidos em uma securitização, transferência ou outra transação de desreconhecimento ocorrida antes de 1º. de janeiro de 2004 se essas transações se qualificaram para desreconhecimento de acordo com as práticas contábeis anteriores. Contudo, se a entidade faz uso do mesmo acordo de securitização (ou outro arranjo de desreconhecimento) para transferências posteriores a 1º. de janeiro de 2004, tais transferências posteriores se qualificam para desreconhecimento somente se elas cumprirem o critério de desreconhecimento da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38).
  
- IG54. A entidade não reconhece um ativo ou um passivo financeiro que não se qualificam para



reconhecimento pela IAS 39, ou que já tenha se qualificado para desreconhecimento de acordo com a IAS 39.

### **Derivativo embutido**

- IG55. Quando a IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) exigir que a entidade separe um derivativo embutido do contrato principal, o valor contábil inicial dos componentes, na data em que o instrumento satisfaça pela primeira vez o critério da IAS 39, deve refletir as circunstâncias daquela data (IAS 39, item 11). Se a entidade não puder determinar de forma confiável o valor contábil inicial do derivativo embutido e do contrato principal, ela trata todo o contrato combinado como instrumento financeiro mantido para negociação imediata (IAS 39, item 12). Isso resulta na mensuração a valor justo (exceto quando a entidade não possa determinar um valor justo confiável, ver item 46(c) da IAS 39), cujas mudanças de valor justo são reconhecidas no resultado do período.
- IG56. Na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade aplica o critério da IAS 39 para identificar os ativos e passivos financeiros que são mensurados ao valor justo e aqueles que são mensurados ao custo amortizado. Em especial:
- (a) para atender o disposto no item 51 da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), a classificação dos ativos financeiros como investimentos mantidos até o vencimento depende de a designação feita pela entidade na aplicação da IAS 39 refletir a intenção e a capacidade da entidade na data de transição para as IFRSs. Como consequência, as vendas ou transferências de investimentos como mantidos até o vencimento antes da data de transição para as IFRSs nas penalidades definidas no item 9 na IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) .
  - (b) para cumprir com o item 9 da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), a categoria “empréstimos e recebíveis” se refere às circunstâncias em que o ativo financeiro satisfaça, pela primeira vez, o critério de reconhecimento da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38).
  - (c) de acordo com o item 9 da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), os ativos financeiros derivativos e os passivos financeiros derivativos são sempre considerados como mantidos para negociação imediata (exceto os derivativos que constituem contrato de garantia financeira ou instrumento de proteção efetivo e designado como tal). O resultado é que a entidade deve mensurar ao valor justo todos os ativos e passivos financeiros derivativos que não forem contratos de garantia financeiros;
  - (d) para cumprir com o item 50 da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), a entidade classifica o ativo financeiro não derivativo e o passivo financeiro não derivativo em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs como designado ao valor justo (com as mudanças de valor reconhecidas no resultado do período), somente se o ativo ou o passivo foi:
    - (i) adquirido ou incorrido principalmente para fins de vendas ou recompras em um prazo próximo;
    - (ii) na data de transição para as IFRSs, parte da carteira de ações ou de instrumentos



financeiros identificados gerenciados em conjunto e para os quais havia evidência de recente padrão real de lucratividade de curto prazo; ou

- (iii) designado, na data de transição para as IFRSs, ao valor justo com as mudanças desse valor reconhecidas no resultado do período, para a entidade que apresenta suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs para um período anual iniciado em, ou depois de, 1º. de janeiro de 2006;
  - (iv) designado ao valor justo com as mudanças de valor justo reconhecidas no resultado do período, na data de início de seu primeiro período de divulgação em IFRSs, para a entidade que apresenta suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs para um período anual iniciado antes de 1º. de janeiro de 2006 e que aplica os itens 11A, 48A, AG4B a AG4K, AG33B da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Quando a entidade restabelecer a informação comparativa para fins de cumprimento da IAS 39, ela deve fazê-lo somente se o ativo ou o passivo financeiro designado (no início de seu primeiro período de divulgação em IFRSs) tiverem atendido, na data de transição para as IFRSs, aos critérios para tal designação previstos nos itens 9(b)(i), 9(b)(ii) ou 11A da IAS 39 ou, quando adquiridos após a data de transição, se eles tiverem atendido aos critérios previstos nos itens 9(b)(ii) ou 11A da IAS 39, na data do seu reconhecimento inicial. Para grupos de ativos e passivos financeiros designados de acordo com o item 9(b)(ii) da IAS 39 no início do primeiro período de divulgação em IFRSs, as demonstrações contábeis comparativas devem ser restabelecidas para todos os ativos e passivos financeiros dentro do grupo, na data de transição para as IFRSs, mesmo que individualmente os ativos e passivos financeiros dentro do grupo tiverem sido desreconhecidos durante o período comparativo;
- (e) para cumprir com o item 9 da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), os ativos financeiros disponíveis para venda imediata são aqueles não derivativos designados como tal bem como aqueles ativos financeiros não derivativos que não se classificaram em nenhuma categoria anterior.

IG57. Para aqueles ativos financeiros e passivos financeiros mensurados e amortizados ao custo no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade determina seus custos com base nas circunstâncias existentes quando esses ativos e passivos financeiros atenderem pela primeira vez aos critérios de reconhecimento da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Contudo, se a entidade adquiriu tais ativos e passivos financeiros em combinação de negócios passada, seus respectivos valores contábeis pelas práticas contábeis anteriores imediatamente após a combinação de negócio são tomados como sendo o custo atribuído dos mesmos naquela data de acordo com as IFRSs (item C4(e) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG58. As estimativas da entidade, na data de transição para as IFRSs, das perdas no valor de empréstimos e financiamentos devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores (após os ajustes para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que suas premissas estavam erradas (item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 37). A entidade trata o impacto de revisão posterior em tais estimativas como perdas por ajuste ao valor realizável do período em que ocorreram as revisões (ou como reversão de perdas por ajuste ao valor realizável quando atendido o critério da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38)).



### **Ajustes de transição**

- IG58A. A entidade deve tratar um ajuste ao valor contábil de ativo ou passivo financeiro como ajuste de transição, reconhecido em lucros ou prejuízos acumulados de seu balanço patrimonial de abertura na data de transição para as IFRSs, somente até o ponto em que ele resultar da adoção da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Por causa de todos os derivativos (exceto aqueles por contratos de garantia financeiros ou designados como instrumentos de proteção efetivos) são classificados como mantidos para negociação imediata, sendo as diferenças entre o valor contábil anterior (que pode ser zero) e o valor justo dos derivativos, reconhecidas como ajuste no saldo de lucros ou prejuízos acumulados no início do exercício social em que a IAS 39 tiver sido aplicado pela primeira vez (exceto para derivativo que é contrato de garantia financeiro ou designado como instrumento de proteção efetivo).
- IG58B. A IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) se aplica aos ajustes decorrentes de mudanças em estimativas contábeis. Quando a entidade é incapaz de determinar se parte específica dos ajustes é ajuste de transição ou mudança de estimativa, ela deve tratar essa parte como mudança de estimativa contábil de acordo com a IAS 8 e efetuar as divulgações apropriadas (itens 32 a 40 da IAS 8 e Pronunciamento Técnico CPC 23).
- IG59. A entidade pode, de acordo com as práticas contábeis anteriores, ter mensurado investimentos ao valor justo e reconhecido o ganho de nova avaliação fora do resultado do período. Quando o investimento é classificado ao valor justo com os efeitos reconhecidos no resultado do período, o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) que tiver sido reconhecido fora do resultado do período deve ser reclassificado para lucros ou prejuízos acumulados na aplicação inicial da IAS 39. Se, na aplicação inicial da IAS 39, o investimento for classificado como disponível para venda futura, então o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 deve ser reconhecido em componente separado do patrimônio líquido. Subsequentemente, a entidade reconhece ganhos e perdas sobre ativos financeiros disponíveis para venda futura em outros resultados abrangentes no patrimônio líquido e acumula os ganhos e perdas no componente separado do patrimônio líquido até que o investimento seja perdido, vendido, resgatado ou de outra forma baixado. No desreconhecimento subsequente ou na baixa por perda de ativo financeiro disponível para venda futura, a entidade deve reclassificar para o resultado do período o saldo remanescente dos ganhos ou perdas acumulados no patrimônio líquido (item 55(b) da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38)).

### **Contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*)**

- IG60. Os itens B4 a B6 do Pronunciamento Técnico CPC 37 tratam da contabilidade de hedge (proteção). A designação e a documentação de vinculação de proteção devem estar concluídas na data de transição para as IFRSs ou antes dela, quando essa vinculação de proteção se constitui para contabilidade de hedge (proteção) a partir daquela data. A contabilidade de hedge (proteção) pode ser aplicada prospectivamente somente a partir da data em que a vinculação de proteção estiver totalmente designada e documentada.
- IG60A. A entidade, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode ter diferido ou não reconhecido ganhos e perdas sobre proteção a valor justo referente a um item protegido que não está mensurado ao valor justo. Em relação à proteção a valor justo, a entidade deve ajustar



o valor contábil do item protegido na data de transição para as IFRSs. O ajuste será o menor valor entre os seguintes:

- (a) a parte da variação acumulada no valor justo do item protegido que reflete o risco protegido designado e não reconhecida pelas práticas contábeis anteriores; e
- (b) a parte da variação acumulada no valor justo do instrumento de hedge (proteção) que reflete o risco protegido designado pelas práticas contábeis anteriores e que (i) não foi reconhecida ou (ii) foi diferida no balanço patrimonial como ativo ou passivo.

IG60B. A entidade pode, de acordo com as práticas contábeis anteriores, ter diferido ganhos e perdas sobre proteção de fluxo de caixa de transação no exterior. Se, na data de transição para as IFRSs, a transação no exterior protegida não é altamente provável, porém se espera que ocorra, o ganho ou a perda total diferido deve ser reconhecido pela entidade. Qualquer ganho ou perda líquida acumulada que tiver sido reclassificada para o patrimônio líquido na aplicação inicial da IAS 39, deve permanecer no patrimônio líquido até que (a) subsequentemente a transação no exterior resulte no reconhecimento de ativo ou passivo não financeiro, (b) a transação no exterior afete o resultado do período ou (c) ocorram mudanças subsequentes nas circunstâncias e não mais se espera que ocorra a transação no exterior, caso em que qualquer ganho ou perda líquido cumulativo decorrente deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado do período. Se O instrumento de proteção for mantido, mas a proteção não se qualifica como proteção de fluxo de caixa de acordo com a IAS 39, não será apropriada iniciar a contabilidade de hedge (proteção) a partir da data de transição para as IFRSs.

#### **IAS 40 - *Investment Property* (Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento)**

IG61. A entidade que adota o modelo de valor justo previsto na IAS 40 (Pronunciamento Técnico CPC 28) deve mensurar seus investimentos não correntes em propriedades ao valor justo na data de transição para as IFRSs. As exigências transitórias da IAS 40 não se aplicam (item 9 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG62. A entidade que adota o modelo de custo previsto na IAS 40 deve aplicar o disposto nos itens IG7 a IG13 sobre os ativos imobilizados.

#### **Explicação da Transição para as IFRSs**

IG63. Os itens 24(a) e (b), 25 e 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37 exigem que o adotante pela primeira vez evidencie conciliações que forneçam detalhes suficientes para capacitar os usuários ao entendimento dos ajustes relevantes no balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do resultado abrangente e, se aplicável, na demonstração dos fluxos de caixa. O item 24(a) e (b) exigem conciliações específicas do patrimônio líquido, do resultado e do resultado abrangente total. O IG Exemplo 11 mostra o modo de atender a essas exigências.

#### **IG Exemplo 11 – Conciliação do patrimônio líquido, do resultado e do resultado abrangente total** **Contexto**

Uma entidade adotou pela primeira vez as IFRSs em 2010, sendo a data de transição para as IFRSs em 1º. de janeiro de 2009. Suas últimas demonstrações contábeis pelas práticas



contábeis anteriores foram para o ano findo em 31 de dezembro de 2009.

### **Aplicação das exigências**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade incluem as conciliações e respectivas notas explicativas, conforme abaixo demonstrado.

Este exemplo inclui a conciliação do patrimônio líquido na data de transição para as IFRSs (1º. de janeiro de 2009). As IFRSs também exigem uma conciliação no fim do último período apresentado pelas práticas contábeis anteriores (exemplo não incluído).

Na prática, este exemplo pode ser útil para incluir referências cruzadas para políticas contábeis e suportar análises que fornecem explicações adicionais dos ajustes mostrados na conciliação abaixo.

Se o adotante pela primeira vez perceber erros ocorridos pelas práticas contábeis anteriores, as conciliações devem distinguir a correção dos erros em relação às mudanças de políticas contábeis (item 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Este exemplo não ilustra a divulgação de correção de erro.

Este exemplo não representa a realidade brasileira imediatamente antes da adoção inicial das IFRSs.

### **Conciliação do patrimônio líquido em 1º. de janeiro de 2009 (data de transição)**

Contas	Práticas contábeis anteriores \$	Efeito da transição para as IFRSs \$	IFRSs \$
(1) Ativo imobilizado	8.299	100	8.399
(2) Ágio ( <i>goodwill</i> )	1.220	150	1.370
(2) Ativos intangíveis	208	(150)	58
(3) Ativos financeiros	3.471	420	3.891
<b>Total dos ativos não correntes</b>	<b>13.198</b>	<b>520</b>	<b>13.718</b>
Clientes e outros recebíveis	3.710	0	3.710
(4) Estoques	2.962	400	3.362
(5) Outros valores a receber	333	431	764
Caixa e equivalentes de caixa	748	0	748
<b>Total dos ativos correntes</b>	<b>7.753</b>	<b>831</b>	<b>8.584</b>
<b>Total dos ativos</b>	<b>20.951</b>	<b>1.351</b>	<b>22.302</b>
Juros s/ empréstimos e financ.	9.396	0	9.396
Fornecedores e outros exigíveis	4.124	0	4.124
(6) Benefícios a empregados	0	66	66
(7) Provisão de reestruturação	250	(250)	0
Impostos correntes a pagar	42	0	42



(8) Impostos diferidos	579	460	1.039
<b>Total dos passivos</b>	<b>14.391</b>	<b>276</b>	<b>14.667</b>
<b>Total dos ativos menos passivos</b>	<b>6.560</b>	<b>1.075</b>	<b>7.635</b>
Capital social	1.500	0	1.500
(3) Ajustes de avaliação patrimonial	0	294	294
(5) Ajustes de hedge	0	302	302
(9) Reservas de lucros	5.060	479	5.539
<b>Total do patrimônio líquido</b>	<b>6.560</b>	<b>1.075</b>	<b>7.635</b>

**Notas da conciliação do patrimônio líquido em 1º. de janeiro 2009:**

(1) A depreciação pelas práticas contábeis anteriores foi influenciada por exigências fiscais, porém, de acordo com as IFRSs elas devem refletir a vida útil dos ativos. O ajuste acumulado aumentou o saldo contábil do ativo imobilizado em \$ 100.

(2) Os ativos intangíveis pelas práticas contábeis anteriores incluíam \$ 150 referentes a itens transferidos para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) porque não se qualificaram para o reconhecimento como ativos intangíveis conforme as IFRSs.

(3) Os ativos financeiros foram classificados como disponíveis para venda futura de acordo com as IFRSs e estão contabilizados ao valor justo de \$ 3.891. Pelas práticas contábeis anteriores eles foram contabilizados ao custo (\$ 3.471). O ganho resultante de \$ 294 (\$ 420 menos o imposto diferido de \$ 126) foi incluído em ajustes de avaliação patrimonial.

(4) Os estoques incluem \$ 400 de custos de produção indiretos, fixos e variáveis, conforme as IFRSs. Pelas práticas contábeis anteriores os custos indiretos foram excluídos.

(5) Os ganhos não realizados de \$ 431 sobre contratos futuros vencidos em moeda estrangeira foram reconhecidos conforme as IFRSs, mas não pelas práticas contábeis anteriores. O ganho resultante de \$ 302 (\$ 431 menos o imposto diferido de \$ 129) foi incluído em ajustes de hedge porque os contratos destinam-se a proteger posições previstas de vendas futuras.

(6) O passivo de aposentadoria de \$ 66 foi reconhecido conforme as IFRSs, mas não pelas práticas contábeis anteriores, visto que se utilizou como base o uso do regime de caixa.

(7) A provisão de reestruturação de \$ 250 referente às atividades da matriz foi reconhecida pelas práticas contábeis anteriores, mas não se qualificou para reconhecimento como passivo de acordo com as IFRSs.

(8) As variações abaixo aumentaram o imposto diferido passivo como segue:

Ajustes de avaliação patrimonial (nota 3)	\$ 126
Ajustes de <i>hedge</i> (nota 5)	\$ 129
Reservas de lucros	\$ 205
<b>Aumento do imposto diferido</b>	<b>\$ 460</b>

Em razão de a base fiscal dos itens reclassificados dos ativos intangíveis para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) (nota 2), em 1º. de janeiro de 2009, ser igual aos seus valores



contábeis naquela data, a reclassificação deles não afetou o imposto diferido passivo.

(9) Os ajustes em lucros acumulados (reservas de lucros, depois) foram os seguintes:

Depreciação (nota 1)	\$ 100
Custos indiretos de produção (nota 4)	\$ 400
Passivo de aposentadoria (nota 6)	\$ (66)
Provisão de reestruturação (nota 7)	\$ 250
<b>Subtotal antes dos impostos</b>	<b>\$ 684</b>
Efeito dos Impostos	\$ (205)
<b>Total do ajuste em lucros acumulados</b>	<b>\$ 479</b>

### Conciliação do resultado de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores \$	Efeito da transição para as IFRSs \$	IFRSs \$
Receitas	20.910	0	20.910
(1,2,3) Custo das vendas	(15.283)	(97)	(15.380)
<b>Lucro bruto</b>	<b>5.627</b>	<b>(97)</b>	<b>5.530</b>
(1) Despesas de distribuição	(1.907)	(30)	(1.937)
(1,4) Despesas administrativas	(2.842)	(300)	(3.142)
Receitas financeiras	1.446	0	1.446
Despesas financeiras	(1.902)	0	(1.902)
<b>Lucro antes dos impostos</b>	<b>422</b>	<b>(427)</b>	<b>(5)</b>
(5) Impostos sobre o resultado	(158)	128	(30)
<b>Resultado do período</b>	<b>264</b>	<b>(299)</b>	<b>(35)</b>

### Conciliação do resultado abrangente de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores \$	Efeito da transição para as IFRSs \$	IFRSs \$
<b>Resultado do período</b>	<b>264</b>	<b>(299)</b>	<b>(35)</b>
(6) Ativos financeiros disponíveis para venda futura	0	150	150
(7) Proteção de fluxo de caixa	0	(40)	(40)
(8) Imposto sobre os demais resultados abrangentes	0	(29)	(29)



Outros resultados abrangentes	0	81	81
Total do resultado abrangente	264	(218)	46

**Notas da conciliação do resultado e do resultado abrangente de 2009**

(1) O passivo de aposentadoria foi reconhecido de acordo com as IFRSs, porém ele não foi reconhecido pelas práticas contábeis anteriores. Durante 2009, ele teve o aumento de \$ 130, causando o aumento de \$ 50 no custo das vendas, de \$ 30 nas despesas de distribuição e de \$ 50 nas despesas administrativas.

(2) O custo das vendas está maior em \$ 47 porque, pelas IFRSs, os estoques incluem custos de produção indiretos (fixos e variáveis) e não pelas práticas contábeis anteriores.

(3) A depreciação, pelas práticas contábeis anteriores, foi influenciada por exigências fiscais, mas pelas IFRSs, ela deve refletir a vida útil dos ativos. O efeito no resultado de 2009 foi irrelevante.

(4) Pelas práticas contábeis anteriores, foi reconhecida a provisão de reestruturação de \$ 250 em 1º. de janeiro de 2009, a qual se qualificou para reconhecimento pelas IFRSs somente em 31 de dezembro de 2009. De acordo com a IFRSs, isso aumentou as despesas administrativas de 2009.

(5) Os ajustes 1 a 4 acima levaram a uma redução de \$ 128 na despesa de imposto de renda diferido.

(6) Os ativos financeiros disponíveis para venda contabilizados ao valor justo de acordo com as IFRSs tiveram um aumento de valor de \$ 180 durante 2009. Eles foram contabilizados ao custo pelas práticas contábeis anteriores. A entidade vendeu ativos financeiros durante o período de 2009, reconhecendo o ganho de \$ 40 no resultado do período. Do ganho realizado, \$ 30 foi incluído nos ajustes de avaliação patrimonial em 1º. de janeiro de 2009 e depois foi reclassificado para o resultado do período (como ajuste de reclassificação).

(7) O valor justo dos contratos futuros em moeda estrangeira que constituíam efetiva proteção de transações no exterior diminuiu em \$ 40 durante o ano de 2009.

(8) Os ajustes 6 e 7 acima levaram ao aumento de \$ 29 na despesa de imposto de renda diferido.

**Explicação de ajustes relevantes na demonstração dos fluxos de caixa de 2009:**

Os impostos sobre o resultado de \$ 133, pagos durante 2009, estão classificados como caixa das atividades operacionais de acordo com as IFRSs, porém eles foram incluídos em categoria separada de fluxo de caixa de impostos, conforme as práticas contábeis anteriores.

**IFRS 2 - (Eliminado)**

IG64. (Eliminado).



IG65. (Eliminado).

**[Os itens IG66 a IG200 foram reservados para possíveis orientações sobre normas futuras]**

### Interpretações

#### **IFRIC 1 - *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* (ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares)**

- IG201. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico 27 – Ativo Imobilizado) requer que o custo do ativo imobilizado inclua a estimativa inicial dos custos de desativação e remoção do ativo e de restauração do local que ocupa. A IAS 37 exige que o passivo correspondente (tanto inicial quanto subsequente), seja mensurado pelo valor necessário para liquidar a obrigação presente ao fim do período de divulgação, refletindo a taxa corrente de desconto baseada no mercado.
- IG202. A IFRIC 1 (ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) requer que as variações nos passivos de desativação, restauração e outros passivos similares sejam somadas ou deduzidas do custo dos ativos correspondentes, sujeito a condições específicas. O valor depreciável assim calculado é depreciado conforme a vida útil dos ativos correspondentes, sendo a atualização periódica dos passivos descontados correspondentes reconhecida no resultado do período em que for incorrida.
- IG203. O item D21 do Pronunciamento Técnico CPC 37 provê uma exceção transitória. Em vez de contabilizar retrospectivamente as variações desse modo, as entidades podem incluir no custo depreciado dos ativos o valor calculado pelo desconto do passivo correspondente na data de transição para as IFRSs para trás, e depreciando-o a partir de quando o passivo estiver incorrido pela primeira vez. IG Exemplo 201 ilustra os efeitos da aplicação dessa exceção, assumindo que a entidade contabiliza seus ativos imobilizados pelo modelo do custo.

#### **IG Exemplo 201 – Variações nas obrigações presentes de desativação, restauração e outros passivos similares**

##### **Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade são para o período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente para 2009. Portanto, a data de transição para as IFRSs é 1º. de janeiro de 2009.

A entidade adquiriu uma fábrica de energia em 1º. de janeiro de 2006, com uma vida útil de 40 anos.

Na data de transição para as IFRSs, a entidade estima os custos de desativação para daqui a 37 anos em \$ 470 e estima como adequada para esse passivo a taxa de desconto (ajustada ao risco) de 5% ao ano. A entidade julga que essa adequada taxa de desconto não mudou desde 1º. de janeiro de 2006.

##### **Aplicação das exigências**

O passivo de desativação reconhecido na data de transição é de \$ 77 (\$ 470 descontado por 37 anos a 5% ao ano).



**CVM** *Comissão de Valores Mobiliários*

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 609, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009**

Descontando esse passivo mais três anos, ou seja, para apurar seu valor em 1º. de janeiro de 2006, o passivo de desativação a valor presente na data da aquisição, a ser incluído no custo do ativo, resulta em \$ 67. A depreciação acumulada sobre esse aumento de valor no custo do ativo será então  $\$ 67 \times 3/40 = \$ 5$ .

O montante reconhecido no balanço patrimonial de abertura em IFRSs na data de transição para as IFRSs (1º. de janeiro de 2009) é, resumidamente:

Custo de desativação incluído no custo do ativo	\$ 67
Depreciação acumulada	\$ (5)
Passivo de desativação	\$ (77)
Ativos líquidos/lucros acumulados	\$ (15)

IG204. (Eliminado).

IG205. (Eliminado).