



CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 624, DE 28 DE JANEIRO DE 2010

Aprova o documento de revisão nº 01 referente aos Pronunciamentos CPC 02, CPC 03, CPC 16, CPC 26 e CPC 36 e à Orientação Técnica OCPC 01 emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 26 de janeiro de 2010, 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 o documento de revisão nº 01 referente aos Pronunciamentos CPC 02, CPC 03, CPC 16, CPC 26 e CPC 36 e à Orientação Técnica OCPC 01, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2009.

Original assinado por

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

REVISÃO Nº. 1 DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS E ORIENTAÇÃO TÉCNICA

1. Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças de Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis.

(a) fica alterado o item 4 do Pronunciamento Técnico CPC 02, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 02 emitido em 09/11/2007

4. As filiais, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior que não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da investidora, devem normalmente ter, para fins de apresentação, seus ativos, passivos e resultados integrados às demonstrações contábeis da matriz no Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa entidade seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento).

(ii) Para (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

4. As filiais, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior que não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem, **por exemplo**, corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da **matriz investidora**, devem normalmente **ser consideradas para fins do reconhecimento das variações cambiais do investimento no exterior (ver item 41(a)) como extensão das atividades da investidora**. ~~ter, para fins de apresentação, seus ativos, passivos e resultados integrados às demonstrações contábeis da matriz no Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País.~~ Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa **atividade no exterior** entidade seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento).

Texto final

4. As filiais, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior que não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem, por exemplo, corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da matriz, devem normalmente ser consideradas para fins do reconhecimento das variações cambiais do investimento no exterior (ver item 41(a)) como extensão das atividades da investidora. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa atividade no exterior seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento). (NR)

(b) fica alterado o item 5 do Pronunciamento Técnico CPC 02, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 02 emitido em 09/11/2007



5. Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem na essência, como uma controlada por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados nas filiais, agências, dependências ou sucursais pela aplicação do método de equivalência patrimonial e incluí-las nas suas demonstrações consolidadas, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento.

(ii) Para: (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

5. Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem na essência, como **um investimento no exterior** ~~uma controlada~~ por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados nas filiais, agências, dependências ou sucursais pela aplicação do método de equivalência patrimonial e incluí-las nas suas demonstrações consolidadas, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento **reconhecendo as variações cambiais como investimento no exterior (item 41(b))**.

Texto final

5. Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem na essência, como um investimento no exterior por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento reconhecendo as variações cambiais como investimento no exterior (item 41(b)). (NR)

(c) fica alterado o item 35 do Pronunciamento Técnico CPC 02, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 02 emitido em 09/11/2007

35. As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior (vide item 17) devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (ex., demonstrações contábeis consolidadas), tais variações cambiais deverão ser registradas, inicialmente, em uma conta específica do patrimônio líquido e reconhecidas em receita ou despesa na venda do investimento líquido, de acordo com o item 56.

(ii) Para (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

35. As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior (ver item 17) devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis **separadas** ~~individuais~~ da entidade que reporta ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (ex., demonstrações contábeis consolidadas **ou nas quais a**



entidade no exterior é reconhecida pelo método de equivalência patrimonial), tais variações cambiais devem ser registradas, inicialmente, **como outros resultados abrangentes** em conta específica do patrimônio líquido e reconhecidas em receita ou despesa na venda do investimento líquido, de acordo com o item 56.

Texto final

35. As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior (ver item 17) devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis separadas da entidade que reporta ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (por exemplo, demonstrações contábeis consolidadas ou nas quais a entidade no exterior é reconhecida pelo método de equivalência patrimonial), tais variações cambiais devem ser registradas, inicialmente, como outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido e reconhecidas em receita ou despesa na venda do investimento líquido, de acordo com o item 56. (NR)

(d) fica alterado o item 36 do Pronunciamento Técnico CPC 02, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 02 emitido em 09/11/2007:

36. Quando um item monetário faz parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme item 31. Se tal item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, também surge uma diferença cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta, conforme item 31. Se esse item está expresso em uma moeda que não a moeda funcional da entidade que reporta ou a entidade no exterior, uma variação cambial surge nas demonstrações individuais da entidade que reporta e nas demonstrações individuais da entidade no exterior, também conforme item 31. Tais diferenças cambiais são reclassificadas para uma conta específica de patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (i.e., demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada, proporcionalmente consolidada ou reconhecida pelo método de equivalência patrimonial).

(ii) Para (inclusões em negrito e exclusões em ~~xxx~~):

36. Quando um item monetário faz parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme item 31. Se tal item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, também surge uma diferença cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta, conforme item 31. Se esse item está expresso em uma moeda que não a moeda funcional da entidade que reporta ou a entidade no exterior, uma variação cambial surge nas demonstrações individuais da entidade que reporta e nas demonstrações individuais da entidade no exterior, também conforme item 31. Tais diferenças cambiais devem ser reclassificadas para **outros resultados abrangentes em** conta específica de patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (i.e., demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada, proporcionalmente consolidada ou reconhecida pelo método de equivalência patrimonial).



Texto Final

36. Quando um item monetário faz parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme item 31. Se tal item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, também surge uma diferença cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta, conforme item 31. Se esse item está expresso em uma moeda que não a moeda funcional da entidade que reporta ou a entidade no exterior, uma variação cambial surge nas demonstrações individuais da entidade que reporta e nas demonstrações individuais da entidade no exterior, também conforme item 31. Tais diferenças cambiais devem ser reclassificadas para outros resultados abrangentes em conta específica de patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (i.e., demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada, proporcionalmente consolidada ou reconhecida pelo método de equivalência patrimonial). (NR)

(e) a nova redação do Pronunciamento Técnico CPC 02, passa a ser identificada como CPC 02R.

2. Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

(a) fica alterado o item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 03, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 03 emitido em 13/06/2008

8. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor.

(ii) Para: (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

8. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor. **Por conseguinte, um investimento, normalmente, se qualifica como equivalente de caixa quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da contratação. Os investimentos em ações de outras entidades devem ser excluídos dos equivalentes de caixa a menos que eles sejam, em essência, um equivalente de caixa, como, por exemplo, nos casos de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda a definição de curto prazo.**

Texto Final

8. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor. Por conseguinte, um investimento, normalmente, se qualifica



como equivalente de caixa quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da contratação. Os investimentos em ações de outras entidades devem ser excluídos dos equivalentes de caixa a menos que eles sejam, em essência, um equivalente de caixa, como, por exemplo, nos casos de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda a definição de curto prazo. (NR)

(b) fica alterado o item 9 do Pronunciamento Técnico CPC 03, como segue:

(i) De: como apresentado no CPC 03 emitido em 13/06/2008

9. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Assim, deverão ser considerados os saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes garantidas. A parcela não utilizada do limite dessas linhas de crédito não deverá compor os equivalentes de caixa.

(ii) Para (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

9. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. ~~Assim, deverão ser considerados os~~ **Entretanto, em determinadas circunstâncias**, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes garantidas **são liquidados automaticamente de forma a integrarem a gestão das disponibilidades da entidade. Uma característica de tais contas correntes é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor. Nessas circunstâncias, esses saldos bancários a descoberto devem ser incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa.** A parcela não utilizada do limite dessas linhas de crédito não deve compor os equivalentes de caixa.

Texto final

9. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, em determinadas circunstâncias, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas-correntes garantidas são liquidados automaticamente de forma a integrarem a gestão das disponibilidades da entidade. Uma característica de tais contas correntes é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor. Nessas circunstâncias, esses saldos bancários a descoberto devem ser incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa. A parcela não utilizada do limite dessas linhas de crédito não deve compor os equivalentes de caixa. (NR)

(c) a nova redação do Pronunciamento Técnico CPC 03, passa a ser identificado como CPC 03R.

3. Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques

(a) Fica alterado o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, como segue:

(i) De: como apresentado no Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques emitido em 8 de maio de 2009

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à



aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

(ii) Para: (inclusões em **negrito**):

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (**exceto os recuperáveis junto ao fisco**), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Texto final

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)

(b) a nova redação do Pronunciamento Técnico CPC 16, passa a ser identificada como CPC 16R.

4. Orientação OCPC 01 – Entidades de Incorporação Imobiliária

(a) fica alterado o item 8 (g) da Orientação Técnica 01 – Entidades de Incorporação Imobiliária, como segue:

(i) De: como apresentado na OCPC 01 emitido em 05/12/2008

(g) Os encargos financeiros capitalizados como parte do custo dos estoques de imóveis a comercializar são apropriados ao resultado, observando-se os mesmos critérios de apropriação da receita de incorporação imobiliária.

(ii) Para: (inclusões em **negrito** e exclusões em ~~xxxx~~):

(g) Os encargos financeiros **elegíveis para serem** capitalizados **e mantidos** como parte do custo dos ~~nos~~ estoques de imóveis a comercializar ~~são apropriados ao resultado, observando-se os mesmos critérios de apropriação da receita de incorporação imobiliária~~ **devem ser calculados proporcionalmente às unidades imobiliárias não comercializadas, sendo que os encargos financeiros calculados proporcionalmente às unidades imobiliárias já comercializadas devem ser integralmente apropriados ao resultado, como custo das unidades imobiliárias vendidas.**

Texto final

(g) Os encargos financeiros elegíveis para serem capitalizados e mantidos nos estoques de imóveis a comercializar devem ser calculados proporcionalmente às unidades imobiliárias não comercializadas, sendo que os encargos financeiros calculados proporcionalmente às unidades imobiliárias já



comercializadas devem ser integralmente apropriados ao resultado, como custo das unidades imobiliárias vendidas. (NR)

(b) a nova redação da Orientação OCPC 01, passa a ser identificada como OCPC 01R.

5. Apêndice A do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

(a) Substituído o Apêndice A do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis emitido em 17 de julho de 2009, pelo Apêndice a seguir:

Apêndice A – Exemplo

Exemplo de demonstração das mutações do patrimônio líquido com evidenciação dos outros resultados abrangentes e da demonstração do resultado abrangente (O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento)

O exemplo a seguir é ilustrativo de como poderia ser apresentada a demonstração de resultados abrangentes do período, introduzida por este Pronunciamento Técnico, utilizando-se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que já é usualmente elaborada no Brasil. O exemplo a seguir não teve por objetivo disciplinar a forma de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Note-se que foi adicionada a coluna de Participação dos Não Controladores no Patrimônio Líquido das Controladas, já que essa participação (também conhecida por Participação da Minoria ou dos Minoritários) passa, a partir da adoção deste Pronunciamento, a ser apresentada dentro do Patrimônio Líquido como um todo, após a identificação do Patrimônio Líquido dos Sócios da Entidade Controladora.

Deve também ser notado que, conforme a definição dada no início do Pronunciamento:

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Ou seja, todas as mutações patrimoniais, que não as transações de capital com os sócios, integram a Demonstração do Resultado Abrangente; ou seja, a mutação do patrimônio líquido é formada por apenas dois conjuntos de valores: transações de capital com os sócios (na sua qualidade de proprietários) e resultado abrangente total. E o resultado abrangente total é formado, por sua vez, de três componentes: o resultado líquido do período, os outros resultados abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado do período. Veja-se como isso está evidenciado no exemplo.

Finalmente, o Pronunciamento exige que tanto o resultado líquido do período quanto os outros resultados abrangentes sejam evidenciados com relação a quanto pertence aos sócios da entidade controladora e quanto aos sócios não controladores nas controladas. No exemplo a seguir esses valores ficam automaticamente divulgados.


Exemplo:

	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora	Participação dos Não Controlados no Pat. Líq. das Controladas	Patrimônio Líquido Consolidado
Saldos Iniciais	1.000.000	80.000	300.000	0	270.000	1.650.000	158.000	1.808.000
Aumento de Capital	500.000	-50.000	-100.000			350.000	32.000	382.000
Gastos com Emissão de Ações		-7.000				-7.000		-7.000
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000		30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas		-20.000				-20.000		-20.000
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000
Dividendos				-162.000		-162.000	-13.200	-175.200
Transações de Capital com os Sócios						251.000	18.800	269.800
Lucro Líquido do Período				250.000		250.000	22.000	272.000
Ajustes Instrumentos Financeiros					-60.000	-60.000		-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros					20.000	20.000		20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas					24.000	24.000	6.000	30.000
Ajustes de Conversão do Período					260.000	260.000		260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período					-90.000	-90.000		-90.000
Outros Resultados Abrangentes						154.000	6.000	160.000
Reclassific. p/ Resultado – Aj. Instrum. Financ.					10.600	10.600		10.600
Resultado Abrangente Total						414.600	28.000	442.600
Constituição de Reservas			140.000	-140.000				
Realização da Reserva Reavaliação				78.800	-78.800			
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação				-26.800	26.800			
Saldos Finais	1.500.000	93.000	340.000	0	382.600	2.315.600	204.800	2.520.400

Observações:

a) O patrimônio líquido consolidado (última coluna) evoluiu de \$ 1.808.000 para \$ 2.520.400 em função de apenas dois conjuntos de fatores: as transações de capital com os sócios (\$ 269.800) e o resultado abrangente (\$ 442.600). E o resultado abrangente é formado de três componentes: resultado líquido do período (\$ 272.000), outros resultados abrangentes (\$ 160.000) e mais o efeito de uma reclassificação (\$ 10.600). É interessante notar que as reclassificações para o resultado do período não alteram, na verdade, o patrimônio líquido total da entidade, mas, por aumentarem ou diminuírem o resultado líquido, precisam ter a contrapartida evidenciada. No exemplo dado, há uma transferência de \$ 10.600 de prejuízo que constava como outros resultados abrangentes para o resultado do período. Imediatamente antes da transferência, o resultado líquido era de \$ 260.600 que, diminuído do prejuízo de \$ 10.600 agora reconhecido no resultado, passou a \$ 250.000; e o saldo dos outros resultados abrangentes, que estava em \$ 404.000, passou para \$ 414.600. Assim, a transferência do prejuízo de \$ 10.600 dos outros resultados abrangentes para o resultado do período não muda, efetivamente, o total do patrimônio líquido, mas como o resultado líquido é mostrado pelo valor diminuído dessa importância, é necessário recolocá-la na



mutação do patrimônio líquido.

b) Na demonstração do resultado do período, a última linha será mostrada por \$ 272.000, porque, a partir desse Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o lucro líquido consolidado do período é o global, incluindo a parte pertencente aos não controladores no resultado das controladas, mas é obrigatória a evidenciação de ambos os valores: o pertencente aos sócios da controladora e o pertencente aos que são sócios apenas nas controladas, como se vê na mutação acima (\$ 250.000 e \$ 22.000, respectivamente nas antepenúltima e penúltima colunas).

c) O Pronunciamento exige a mesma evidenciação quanto ao **resultado abrangente** total, o que está evidenciado também no exemplo acima: \$ 414.600 é a parte dos sócios da controladora e \$ 28.000 a parte dos sócios não controladores nas controladas, totalizando \$ 442.600 para o período.

d) As mutações que aparecem após o resultado abrangente total correspondem a mutações internas do patrimônio líquido, que não alteram, efetivamente, seu total. Poderia inclusive esse conjunto ser intitulado “mutações internas do patrimônio líquido” ou semelhante, ou ficar sem título como está no próprio exemplo.

e) Os saldos das contas que compõem a segunda, a terceira e a quinta colunas devem ser evidenciados em quadro à parte ou em nota adicional; no caso de nota, pode ser assim divulgada:

“(1) Saldos finais (iniciais): Reserva Excedente de Capital, \$ 80.000; Gastos com Emissão de Ações, \$ 7.000; Reserva de Subvenção de Investimentos, \$ 10.000; Ações em Tesouraria \$ 50.000 e Opções Outorgadas Reconhecidas, \$ 60.000. Total, \$ 93.000.

(2) Saldos finais: Reserva Legal, \$ 88.000; Reserva de Incentivos Fiscais, \$ 52.000 e Reserva de Retenção de Lucros (art. 196 da Lei 6404/76), \$ 200.000. Total, \$ 340.000.

(3) Saldos finais: Reservas de Reavaliação, \$ 234.600; Ajustes de Avaliação Patrimonial, \$ 68.000 e Ajustes de Conversão Acumulados, (\$ 80.000). Total, \$ 382.600.”

f) Os saldos de que trata a letra d) podem, alternativamente, ser evidenciados em quadros, com suas mutações analiticamente evidenciadas:

Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reserva de Excedente de Capital	Gastos com Emissão de Ações	Reserva de Subvenção de Investimentos	Ações em Tesouraria	Opções Outorgadas Reconhecidas	Contas do Grupo (1)
Saldos Iniciais	50.000	-5.000	100.000	-70.000	5.000	80.000
Aumento de Capital	-35.000		-15.000			-50.000
Gastos com Emissão de Ações		-7.000				-7.000
Opções Outorgadas Reconhecidas					30.000	30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas				-20.000		-20.000
Ações em Tesouraria Vendidas				60.000		60.000
Saldos Finais	15.000	-12.000	85.000	-30.000	35.000	93.000



CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 624, DE 28 DE JANEIRO DE 2009

Reservas de Lucros (2)	Reserva Legal	Reserva p/ Expansão	Reserva de Incentivos Fiscais	Contas do Grupo (2)
Saldos Iniciais	110.000	90.000	100.000	300.000
Aumento de Capital			-100.000	-100.000
Constituição de Reservas	12.500	108.500	19.000	140.000
Saldos Finais	122.500	198.500	19.000	340.000

Outros Resultados Abrangentes (3)	Reservas de Reavaliação	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Ajustes de Conversão Acumulados	Contas do Grupo (3)
Saldos Iniciais	195.000	125.000	-50.000	270.000
Ajustes Instrumentos Financeiros		-60.000		-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros		20.000		20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas		24.000		24.000
Ajustes de Conversão do Período			260.000	260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período			-90.000	-90.000
Reclassif. p/ Resultado - Aj. Instrum. Financ.		10.600		10.600
Realização da Reserva Reavaliação	-78.800			-78.800
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação	26.800			26.800
Saldos Finais	143.000	119.600	120.000	382.600

g) O exemplo acima é sucinto e não contém, apenas por simplicidade, muitas das demais informações obrigatórias na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, como dividendo por classe e espécie de ação, informações comparativas, etc.

h) A mesma demonstração da mutação do patrimônio líquido acima mostrada poderia ser remontada com a demonstração do resultado abrangente total na última coluna, como a seguir:



	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora	Participação dos Não Controladores no Pat. Líq. das Controladas	Patrimônio Líquido Consolidado	Demonstração do Resultado Abrangente Total da Companhia
Saldos Iniciais	1.000.000	80.000	300.000	-	270.000	1.650.000	158.000	1.808.000	-
Aumento de Capital	500.000	-50.000	100.000	-	-	350.000	32.000	382.000	-
Gastos com Emissão de Ações	-	-7.000	-	-	-	-7.000	-	-7.000	-
Opções Outorgadas Reconhecidas	-	30.000	-	-	-	30.000	-	30.000	-
Ações em Tesouraria Adquiridas	-	-20.000	-	-	-	-20.000	-	-20.000	-
Ações em Tesouraria Vendidas	-	60.000	-	-	-	60.000	-	60.000	-
Dividendos	-	-	-	162.000	-	-162.000	-13.200	-175.200	-
Transações de Capital com os Sócios						251.000	18.800	269.800	
Ajustes Instrumentos Financeiros	-	-	-	-	-60.000	-60.000	-	-60.000	-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros	-	-	-	-	20.000	20.000	-	20.000	20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas	-	-	-	-	24.000	24.000	6.000	30.000	30.000
Ajustes de Conversão do Período	-	-	-	-	260.000	260.000	-	260.000	260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período	-	-	-	-	-90.000	-90.000	-	-90.000	-90.000
Outros Resultados Abrangentes					154.000	154.000	6.000	160.000	160.000
Ajustes de Instrum. Financ. Reclassificado p/ Resultado	-	-	-	-	10.600	10.600	-	10.600	10.600
Realização da Reserva Reavaliação	-	-	-	78.800	-78.800	0	-	-	-
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação	-	-	-	-26.800	26.800	0	-	-	-
Reclassificações de Resultados Abrangentes						10.600	-	10.600	10.600
Lucro Líquido do Período	-	-	-	250.000	-	250.000	22.000	272.000	272.000
Constituição de Reservas	-	-	140.000	140.000	-	0	-	-	-
Saldos Finais	1.500.000	93.000	340.000	0	382.600	2.315.600	204.800	2.520.400	442.600
Resultado Abrangente dos Não Controladores							(6.000 + 22.000)		<u>28.000</u>
Resultado Abrangente dos Sócios da Controladora									414.600

(b) a nova redação do Apêndice A do CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis, passa a ser identificada como Apêndice A(R).

6. CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

Fica excluído o item 3 do CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, como aprovado em 06 de novembro de 2009.

De:



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

DELIBERAÇÃO CVM Nº 624, DE 28 DE JANEIRO DE 2009

3. Este Pronunciamento também deve ser aplicado na contabilização de investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, quando o investidor opta ou é exigido por regulamentação local, a apresentar as demonstrações contábeis separadas.

Para:

3. (Eliminado)