



Departamento de Práticas Profissionais – DPP

Lei 11.638/07 e Normativos Emanados do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC

Dezembro de 2009

AUDIT

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

Agenda de Apresentação

- Lei 11.638/07;
- CPCs, Orientações e Instruções Aprovadas;
- CPCs, Orientações e Instruções em Audiência Pública.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça

1

Lei 11.638/07 e Pronunciamentos Técnicos - CPCs

1. Lei das S.A. - 6.404/76, Lei 11.638/07 e Medida Provisória 449/08, posteriormente transformada na Lei 11.941/09.
2. Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

2

1.1 Práticas Contábeis no Brasil

- A partir da Lei 11.638/07 as normas contábeis emitidas pela CVM deverão estar em linha com os padrões internacionais de contabilidade emanados do IASB (Artigo 177, parágrafo 3º da Lei 6.404/76).
- Convergência gradativa das normas locais de contabilidade para o padrão internacional.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Abrasca, Apimec, Fipecafi, Ibracon, CFC e BMF/Bovespa)



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

3

1.2 Definição de Empresas de Grande Porte

- **Sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum, que tiverem ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta total acima de R\$ 300 milhões no exercício social anterior;**
- **Estas sociedades, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, deverão seguir a Lei 11.638/07 e deverão ter suas demonstrações financeiras (demonstrações contábeis) auditadas;**
- **Obrigação de publicação: Restrito as sociedades anônimas.**



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

4

1.3 Mudanças nas Práticas Contábeis – Leis 11.638 e 11.941

Principais alterações nas práticas contábeis e legislação societária

- Demonstração do Fluxo de Caixa substitui a DOAR;
- Demonstração do Valor Adicionado, para as Cias. Abertas (Não convergente com o IFRS);
- Criação do ativo intangível;
- Extinção do ativo diferido;
- Criação do Ajuste de Avaliação Patrimonial;



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

5

1.3 Mudanças nas Práticas Contábeis

- Proibição de reavaliações – as existentes podem permanecer até a completa realização ou serem estornadas (Não convergente com IFRS);
- Ajuste a valor presente de direitos e obrigações de longo prazo;
- Ajuste de redução ao valor de recuperação de ativos permanentes – *impairment*;
- Destinação obrigatória dos lucros no final do exercício;



1.3 Mudanças nas Práticas Contábeis

- Incentivos fiscais - não transitará mais diretamente por patrimônio líquido, e sim por resultado;
- Arrendamento mercantil - arrendamento financeiro versus arrendamento operacional;
- Prêmio de debêntures - ajustará o custo financeiro pelo prazo.



1.3 Mudanças nas Práticas Contábeis

- Extinção do resultado de exercícios futuros;
- Contabilização de instrumentos financeiros pelo valor justo;
- Excluiu o resultado não operacional da demonstração de resultados;
- Lançamentos de ajustes decorrentes da Lei 11.638/07 não terão efeitos tributários (RTT – Regime Tributário de Transição).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

8



A – Pronunciamentos Técnicos aprovados até 16.12.2009

© 2009 KPMG Auditoria Independente, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

9

Status do Trabalho do CPC - Atualizado até 16/12/2009

Pronunciamentos vigentes em 2009	14
Pronunciamentos aprovados (<i>incluí os Pronunciamentos vigentes e não incluí as orientações e interpretações</i>)	40
Pronunciamentos, Orientações e Interpretações com audiência pública encerrada	14
Pronunciamentos em audiência pública	4



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

10

CPC – Pronunciamentos vigentes

Pronunciamentos	CVM	CFC	BACEN	SUSEP
Pronunciamento Conceitual Básico do CPC <i>Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis</i>	Delib. 539/08	NBC T 1 – Res 1.121/08		Circ. 379/08
CPC 01 <i>Redução ao Valor Recuperável dos Ativos</i>	Delib. 527/07	NBC T 19.10 – Res. 1.110/07	Res. 3.566/08	Circ. 379/08
CPC 02 <i>Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis</i>	Delib. 534/08	NBCT 7 – Res 1.120/08 e Res. 1.164/09		Circ. 379/08
CPC 03 <i>Demonstração dos Fluxos de Caixa</i>	Delib. 547/08	NBC T 3.8 – Res. 1.125/08	Res. 3.604/08	Circ. 379/08



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

11

CPC – Pronunciamentos vigentes

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 04 <i>Ativo Intangível</i>	Delib. 553/08	NBC T 19.8 – Res. 1.139/08 e NBC T 19.8 IT 1 Res 1.140/08		Circ. 379/08
CPC 05 <i>Divulgação sobre Partes Relacionadas</i>	Delib. 560/08	NBC T 17 – Res. 1.145/08	Res. 3.750/09	Circ. 379/08
CPC 06 <i>Operações de Arrendamento Mercantil</i>	Delib. 554/08	NBC T 10.2 – Res. 1.141/08		Circ. 379/08
CPC 07 <i>Subvenção e Assistência Governamentais</i>	Delib. 555/08	NBC T 19.4 – Res 1.143/08		Circ. 379/08



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

12

CPC – Pronunciamentos vigentes

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 08 <i> Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários</i>	Delib. 556/08	NBC T 19.14 – Res. 1.142/08		Circ. 379/08
CPC 09 <i>Demonstração do Valor Adicionado</i>	Delib. 557/08	NBC T 3.7 – Res.1.138/08 e Res 1.162/09		Circ. 379/08
CPC 10 <i>Pagamento Baseado em Ações</i>	Delib. 562/08	NBC T 19.15 - Res. 1.149/09		Circ. 379/08
CPC 12 <i>Ajuste a Valor Presente</i>	Delib. 564/08	NBC T 19.17 - Res. 1.151/09		Circ. 379/08
CPC 13 <i>Adoção inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08</i>	Delib. 565/08	NBC T 19.18 - Res. 1.152/09		Circ. 379/08



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

13

CPC – Pronunciamentos e Orientações vigentes

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 14 <i>Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação</i>	Delib. 566/08	NBCT 19.19 - Res. 1.153/09		Circ. 379/08
OCPC 01 <i>Entidades de incorporação imobiliária</i>	Delib. 562/08	NBCT 19.15 - Res. 1.149/09		Circ. 379/08
OCPC 02 <i>Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008</i>	Delib. 561/08	NBCT 10.23 - Res. 1.154/09		Circ. 379/08



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

14

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
Pronunciamento Técnico PME <i>Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs)</i>		NBCT 19.41 Res. 1.255/09		
CPC 11 <i>Contrato de Seguro</i>	Delib. 563/08	NBCT 19.16 - Res. 1.150/09		Circular 379/08
CPC 15 <i>Combinação de negócios</i>	Delib. 580/09	NBCT 19.23 - Res. 1.175/09		
CPC 16 <i>Estoques</i>	Delib. 575/09	NBCT 19.20 - Res. 1.170/09		
CPC 17 <i>Contratos de Construção</i>	Delib. 576/09	NBCT 19.21 - Res. 1.171/09		



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

15

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 18 Investimento em Coligada e em Controlada	Delib. 605/09			
CPC 19 Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)	Delib. 606/09			
CPC 20 Custos de Empréstimos	Delib. 577/09	NBC T 19.22 - Res. 1.172/09		
CPC 21 Demonstração Intermediária	Delib. 581/09	NBC T 19.24 - Res. 1.174/09		



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

16

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 22 Informações por Segmento	Delib. 582/09	NBC T 19.25 - Res. 1.176/09		
CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Delib. 592/09	NBC T 19.11 - Res. 1.179/09		
CPC 24 Evento Subsequente	Delib. 593/09	NBC T 19.12 - Res. 1.184/09		
CPC 25 Provisão e Passivo e Ativo Contingentes	Delib. 594/09	NBC T 19.7 - Res. 1.180/09		



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

17

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis	Delib. 595/09	NBC T 19.27 - Res. 1.185/09		
CPC 27 Ativo Imobilizado	Delib. 583/09	NBC T 19.1 - Res. 1.177/09		
CPC 28 Propriedade para Investimento	Delib. 584/09	NBC T 19.26 - Res. 1.178/09		
CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola	Delib. 596/09	NBC T 19.29 - Res. 1.186/09		



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

18

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 30 Receitas	Delib. 597/09	NBC T 19.30 - Res. 1.187/09		
CPC 31 Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Delib. 598/09	NBC T 19.28 - Res. 1.188/09		
CPC 32 Tributos sobre Lucro	Delib. 599/09	NBC T 19.2 - Res. 1.189/09		
CPC 33 Benefícios a Empregados	Delib. 600/09	NBC T 19.31 - Res. 1.193/09		
CPC 35 Demonstrações Separadas	Deliberação 607/09			



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

19

CPC – Pronunciamentos aprovados

<i>Pronunciamentos</i>	<i>CVM</i>	<i>CFC</i>	<i>BACEN</i>	<i>SUSEP</i>
CPC 36 Demonstrações Consolidadas	Deliberação 608/09			
CPC 38 Instrumento Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Deliberação 604/09	NBC T 19.32 - Res. 1.196/09		
CPC 39 Instrumentos Financeiros: Apresentação	Deliberação 604/09	NBC T 19.33 - Res. 1.197/09		
CPC 40 Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Deliberação 604/09	NBC T 19.34 - Res. 1.198/09		
CPC I 08 Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	Deliberação 601/09			
OCPC 03 Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 03/09	IT 02 - Res. 1.199/09		



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

20



Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações aprovados até 30.11.2009 (Exceto OCPC 02)

© 2009 KPMG Auditoria Independente, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

21

CPC 15 – Combinação de Negócios

- **Correlacionado com a Norma Internacional IFRS 3 – Business Combination**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 580/09); e
 - CFC (NBC T 19.23 – Resolução 1.175/09) ;
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 15 – Combinação de Negócios

Objetivo

Estabelece princípios e exigência da forma como uma entidade adquirente:

- (a) Reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;
- (b) Reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa (deságio); e
- (c) Determina as informações que devem ser divulgadas relativas a uma combinação de negócios.



CPC 15 – Combinação de Negócios

Definição de negócio

Consiste de **inputs** (entradas de recursos) e processos **capazes** de gerar **outputs** (saídas) capazes de **gerar retornos** na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos diretamente aos seus investidores, proprietários, membros ou participantes.

Definição de Combinação de Negócios

Operação ou outro evento em que o adquirente **obtem o controle** de um ou mais negócios por meio de transferência de caixa ou equivalentes de caixa, assunção de passivo, emissão de instrumentos patrimoniais e outras formas de contraprestação.

Exclui aquisições de ativos que **não** constituam **negócios**, combinações entre entidades sob **controle comum** e **joint ventures**.



CPC 15 – Combinação de Negócios

Identificação de Combinação de Negócios e Aplicação do Método de Compra

A aplicação do **método da aquisição** exige:

- Identificação do **adquirente**;
- Determinação da **data de aquisição**;
- **Reconhecimento e mensuração** de **ativos** identificáveis adquiridos, dos **passivos** assumidos e das **participações** societárias de **não controladores** na adquirida; e
- **Reconhecimento e mensuração** do **ágio** por rentabilidade futura (goodwill) ou ganho proveniente de compra vantajosa (**deságio**).



CPC 15 – Combinação de Negócios

Mensuração e Reconhecimento

- **Ativos** identificáveis adquiridos e **passivos** assumidos:
 - avaliados ao **valor justo** na data da aquisição com limitadas exceções (exemplos: ativos contingentes).
- **Participações de não controladores:**
 - avaliadas ao **valor justo** na data da aquisição **ou**
 - **parcela** proporcional do **valor justo dos ativos líquidos** (alternativa eletiva em cada aquisição e pode gerar diferente goodwill).
- **Custos de aquisição: Resultado** (exceto custo de emissão de títulos de dívidas e patrimoniais).

Combinação de negócios realizada em estágios.

Reavaliar **participação anterior** ao **valor justo** na data da aquisição, com **ganho/perda** no **resultado**.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

26

CPC 15 – Combinação de Negócios

Período de Mensuração

- Entidade pode reportar valores provisórios, mas deve **ajustar retrospectivamente (fatos e circunstâncias existentes na data da aquisição)**.
- **Não** pode **exceder um ano** da **data da aquisição**.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

27

CPC 16 – Estoques

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 2 – Inventories**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 575/09); e
 - CFC (NBC T 19.20 – Resolução 1.170/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 16 – Estoques

Objetivo

O objetivo deste pronunciamento é definir os procedimentos contábeis relativos ao reconhecimento e mensuração de ativos de estoques até a sua realização por meio de venda ou baixa.

Definição

Estoques são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, em processo de produção para venda ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Escopo

Este pronunciamento se aplica a todos os estoques com exceção de produção em andamento de contratos de construção, instrumentos financeiros, ativos biológicos relacionados com atividade agrícola. Também não se aplica na mensuração de estoques mantidos por produtores de: produtos agrícolas e florestais; produtos agrícolas após ponto de colheita; minerais e produtos minerais e estoques mantidos por comerciantes de commodities que mensuram seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda.



CPC 16 – Estoques

Mensuração do estoque

- Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de **custo** ou pelo **valor realizável líquido**, dos dois **o menor**.
- Em **cada período** de reporte é feita **nova avaliação**.
- O valor de **custo** do estoque deve **incluir** todos os custos de **aquisição** e de **transformação**, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua **condição** e **localização atuais**.
- Requerido uso de **PEPS ou custo médio** ponderado (exceto quando for apropriado uso de custo específico). UEPS não é permitido.
- Consistência** é requerida no critério de custeio para estoques que tenham mesma **natureza e uso semelhantes**.
- Custo de empréstimos** e **ajuste a valor presente** são reconhecidos conforme os respectivos CPCs.



CPC 16 – Estoques

Reconhecimento como despesa no resultado

- Quando os estoques são **vendidos**, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva **receita** é reconhecida.
- Qualquer **redução** do saldo de um estoques para o **valor realizável líquido**, e todas as perdas de estoque devem ser reconhecidas como despesa do **período** em que as perdas **ocorrerem**. Qualquer **reversão** de redução do valor do estoque, proveniente de **aumento no valor realizável líquido**, deve ser registrada como **redução** do item em que foi **reconhecida a despesa** ou a perda, no **período** em que a reversão **ocorrer**.
- Alguns itens de estoques **podem ser transferidos** para outras contas do ativo, como por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.



CPC 17 – Contratos de Construção

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 11 – Construction Contracts**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 576/09); e
 - CFC (NBC T 19.21 – Resolução 1.171/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 17 – Contratos de Construção

O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção, restauração ou destruição de ativos, pela ótica da contratada.

Um ponto crítico é o reconhecimento de receitas e despesas correspondentes durante os períodos de execução da obra.

Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que sejam inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função do seu propósito ou uso final.

Um contrato de construção pode ser firmado nas modalidades preço fixo, custo mais margem (*cost plus*) ou de outras formas.

Contratos de construção devem ser combinados ou segregados para fins de contabilização, dependendo das características específicas.



CPC 17 – Contratos de Construção

O reconhecimento da **receita e da despesa** é feito pelo **método da porcentagem completada**, calculada pela **proporção dos custos** contratuais **incorridos** em cada etapa e dos **custos totais** orçados, ou pela execução de **proporção física** do trabalho contratado ou pela **medição do trabalho** executado, conforme a natureza do contrato e dos custos de sua execução.

Pagamentos a fornecedores e **recebimento** de clientes **não** devem servir de **parâmetro** para mensuração de receitas e custos.

Quando o encerramento do contrato de construção **não puder** ser **confiavelmente estimado**, a **receita** é reconhecida até o ponto em que for **provável** que os **custos incorridos** do contrato serão **recuperados** e os **custos** do contrato devem ser reconhecidos como despesa no período em que são **incorridos**, ou seja, não há reconhecimento do lucro até que essa incerteza seja retirada.

Uma **perda esperada** no contrato de construção deve ser reconhecida **imediatamente**.

Contratos de construção em geral podem ser **confiavelmente estimados** (e conseqüentemente contabilizados), quando:

- **receita** mensurada confiavelmente ;
- provável que **benefícios econômicos** fluirão ; e
- **despesas** incorridas e a incorrer são **confiavelmente mensuradas**.



CPC 18 – Investimento em Coligada e Controlada

- **Correlacionado com a norma internacional IAS 28 – Investments in Associates**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 605/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM).



CPC 18 – Investimento em Coligada e Controlada

Aplicável a contabilização de investimentos em coligadas e controladas, exceto os investimentos mantidos por organizações de capital de risco, fundos mútuos, fundos de investimentos e semelhantes, os quais no reconhecimento inicial (i) tenham sido designados pelo valor justo por meio do resultado (ii) ou classificados como instrumento financeiro mantidos para negociação nos termos do CPC 38.

Coligada é uma entidade sobre a qual o investidor tem **influência significativa**, mas **não controla** ou **controla em conjunto**.

Controlada é uma entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores.

Influência significativa é o poder de participar nas **decisões financeiras e operacionais** de uma entidade, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas. Se o investidor detém participação de capital **acima de 20%**, **presume-se** que ele tenha **influência significativa**.

Investimento em coligadas e controladas é avaliado pelo **método da equivalência patrimonial**, inicialmente reconhecido pelo custo e aumentado ou diminuído pelo reconhecimento na participação do investidor nos resultados. As demonstrações contábeis da coligada podem ter **defasagem de até 60 dias** de acordo com a Lei das S.A. (**Normas Internacionais** prevê diferença **de até 90 dias**).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

36

CPC 18 – Investimento em Coligada e Controlada

Quando o valor do **investimento** em **coligada** avaliado pela equivalência patrimonial atingir **zero** em decorrência de prejuízos sucessivos, o investidor **suspende o** reconhecimento de **perdas futuras**, **exceto** se tiver **obrigações legais ou construtivas** de fazer pagamentos em nome da coligada, situação em que deverá ser constituída uma provisão para perda de investimento.

No caso de **controlada**, a **controladora** em qualquer hipótese constituirá provisão para perda de investimentos se o patrimônio líquido da **investida** estiver descoberto (negativo).

Na **aquisição** do investimento, diferenças entre o **custo** do investimento e a **parte** do investidor **no valor justo** líquido dos ativos e passivos identificáveis da coligada devem ser reconhecido como **ágio** fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) o qual **não** deve ser **amortizado**, e se **deságio**, reconhecido como **receita** do período.

Um investidor deve **suspender** a avaliação com base no **método da equivalência patrimonial** se **perder influência** significativa numa coligada, e a partir de então deve contabilizar o investimento como um **instrumento financeiro** avaliado pelo **valor justo** de acordo com os requisitos do CPC 38.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

37

CPC 18 – Investimento em Coligada e Controlada

Investimentos em coligadas após a aplicação do método da equivalência patrimonial, o investidor deve aplicar os requisitos do Pronunciamento Técnico **CPC 38** – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração para determinar a necessidade de reconhecer alguma perda adicional por redução ao valor recuperável do investimento líquido total desse investidor na coligada.

Em função de o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*), integrar o valor contábil do investimento em uma coligada, ele não será testado separadamente em relação ao seu valor recuperável, isto é, o valor contábil total do investimento (inclusive com o ágio) será testado como um único ativo.

O valor recuperável de um investimento em uma coligada é determinado para cada entidade investida, a menos que a entidade não gere entradas de caixa de forma independente de outras entidades.



CPC 19 – Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 31 – *Interests in Joint Ventures***
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 606/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM).



CPC 19 – Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

Pronunciamento aplicável na **contabilização** das participações em empreendimentos controlados em conjunto e na **divulgação** dos ativos, passivos, receitas e despesas desses empreendimentos nas demonstrações contábeis dos **empreendedores e investidores**, independentemente da estrutura ou forma sob a qual as atividades do empreendimento controlado em conjunto são executadas.

Controle conjunto é o compartilhamento do controle, **contratualmente estabelecido**, sobre uma atividade econômica e que existe somente quando as **decisões estratégicas, financeiras e operacionais** relativas à atividade exigirem o **consentimento unânime** das partes que compartilham o controle (os empreendedores).



CPC 19 – Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

Empreendedores devem reconhecer suas participações em investimentos controlados em conjunto por meio de **consolidação proporcional** e **equivalência patrimonial** no caso de **demonstrações contábeis individuais**.

Na **consolidação proporcional** o investidor pode reconhecer sua parte no empreendimento "**linha a linha**" junto com os demais itens das demonstrações financeiras, ou cada item do empreendimento separadamente.

Exceções à consolidação proporcional ou a equivalência patrimonial ocorrem quando a entidade controlada em conjunto for classificada como **disponível para venda**, ou a entidade **deixar de ser controlada em conjunto**.

Na hipótese da controlada em conjunto **deixar de ser controlada em conjunto**, mas o empreendedor manter **influência significativa** deve ser observado o **CPC – 18** / Investimento em Coligada, **caso contrário** deve ser observado o **CPC 38** – Instrumentos Financeiros.

Na hipótese da **controlada em conjunto tornar-se controlada** deverão ser observados os pronunciamentos **CPC 35** – Demonstrações Separadas ou **CPC 36** – Demonstrações Consolidadas e o Pronunciamento Técnico **CPC 15** – Combinação de Negócios.



CPC 19 – Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

Quando um **empreendedor** efetua **transações** com a entidade controlada em conjunto deve reconhecer **ganhos ou perdas** somente **relativos a parte** dos **demais controladores** em conjunto.

Quando um **empreendedor compra ativos** da entidade controlada em conjunto ele **não** deverá **reconhecer** a sua parte nos **lucros** até que o **produto** adquirido seja **revendido** a uma **parte não relacionada**, entretanto deve **reconhecer** sua parte no **prejuízo imediatamente** a transação.



CPC 20 – Custos de Empréstimos

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 23 – Borrowing Costs**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 577/09); e
 - CFC (NBC T 19.22 – Resolução 1.172/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 20 – Custos de Empréstimos

Custos de empréstimos que são **diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou a produção de ativo qualificável** são parte integrante do custo deste ativo e, portanto devem ser **capitalizados**.

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de **tempo substancial** para ficar **pronto** para seu uso ou venda. São exemplos de ativo qualificável, estoques, planta industrial, usina de geração de energia, ativos intangíveis e propriedades para investimento.

Exceções:

- Ativo **mensurado** ao **valor justo** (ativos biológicos);
- **Estoques** produzidos em **larga escala**;
- **Ativos financeiros**;
- **Ativos prontos para uso ou venda**.



CPC 20 – Custos de Empréstimos

Os custos dos empréstimos objeto de capitalização **incluem**:

- **Encargos financeiros** calculados com base no método da **taxa efetiva** de juros;
- **Encargos financeiros** relativos a contratos de **arrendamento mercantil financeiro** conforme o CPC 06; e
- **Variações cambiais** decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira na medida em que elas são consideradas como **ajustes**, para mais ou para menos, do **custo dos juros**.



CPC 20 – Custos de Empréstimos

Na medida em que a entidade toma emprestados recursos **especificamente** com o propósito de **obter** um **ativo qualificável**, deve determinar o montante de custos dos empréstimos **elegíveis** para capitalização como sendo aquele incorrido durante o **período necessário para completar o ativo qualificável**, **menos** qualquer **receita financeira** derivada da aplicação temporária dos recursos.

A medida que a entidade toma recursos emprestados de maneira **genérica** e utiliza-os com o propósito de **obter** um **ativo qualificável**, a entidade deve utilizar uma **taxa** de capitalização com base na **média ponderada** dos custos de **empréstimos** aplicáveis aos empréstimos da entidade que estiverem **vigentes** durante o **período da conclusão** do **ativo qualificável**.

O **montante** capitalizado está **limitado** ao custo de **empréstimos incorridos** durante o período.



CPC 21 – Demonstração Intermediária

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 34 – Interim Financial Reporting**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 581/09); e
 - CFC (NBC T 19.24 – Resolução 1.174/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 21 – Demonstração Intermediária

Demonstração contábil intermediária é aquela que contém demonstrações contábeis **completas** ou demonstrações **condensadas** de um período **inferior ao exercício social** completo da entidade.

Conteúdo mínimo de uma demonstração contábil intermediária **condensada**:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado;
- Demonstração do resultado abrangente;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- Notas explicativas selecionadas.

A demonstração financeira intermediária condensada **presume** que o leitor tem **acesso** à **demonstração contábil anual** e, portanto, foca em **novas atividades/fatos relevantes** ocorridos **no período**, mas não duplica informações previamente reportadas.

Se a entidade está sujeita à apresentação de **lucro por ação básico e diluído**, tal apresentação deve ser feita.

A demonstração financeira intermediária deve ser **consolidada se** a demonstração financeira **anual for consolidada**. A CPC 21 **não requer nem proíbe** demonstração financeira **separada** ou **individual** da controladora.



CPC 21 – Demonstração Intermediária

Apresentação das demonstrações financeiras intermediárias:

- **Balanço** patrimonial **intermediário** deve ser comparado com o do **final** do **exercício social anterior**;
- Demonstração do **resultado** e do **resultado abrangente** devem se referir ao **período** intermediário **corrente** e ao **acumulado do ano** a serem **comparadas** com **iguais períodos** do exercício social **anterior**;
- A DMPL e o DFC devem conter pelo menos as informações **acumuladas do ano** e do **exercício social anterior** com o qual se comparam.



CPC 21 – Demonstração Intermediária

A entidade deve aplicar as **mesmas políticas contábeis** no seu relatório intermediário que as das demonstrações contábeis anuais.

Alteração de política contábil **requer reapresentação** de DFs de períodos **intermediários anteriores** do **ano corrente** e **períodos comparativos de anos anteriores** (quando impraticável, a partir da 1ª data aplicável).

A **frequência** dos relatórios intermediários, anual, semestral ou trimestral, **não** deve **afetar** a mensuração dos **resultados anuais**.



CPC 22 – Informações por Segmento

- **Correlacionado com a Norma Internacional IFRS 8 – Operating Segments**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 582/09); e
 - CFC (NBC T 19.25 – Resolução 1.176/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 22 – Informações por Segmento

Princípio fundamental: A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das DFs avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nos quais está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

Alcance, DFs da entidade:

- i) cujos instrumentos de dívida ou patrimonial sejam negociados em mercado de capitais; ou
- ii) que tenham sido depositadas, ou estejam em vias de, na CVM ou em outros reguladores, com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumento em mercado de capitais.

Um segmento operacional é um componente da entidade:

- (a) que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas e incorrer em despesas (incluindo receitas e despesas relacionadas com transações com outros componentes da mesma entidade);
- (b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal gestor das operações da entidade para a tomada de decisões sobre recursos a serem alocados ao segmento e para a avaliação do seu desempenho; e
- (c) para o qual haja informação financeira individualizada disponível.

Quando houver dúvida na definição dos segmentos (estrutura matricial, por exemplo), a decisão deve levar em conta o princípio fundamental.



CPC 22 – Informações por Segmento

Agregação: dois ou mais segmentos operacionais podem ser agregados se a agregação for compatível com o princípio fundamental, se os segmentos tiverem características econômicas semelhantes e se forem semelhantes em relação a cada um dos seguintes aspectos:

- a) natureza dos produtos ou serviços;
- b) natureza dos processos de produção;
- c) tipo ou categoria de clientes dos seus produtos e serviços;
- d) métodos usados para distribuir os seus produtos ou prestar os serviços; e
- e) se aplicável, a natureza do ambiente regulatório, por exemplo, bancos, seguros ou serviços de utilidade pública.



CPC 22 – Informações por Segmento

Parâmetros mínimos quantitativos

A entidade deve **divulgar separadamente** as informações sobre um **segmento operacional** que atenda a **qualquer um** dos seguintes parâmetros:

- (a) **Receita** de clientes externos ou intersegmentos, é igual ou superior a **10%** de sua **receita combinada** (interna e externa) de todos os segmentos operacionais;
- (b) O montante em termos absolutos do **lucro ou prejuízo** apurado é igual ou superior a **10%** do maior em termos absolutos, dos seguintes montantes:
 - (i) **lucro** apurado **combinado** de todos os segmentos operacionais que não apresentaram prejuízo; e
 - (ii) **prejuízo** apurado **combinado** de todos os segmentos operacionais que apresentaram prejuízos.



CPC 22 – Informações por Segmento

(c) Os **ativos** são iguais ou superiores a **10%** dos **ativos combinados** de todos os segmentos operacionais.

Segmentos reportáveis devem representar **ao menos 75% da receitas externas** da entidade.

Equipes devem estar atentas à diferença entre **combinado** e **consolidado**.

Quando do surgimento de um **novo segmento** ou **re-estruturação**, as **informações anteriores** devem ser **apresentadas** para **fins comparativos** (inclusive para períodos intermediários).



CPC 22 – Informações por Segmento

Divulgação: a entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a cada período para o qual seja apresentada demonstração do resultado abrangente:

- (a) **fatores** gerais para **identificação** dos **segmentos** e **tipo** de **produtos** e **serviços**;
- (b) informações sobre o **resultado** dos segmentos, os respectivos **ativos**, os **passivos** e as **bases de mensuração**; e
- (c) **conciliações** das **receitas** totais dos segmentos, do **resultado**, dos seus **ativos** e **passivos** e outros itens materiais com os montantes correspondentes nas DFs da entidade.

Algumas **informações gerais** devem ser divulgadas, mesmo que a entidade tenha apenas um único segmento reportável, quais sejam: (i) **receitas provenientes de cada produto e serviço**; (ii) **informações geográficas** e (iii) **dependência de clientes**.



CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 592/09); e
 - CFC (NBC T 19.11 – Resolução 1.179/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança de política contábil ocorre quando for exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação ou resultar em informações mais confiáveis, e deverá gerar efeitos retrospectivos nas DFs. Requer divulgação ampla, inclusive efeitos em períodos passados.



CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Quando a entidade não antecipar adoção de nova norma já emitida, deverá divulgar: (a) tal fato e (b) possível impacto decorrente de sua aplicação (ou explicação acerca da impossibilidade).

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorrem de nova informação ou inovações. Geram efeitos prospectivos. Requer divulgação de efeitos em períodos subsequentes.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas DFs de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- a) estava disponível quando da autorização para divulgação das DFs desses períodos; e
- b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração nessas DFs.

Geram efeitos retrospectivos. Requer divulgação ampla, inclusive efeitos em períodos passados.



CPC 24 – Evento Subsequente

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 10 – Events after the Reporting Period**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 593/09); e
 - CFC (NBC T 19.12 – Resolução 1.184/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC)



CPC 24 – Evento Subsequente

Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é o evento que ocorre entre a **data base** das demonstrações contábeis e a **data na qual é autorizada** a emissão dessas demonstrações.

Dois tipos de eventos podem ser identificados:

(a) os que evidenciam **condições** que já **existiam** na **data final** do período a que se referem as demonstrações contábeis;

(b) os que são indicadores de **condições** que **surgiram subsequentemente** ao **período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis.

A entidade deve **divulgar** a **data** e **quem autorizou a emissão** das DFs (os usuários sabem que as DFs não refletem eventos posteriores a essa data).



CPC 24 – Evento Subsequente

Eventos subsequente que originam ajustes nas demonstrações contábeis

A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que **já existiam na data final do período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis.

Exemplos:

- A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada a um processo judicial cujo desfecho ou decisão de pagamento após o final do período contábil resulte num valor diferente do provisionado;
- Obtenção de informação após o período contábil indicando que um ativo esta super-avaliado (desvalorizado), devendo neste caso ser constituída provisão para redução ao valor recuperável.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

62

CPC 24 – Evento Subsequente

Eventos subsequente que não originam ajustes nas demonstrações contábeis

A entidade **não** deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que **surgiram após o período contábil** a que se referem as demonstrações contábeis.

Exemplos:

- Flutuação de valor de mercado de investimentos;
- Plano de descontinuidade de uma operação;
- Reestruturação.

No entanto, divulgação é requerida.

Continuidade (única exceção à regra geral)

A deterioração operacional e/ou financeira após o período contábil indica necessidade de considerar se o pressuposto da continuidade é ainda apropriado.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

63

CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 594/09); e
 - CFC (NBC T 19.7 – Resolução 1.180/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

64

CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado a todas as entidades na contabilização de provisões, passivos e ativos contingentes, exceto:

Os que resultem de **contratos a executar**, a menos que o **contrato seja oneroso** ou coberto por outros Pronunciamentos Contábeis.

(a) **Contrato a executar** são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

Contrato oneroso é um contrato em que os **custos inevitáveis** de satisfazer as obrigações do contrato **excedem** os **benefícios econômicos** que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

(b) Este Pronunciamento Técnico não se aplica a situações cobertas por outras normas, por exemplo, instrumentos financeiros abrangidos pelo CPC 38, determinadas provisões tratadas pelo CPC 17 – Contratos de Construção, CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, CPC – 15 Combinação de Negócios, etc.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

65

CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Definições

- **Provisão** é um passivo de prazo ou de valor incerto.
- **Passivo** é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já incorridos, cuja liquidação se espera resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.
- **Obrigação legal** é uma obrigação que deriva de contrato, legislação, ou outra ação de lei.
- **Obrigação não formalizada** é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:
 - Por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, e consequentemente **cria expectativa válida** que cumprirá com essas responsabilidades.



CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Provisão

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- A entidade tem uma **obrigação presente** (legal ou não formalizada) como resultado de **evento passado**;
- Seja **provável** que será necessária uma **saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- Possa ser feita uma **estimativa confiável do valor** da obrigação.



CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Passivo contingente

Passivo contingente é um obrigação que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais **eventos futuros incertos** não totalmente sob controle da entidade; ou

Uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que **não é reconhecida** porque:

- **Não é provável** que uma **saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
- O **valor** da obrigação **não** pode ser **mensurado** com suficiente confiabilidade.

A entidade não deve reconhecer um passivo contingente, mas deve divulgá-lo em nota explicativa, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos.



CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais **eventos futuros incertos** não totalmente sob controle da entidade.

A entidade **não deve reconhecer** contabilmente um ativo contingente.

Contrato oneroso é aquele em que os “**custos inevitáveis**” de satisfazer as obrigações **excedem** os **benefícios econômicos** esperados.

Custos inevitáveis são o **menor** entre:

- custo de cumprir o contrato; ou
- custo de penalidade por não cumprir o contrato.



CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 1 – Presentation of Financial Statements**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 595/09); e
 - CFC (NBC T 19.27 – Resolução 1.185/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

70

CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

Objetivo: Assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades.

Alcance: Todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do CPC.

Aplicável a todos os tipos de entidades que apresentem:

-DF Consolidada (CPC 36); e

-DF Separada (CPC 35).

Este Pronunciamento **não se aplica** à estrutura e ao conteúdo de **demonstrações contábeis intermediárias**, contudo alguns itens contidos neste pronunciamento são aplicáveis.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

71

CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

Componentes exigidos das Demonstrações Financeiras:

- Balanço patrimonial ao final do período;
 - Demonstração do resultado do período;
 - Demonstração do resultado abrangente total do período;
 - Demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
 - Demonstração dos fluxos de caixa do período;
 - Demonstração do valor adicionado (quando aplicável, conforme CPC 09);
 - Notas explicativas.
- O balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando uma entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à reclassificação de itens das DFs, ou ainda quando procede à reclassificação de itens das DFs.



CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos CPCs. Seus componentes incluem:

- a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (veja CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- d) ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- e) ajuste de avaliação patrimonial relativo à efetiva parcela de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge em hedge de fluxo de caixa (ver CPC 38).



CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

Informação comparativa

Informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para **todos** os **valores apresentados** nas DFs do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a **informação narrativa e descritiva** que vier a ser apresentada quando for relevante para a **compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente**.

Reclassificação

Quando a apresentação ou a classificação de itens nas DFs forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:

- a) a natureza da reclassificação;
- b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
- c) a razão para a reclassificação.

Balanco Patrimonial

Este CPC não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada.



CPC 27 – Ativo Imobilizado

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 16 – Property, Plant and Equipment**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 583/09); e
 - CFC (NBC T 19.1 – Resolução 1.177/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 27 – Ativo Imobilizado

Ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais de um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como um ativo com base no custo, se, e apenas se:

- for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Custo é o montante de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.



CPC 27 – Ativo Imobilizado

O custo de um ativo imobilizado compreende:

- Preço de aquisição, à vista, acrescido de impostos não recuperáveis, e deduzido de descontos e abatimentos;
- Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração da entidade;
- Estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual está instalado.



CPC 27 – Ativo Imobilizado

Cada componente do ativo imobilizado deverá ser **depreciado** com base na sua **vida útil estimada**, sendo que cada componente com custo significativo em relação ao custo total deve ser depreciado **separadamente**. O **valor residual** dos itens do ativo imobilizado deve ser considerado no cálculo das despesas de depreciação.

O **valor residual** e a **vida útil** de um ativo devem ser **revisados** pelo menos ao **final de cada exercício**.

O **método de depreciação** deve também ser **revisado** pelo menos ao **final de cada exercício** e se, houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados dentre eles o da **linear**, saldos decrescentes e o método das **unidades produzidas**. A **depreciação não cessa** quando o ativo se torna **ocioso** ou **retirado do uso** normal, mas **só quando**:

- O ativo é **baixado**; ou
- É classificado quando **mantido para venda**.

É **requerida divulgação**, para cada classe de imobilizado, da **movimentação** entre **início** e **final do período**.



CPC 27 – Ativo Imobilizado

Observação do DPP (não faz parte do CPC): A **revisão periódica** da vida útil dos bens em operação, requerida pela Lei 11.638, tem levantado dúvidas quanto à abordagem fiscal a ser adotada e o respectivo **tratamento no IR corrente ou IR diferido**. Alternativas apresentadas:

- Considerar a alteração da vida útil como **efeito da aplicação da Lei 11.638**. Qualquer **redução ou aumento** na despesa de depreciação deveria ser **adicionada/excluída** da base de cálculo do IR e, sobre esta diferença, deveria ser calculado IR diferido; ou
- Considerar a alteração como **mudança de estimativa contábil** (cuja legislação contábil e fiscal já previam anteriormente). Neste caso a despesa de depreciação seria considerada **totalmente dedutível**.

A nossa área de Tax tem orientado os clientes a **formalizar consulta** perante a fiscalização da SRF, quanto ao procedimento que eles entendem adequado e pretendem seguir (em princípio, os 2 approach seriam aceitáveis, dependendo de como cada empresa formaliza e se enquadra em cada situação citada). Caso a resposta da eventual consulta a SRF seja negativa em relação à alternativa pretendida, a recomendação do nosso Tax seria que tal resposta seja base para motivar uma **medida judicial preventiva**. A contabilidade deve refletir o tratamento e approach fiscal adotado, que deve ter o **envolvimento e avaliação da equipe suporte de Tax**.



CPC 27 – Ativo Imobilizado

Um **aspecto operacional** levantado é quanto à necessidade de **reprocessamento do imobilizado** no caso da entidade que adote a alternativa "a". Temos entendido que nessa situação o reprocessamento do **imobilizado** (e, se aplicável, **custeio e resultado**) será necessário.



CPC 28 – Propriedade para Investimento

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 40 – Investment Property**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 584/09); e
 - CFC (NBC T 19.26 – Resolução 1.178/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 28 – Propriedade para Investimento

Definição de propriedade para investimento

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício, ou parte de edifício, ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário no caso de arrendamento financeiro) **para auferir aluguel** ou **para valorização do capital** ou para ambas, e **não para**:

- (a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- (b) Venda no curso ordinário do negócio.

Devem ser classificados no subgrupo Investimentos, dentro do ativo não circulante.



CPC 28 – Propriedade para Investimento

Reconhecimento

A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

- (a) For **provável** que os **benefícios econômicos** futuros associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e
- (b) O **custo** da propriedade para investimento possa ser **mensurado confiavelmente** (incluindo dispêndio diretamente atribuível).

A propriedade para investimento deve ser inicialmente reconhecida pelo seu custo, o qual **não** é aumentado por:

- custos de início de atividades (**start-up**) a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- **Perdas operacionais** incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou
- Quantidades **anormais** de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.



CPC 28 – Propriedade para Investimento

Este Pronunciamento requer que a entidade escolha, após o registro inicial, o **método do valor justo** ou o **método do custo** para avaliar as propriedades para investimento consistentemente no decurso do tempo (exceção no caso de arrendatário que utiliza o imóvel como propriedade para o investimento, quando o método do valor justo torna-se obrigatório).

Mas a entidade que **escolher o método do custo** deve **divulgar o valor justo** da sua propriedade de investimento em cada balanço patrimonial. O valor justo deve, preferencialmente, ser obtido de avaliador independente. O uso concomitante dos dois métodos por uma mesma entidade só é admitido no caso de um deles ser constituído por propriedades financiadas à base de encargo calculado com base no valor justo, ou ainda quando para um investimento específico não seja possível determinar o valor justo confiavelmente.

Variações no valor justo devem ser reconhecidas no **resultado** da entidade.

Alteração voluntária na política contábil deve seguir CPC 23. É **altamente improvável** que alteração de valor justo para custo resulte em apresentação mais apropriada.



CPC 28 – Propriedade para Investimento

Quando houver transferência de um **ativo imobilizado** para **propriedade para investimento**, se este passar a ser **avaliado pelo valor justo**, a diferença acumulada na data da transferência, **se negativa**, deve ser registrada no **resultado do exercício** e, **se positiva**, em **ajustes de avaliação patrimonial**, como parte dos outros resultados abrangentes (exceto se reverter perda anterior por impairment que é reconhecido no resultado).

Na transferência de **propriedade para investimento** avaliada ao valor justo para o **imobilizado**, considera-se **como custo o valor justo** na data da alteração efetiva do uso, e aplicam-se, a partir daí, todas as regras contábeis próprias do ativo imobilizado, inclusive depreciação.

Uma transferência de **estoque** para **propriedade para investimento** pelo **valor justo** gera efeito em **resultado**, se valor justo for diferente do custo contábil.



CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 41 – Agriculture**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 596/09); e
 - CFC (NBC T 19.29 – Resolução 1.186/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

86

CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

Escopo:

- a) Ativos biológicos;
- b) Produção agrícola no ponto de colheita; e
- c) Certas subvenções governamentais;

Ativo biológico é um animal e/ou planta vivos.

Produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico de uma entidade.

Colheita é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

Por exemplo, o gado para a produção de leite é um **ativo biológico** que produz o produto agrícola leite, e está sujeito a nascimento, crescimento, produção, procriação e degeneração. Bezerros machos destinados à venda **são produtos agrícolas**, e fêmeas destinadas à produção leiteira são **ativos biológicos**.

O CPC 29 **não trata** do processamento dos **produtos agrícolas após a colheita** (nesse momento o CPC 16 – Estoques, ou outro mais adequado, deve ser aplicado).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

87

CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

A entidade deve **reconhecer** um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- **Controla** o ativo como resultado de **eventos passados**;
- For **provável** que **benefícios econômicos** futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e
- O **valor justo** ou o **custo** do ativo puder ser **mensurado confiavelmente**.

O **ativo biológico** deve ser **mensurado** ao valor justo, menos a despesa de venda no momento do **reconhecimento inicial** e no **final de cada período** de competência;

O **ativo agrícola** colhido de ativos biológicos da entidade deve ser **mensurado** ao **valor justo**, menos a despesa de venda, no momento da colheita.



CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

Ganhos e Perdas:

O **ganho ou a perda** proveniente da **mudança no valor justo** menos a despesa de venda do **ativo biológico** reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no **resultado do exercício** em que tiver origem.

A **perda pode ocorrer** no reconhecimento inicial do ativo biológico porque as **despesas de venda são deduzidas** na determinação **do valor justo**. O **ganho pode originar-se** no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre, **por exemplo, o nascimento de bezerra**.

O **ganho ou a perda** proveniente do **reconhecimento inicial** do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, deve ser incluído no **resultado do período** em que ocorrer.

O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola como resultado da colheita.



CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

No **reconhecimento inicial** de **ativo biológico**, caso a **premissa** inicial de existência de **valor justo confiável** seja **rejeitada** e alternativas para estimá-lo não sejam, claramente, confiáveis, o ativo biológico deve ser **mensurado ao custo** menos qualquer depreciação e perda por irreversibilidade. **Uma vez** que o ativo biológico seja mensurado ao **valor justo**, menos a despesa de venda, **assim** será **até a sua venda**.

Em **todos os casos** o **produto agrícola** no momento da colheita será **mensurado ao valor justo** menos a despesa de venda.



CPC 30 – Receitas

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 18 – Revenue**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 597/09); e
 - CFC (NBC T 19.30 – Resolução 1.187/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 30 – Receitas

Aplicável no reconhecimento e mensuração de receitas de venda de bens, prestação de serviços, e remuneração de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber, geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo, deduzidas de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidas pela entidade ao comprador.

Quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas; tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – são excluídas da receita.

Conciliação entre receita na demonstração do resultado com a receita tributável bruta deve ser evidenciada em nota explicativa.



CPC 30 – Receitas

Geralmente a retribuição é feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa e o valor da receita é o valor recebido ou a receber. Podem ocorrer situações em que a receita é diferida (por exemplo, programas de fidelidade) e conseqüentemente o valor justo é inferior ao valor recebido.

Pode ocorrer também situação em que há um financiamento embutido na venda, neste caso o valor justo da receita é reconhecido em valor presente, e a diferença entre o valor nominal e o valor justo é reconhecido como receita de juros.

Os critérios de reconhecimento são geralmente aplicados separadamente a cada transação. Em certos casos, pode ser necessário aplicar critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação objetivando refletir a substância da mesma.



CPC 30 – Receitas

Receitas e despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente (contraposição das despesas as receitas – regime de competência).

Receita proveniente da **venda de um bem** deve ser **reconhecida quando**:

- a) a entidade tenha **transferido** para o comprador os **riscos e benefícios** mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- b) A entidade não mantenha **envolvimento** continuado na gestão dos bens vendidos;
- c) o **valor** da receita seja confiavelmente **mensurável**;
- d) seja **provável** que os **benefícios econômicos** associados à transação **fluirão** para a entidade; e
- e) as **despesas** incorridas ou a serem incorridas, referentes a transação, possam ser **confiavelmente mensuradas**.



CPC 30 – Receitas

Receita proveniente da **prestação de um serviço** deve ser **reconhecida quando**:

- a) o **valor** da receita seja confiavelmente **mensurável**;
- b) seja **provável** que os **benefícios econômicos** associados à transação **fluirão** para a entidade; e
- c) as **despesas** incorridas ou a serem incorridas, referentes a transação, possam ser **confiavelmente mensuradas**; e
- d) A **proporção dos serviços executados** até a data do balanço puder ser **confiavelmente mensurada**.

A receita de prestação de serviço é geralmente **reconhecida** nos períodos contábeis em que os **serviços** forem **prestados**, consistentemente com o CPC 17 – Contratos de construção.

Não existe o conceito de “**contrato de curto prazo**” (reconhecimento da receita só quando da conclusão do contrato), **como regra geral**.



CPC 30 – Receitas

Juros, royalties e dividendos

1 – Receita reconhecida quando:

- a) For provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade; e
- b) Receita puder ser confiavelmente mensurada.

2 – Bases de reconhecimento:

- a) Juros – pelo método da taxa efetiva de juros;
- b) Royalties – pelo regime de competência, conforme a essência do acordo; e
- c) Dividendos – quando for estabelecido o direito do acionista.

O IFRIC 13 – Programa de fidelidade de cliente está anexado ao CPC 30 como Interpretação A.



CPC 30 – Receitas

Interpretação A - Programa de Fidelidade de Cliente

Freqüentemente descritos como “pontos”, “milhagens”, etc. O cliente pode resgatar os créditos de prêmio por prêmios tais como produtos ou serviços gratuitos ou com desconto.

Alcance

Créditos de prêmio por fidelidade de cliente que:

- a) a entidade concede aos seus clientes como parte de transação de venda de produtos, prestação de serviços ou utilização pelo cliente dos ativos da entidade; e
- b) sujeito ao cumprimento de quaisquer outras condições para qualificação, os clientes podem resgatar no futuro produtos ou serviços gratuitos ou com desconto.

A Interpretação trata da contabilização pela entidade que concede os créditos de prêmio aos seus clientes.



CPC 30 – Receitas

Consenso

A entidade aplica o item 13 do CPC 30 e **contabiliza créditos de prêmio como componente** separadamente identificável da transação de venda em que eles são concedidos (“**venda inicial**”). O **valor justo** da contrapartida recebida ou a receber em relação à venda inicial será **alocada** entre os **créditos de prêmio** e os **outros componentes da venda**.

Se a **própria entidade fornecer** os prêmios, ela reconhece a contrapartida alocada aos créditos de prêmio como **receita** quando os créditos de prêmio forem resgatados e ela **cumprir suas obrigações** de fornecer os prêmios.

Se a entidade estiver cobrando a contrapartida em **nome do terceiro**, ela:

- i. **mensura sua receita como o valor líquido retido por sua própria conta**, ou seja, a diferença entre a contrapartida alocada aos créditos de prêmio e o valor pagável ao terceiro pelo fornecimento dos prêmios; e
- ii. **reconhece** esse **valor líquido** como **receita** quando o **terceiro for obrigado a fornecer os prêmios** e tiver direito a receber contrapartida por fazê-lo.

Em qualquer época, se os **custos inevitáveis** de cumprir as obrigações **excederem a contrapartida** recebida e/ou a receber, a entidade possui “**contrato oneroso**”.



CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

- **Correlacionado com a Norma Internacional IFRS 5 – Non-current Assets Holding for Sale and Discontinuing Operations**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 598/09); e
 - CFC (NBC T 19.28 – Resolução 1.188/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

Estabelece os critérios de contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas.

O CPC 31 exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

(a) mensurados pelo **menor** montante entre o **valor contábil** até então registrado, e o **valor justo menos as despesas de venda**, e que a **depreciação** ou a **amortização** desses ativos **cesse**;

(b) apresentados **separadamente** no **balanço patrimonial** e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na **demonstração do resultado**.

O parágrafo 5 do CPC 31 estabeleceu algumas exceções quanto à mensuração.



CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

A entidade deve classificar um **ativo não circulante** como **mantido para venda** se o seu **valor contábil vai ser recuperado**, principalmente, por meio de transação de **venda ao invés** do uso contínuo.

Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de **ativos mantido para venda** deve estar **disponível para venda** imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua **venda** deve ser **altamente provável**, conforme definido no parágrafo 8 do CPC 31.



CPC 31 – Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

Uma **operação descontinuada** é um componente da entidade (**unidade geradora de caixa**) que tenha sido **baixado** (por venda ou não) **ou** passe a ser **classificado como mantido para venda**, e

- Representa uma **importante linha separada de negócios** ou **área geográfica de operações**;
- É parte **integrante de um único plano** coordenado de **dispor** uma **importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações**; ou
- É uma **controlada adquirida** exclusivamente com o objetivo de **revenda**.

Os **resultados** de uma operação descontinuada são apresentados numa **única linha** na demonstração de resultados, separadamente das receitas e despesas operacionais, e líquido dos tributos sobre o resultado. Os **fluxos de caixa** líquidos **operacionais**, de **investimento** e de **financiamento** das operações descontinuadas também são apresentadas separadamente. **Anos anteriores são reclassificados** para fins de consistência com ano corrente, **exceto ativos** (ou grupos) **não circulantes**.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 12 – Income Taxes**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 599/09); e
 - CFC (NBC T 19.2 – Resolução 1.189/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

Despesa (receita) tributária é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal.

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.

Princípio fundamental do CPC 32: a entidade deve, com determinadas exceções, reconhecer um passivo (ativo) fiscal diferido sempre que a recuperação ou liquidação do valor contábil de ativo ou passivo faça com que os futuros pagamentos de tributos sejam maiores (menores) do que eles seriam se referidas recuperação ou liquidação não tivessem nenhum efeito fiscal.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

Diferença temporária tributável

Um **passivo fiscal diferido** deve ser **reconhecido** para **todas** as **diferenças temporárias** tributáveis, **exceto** o passivo fiscal diferido que advenha de:

- (a) reconhecimento **inicial** de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou
- (b) reconhecimento **inicial** de ativo ou passivo em transação que:
 - (i) não é combinação de negócios; e
 - (ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis relacionadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

IR diferido passivo relacionado a diferença entre a base contábil e a base fiscal do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é reconhecido na medida que **não** surja do reconhecimento **inicial** do ágio.

IR diferido ativo relacionado a diferença entre a base contábil e a base fiscal do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) **é reconhecido** (mesmo que surja do reconhecimento inicial do ágio), desde que seja provável sua realização.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

O **ativo fiscal diferido** deve ser **reconhecido** para **todas as diferenças temporárias dedutíveis** na medida em que seja **provável** a existência de **lucro tributável** contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, **a não ser** que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento **inicial** de ativo ou passivo na transação que:

- (a) não é uma combinação de negócios; e
- (b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

Existência de prejuízos fiscais é forte evidencia que lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Na ocorrência de histórico de perdas recentes, a entidade deve reconhecer IR diferido ativo sobre prejuízos ou créditos fiscais somente se houver diferenças temporárias tributáveis suficientes ou outras evidências convincentes que haverá lucro tributável suficiente (deve divulgar natureza dessas evidências).

Critérios para avaliar probabilidade de lucro tributável:

- a) Diferenças temporária tributáveis suficientes;
- b) Provável geração de lucros tributáveis;
- c) Prejuízos fiscais resultem de causas identificáveis e improváveis de se repetirem; e
- d) Disponibilidade de planejamento tributário.

Ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados a valor presente.



CPC 32 – Tributos sobre Lucro

O conceito de provável do CPC 32 pode resultar em diferenças significativas de reconhecimento e valorização de IR diferido ativo em relação às práticas contábeis anteriores (Instrução CVM 371):

- (a) histórico de lucratividade em 3 dos últimos 5 anos;
- (b) reconhecimento de IR diferido ativo limitado ao lucro tributável futuro de 10 anos descontado a valor presente; e
- (c) requerimentos específicos de documentação que requeriam preparação de estudo de viabilidade formalmente aprovado por órgãos da administração.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 19 – Employee Benefits**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 600/09); e
 - CFC (NBC T 19.31 – Resolução 1.193/09).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



CPC 33 – Benefícios a Empregados

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados. Para tanto, este Pronunciamento requer que a entidade reconheça:

- (a) um passivo quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e
- (b) uma despesa quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

- a. Norma anterior (Deliberação CVM 371/00) foi baseada na versão do IAS 19 de 1998.
- b. Conceituação de obrigação construtiva de benefícios.
- c. A norma classifica os benefícios a empregados em 4 categorias:
 - Benefícios de curto prazo;
 - Benefícios pós-emprego;
 - Outros benefícios de longo prazo;
 - Benefícios de desligamento.
- e. Ampliação dos requerimentos de divulgação de planos de benefício definido.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

- Benefícios de Curto Prazo
 - *Benefícios de curto prazo* a empregados são benefícios (exceto benefícios de desligamento) devidos dentro de um período de doze meses após a prestação do serviço pelos empregados.
- Benefícios pós-emprego
 - *Benefícios pós-emprego* são benefícios a empregados (exceto benefícios de desligamento) devidos dentro de um período de doze meses após a prestação do serviço pelos empregados.
 - *Planos de benefícios pós-emprego* são acordos formais ou informais pelos quais a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para seus empregados. Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefício definido, dependendo da substância econômica do plano, o qual decorre dos termos e das condições do plano.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

- Outros benefícios de longo prazo a empregados:

– *Outros benefícios de longo prazo a empregados* são os benefícios a empregados (que não sejam benefícios pós-emprego e benefícios de desligamento) que não encerram totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;

– A contabilização de outros benefícios de longo prazo é mais simples do que o método adotado para os benefícios pós-emprego. Nesse caso, os ganhos e perdas atuariais e o custo do serviço passado serão imediatamente reconhecidos.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

Benefícios de desligamento: Devem ser reconhecidos como um passivo e uma despesa quando, e somente quando, a entidade estiver comprometida a:

- cessar o vínculo empregatício de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de aposentadoria; ou
- oferecer benefícios por desligamento como resultado de uma oferta para encorajar a saída voluntária.

Sempre que benefícios de desligamento se vencerem após 12 meses do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, eles devem ser descontados a valor presente.



CPC 33 – Benefícios a Empregados

- Contabilização da obrigação construtiva

–A entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de plano de benefício definido, mas também qualquer obrigação construtiva que surja a partir das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa a não ser pagar os benefícios aos empregados. Exemplo de obrigação construtiva ocorre quando uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.



CPC 35 – Demonstrações Separadas

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 27 – Consolidated and Separate Financial Statements**
- **Em audiência pública até 25.10.2009**



CPC 35 – Demonstrações Separadas

Pronunciamento aplicável quando entidade investidora opta ou é obrigada por regulamentação local a apresentar demonstrações contábeis separadas.

Demonstrações contábeis separadas são as demonstrações apresentadas por uma controladora, um investidor em uma coligada, ou um empreendedor em uma entidade controlada em conjunto, **no qual os investimentos são avaliados pelo custo ou de acordo com os requisitos do CPC 38 – Instrumentos Financeiros.**

As demonstrações contábeis separadas não devem ser confundidas com demonstrações contábeis individuais.

Não são demonstrações contábeis separadas aquelas em que o método da equivalência patrimonial é aplicado ou de entidade que não tenha investimentos em coligadas, controladas ou controladas em conjunto.



CPC 35 – Demonstrações Separadas

Uma entidade deve reconhecer os dividendos de uma controlada, controlada em conjunto ou coligada no resultado do período em suas demonstrações contábeis separadas.

As entidades dispensadas de elaborar consolidação integral ou proporcional podem apresentar demonstrações contábeis separadas como as suas únicas demonstrações contábeis.



CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 27 – Consolidated and Separate Financial Statements**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação 608/09);
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM).



CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

Este Pronunciamento deve ser aplicado na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis consolidadas de um grupo econômico de entidades sob o controle de uma controladora.

Este Pronunciamento não trata dos métodos de contabilização de combinações de negócios e seus efeitos na consolidação, incluindo o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), originado pela combinação de negócios (Veja CPC 15- Combinações de Negócios).



CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

Uma controladora, exceto aquela descrita abaixo, deve apresentar as demonstrações contábeis consolidadas.

Uma controladora **pode não apresentar as demonstrações contábeis consolidadas**, somente se:

- (a) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeções quanto a não apresentação das demonstrações contábeis consolidadas pela controladora;
- (b) os instrumentos de dívida ou de capital da controladora não são negociados em um mercado aberto;
- (c) a controladora não registrou e não está em processo de registro de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à emissão de algum tipo ou classe de instrumento em um mercado aberto; e
- (d) a controladora final (ou intermediária) da controladora disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

122

CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

Principais procedimentos de consolidação das demonstrações contábeis:

- Eliminação dos investimentos;
- Identificar a participação dos não controladores no resultado e nos ativos e passivos;
- A parte atribuível a controladora é a sua participação efetiva e não esta baseada em possível exercício ou conversão de direitos de voto;
- Os saldos e transações intra grupo são eliminados;
- Os resultados não realizados em estoques e imobilizado devem ser eliminados e reconhecidos impostos diferidos decorrentes destas transações;
- As demonstrações contábeis da controladora e das controladas devem ter como base a mesma data. Caso isto seja impraticável, devem ser feitos os ajustes necessários das DCs da controladora;
- Políticas contábeis uniformes;
- Resultado de controlada deve ser reconhecido a partir da data da aquisição;
- A participação dos não controladores deve ser apresentada dentro do patrimônio líquido, porém separadamente do PL dos controladores.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

123

CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

- **Correlacionado com a Norma Internacional IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement***
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação CVM 604/09); e
 - CFC (NBC T 19.32 – Resolução 1.196/09).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

124

CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Objetivo

O objetivo deste CPC é estabelecer princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros. (Nota: o CPC 39 trata da apresentação dos instrumentos financeiros e o CPC 40 dos requisitos para divulgar informações a respeito dos instrumentos financeiros).

Este pronunciamento deve ser aplicado por todas as entidades e todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto os enumerados no parágrafo 2 do referido pronunciamento, por exemplo:

- a) Aqueles representados por participações em controladas, coligadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados segundo os CPCs 35, 36, 18 e 19;
- b) Direitos e obrigações relativos a arrendamentos mercantis (leasing);
- c) Direitos e obrigações dos empregadores decorrentes de planos de benefícios dos empregados (CPC 33);
- d) Etc.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

125

CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Definição de derivativo

Um derivativo é um instrumento financeiro ou outro contrato dentro do âmbito deste CPC, com todas as três características seguintes:

(a) O seu valor altera-se em resposta à alteração em uma taxa de juros especificada, preço de instrumentos financeiros, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, avaliação ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (às vezes denominada “subjacente”);

(b) Não é necessário qualquer investimento líquido inicial ou investimento líquido inicial que seja inferior ao que seria exigido para outros tipos de contrato que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos fatores de mercado; e

(c) É liquidado em uma data futura.



CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Definições de instrumentos financeiros

Um ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado pelo valor justo por meio de resultado é um ativo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições:

(a) **É classificado como mantido para negociação.** Um ativo financeiro ou um passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se for:

i. Adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou recompra num prazo muito próximo;

ii. Parte de um portfólio de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de um modelo real recente de tomada de lucros a curto prazo; ou

iii. Um derivativo (exceto no caso de um derivativo que seja um contrato de garantia financeira ou um instrumento de *hedge* designado e eficaz).

(b) No momento do reconhecimento inicial ele é designado pela entidade pelo valor justo por meio do resultado.



CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Investimentos mantidos até o vencimentos são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixados ou determináveis e maturidade fixada em uma entidade com a intenção positiva e a capacidade de manter até o vencimento, exceto:

- (a) Os que a entidade designa no reconhecimento inicial pelo valor justo por meio do resultado;
- (b) Os que a entidade designa como disponíveis para venda; e
- (c) Os que satisfazem a definição de empréstimos e contas a receber.

Empréstimos e recebíveis são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixados ou determináveis que não estão cotados em um mercado ativo, exceto:

- (a) Os que a entidade tem a intenção de vender imediatamente ou no curto prazo, os quais serão classificados como mantidos para negociação, e os que a entidade, após o reconhecimento inicial, designa pelo valor justo por meio de resultado;
- (b) Os que a entidade, após o reconhecimento inicial, designa como disponíveis para venda, ou;
- (c) Aqueles com relação aos quais o detentor não possa recuperar substancialmente a totalidade do seu investimento inicial, que não seja devido à deterioração do crédito, que serão classificados como disponíveis para a venda.



CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Ativos financeiros disponíveis para a venda são aqueles ativos financeiros não derivativos que são designados como disponíveis para a venda ou que não são classificados como (a) empréstimos e contas a receber; (b) investimentos mantidos até o vencimento ou (c) ativos financeiros pelo valor justo por meio do resultado.



CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Hedge

A contabilidade de hedge reconhece os efeitos de compensação no resultado das alterações nos valores justos do instrumento de hedge e do item protegido.

As relações de hedge são de três tipos:

(a) Hedge de valor justo: um *hedge* de exposição às alterações no valor justo de um ativo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, ou de uma porção identificada de tal ativo, passivo ou compromisso firme, que seja atribuível a um risco particular e possa afetar o resultado;

(b) Hedge de fluxo de caixa: um *hedge* da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que (i) seja atribuível a um risco particular associado a um ativo ou passivo reconhecido (tal como todos ou alguns dos futuros pagamentos de juros sobre uma dívida de taxa variável) ou a uma transação prevista altamente provável e que (ii) possa afetar o resultado;

(c) Hedge de um investimento líquido em uma operação estrangeira como definido no Pronunciamento Técnico CPC 2.



CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Outros itens incluídos no CPC 38

- Derivativos embutidos.
- Reconhecimento e desconhecimento de ativos e passivos financeiros.
- Mensuração inicial de ativos e passivos financeiros.
- Mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros.



CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

- **Correlacionado com a norma internacional IAS 32 - *Financial Instruments: Presentation***
- **Aprovado por:**
 - CVM (Deliberação CVM 604/09); e
 - CFC (NBC T 19.33 – Resolução 1.197/09).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

132

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros.

Definições

Instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

133

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

Ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

- (a) Caixa;
- (b) Instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) Direito contratual:
 - a. De receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - b. De troca de ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade.
- (d) Um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e que :
 - a. Não é um derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - b. Um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade.



CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

- (a) Uma obrigação contratual de:
 - a. Entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma entidade; ou
 - b. Trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade;
- (b) Contrato que será ou poderá ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e seja:
 - a. Um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de instrumentos patrimoniais da entidade; ou
 - b. Um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo de caixa, ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da entidade.

Instrumento patrimonial é qualquer contrato que evidencie uma participação nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação sem favorecimento.



CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

O emissor de instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou parte de seus componentes, no reconhecimento inicial como passivo financeiro, ativo financeiro ou instrumento patrimonial, de acordo com a essência do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, ativo financeiro e instrumento patrimonial.

Instrumentos financeiros compostos

O emitente de instrumento financeiro não derivativo deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se ele contém tanto um passivo quanto um componente de patrimônio líquido. Tais componentes devem ser classificados separadamente como passivos financeiros, ativos financeiros ou instrumentos patrimoniais.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

136

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

Compensação de ativo financeiro e passivo financeiro

Um ativo financeiro e um passivo financeiro devem ser compensados, e o montante líquido apresentado nas demonstrações contábeis, quando, e somente quando, a entidade:

(a) dispõe de um direito legalmente executável para liquidar pelo montante líquido; e

(b) tiver a intenção tanto de liquidar em base líquida, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Na contabilização da transferência de ativo financeiro que não se qualifica para baixa, a entidade não deve compensar o ativo transferido e o passivo associado (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, item 36).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

137

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

- Correlacionado com a norma internacional *IFRS 7 - Financial Instruments: Disclosures*
- Aprovado por:
 - CVM (Deliberação 604/09); e
 - CFC (NBC T 19.34 – Resolução 1197/09).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

138

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

O objetivo deste Pronunciamento é exigir que a entidade divulgue nas suas demonstrações contábeis aquilo que permita que os usuários avaliem:

- (a) a significância do instrumento financeiro para a posição patrimonial e financeira e para o desempenho da entidade; e
- (b) a natureza e extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e ao fim do período contábil, e como a entidade administra esses riscos;

Os princípios neste Pronunciamento complementam os princípios para reconhecimento, mensuração e apresentação de ativos financeiros e passivos financeiros do CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação;

Este Pronunciamento se aplica a instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos. Instrumentos financeiros reconhecidos incluem ativos financeiros e passivos financeiros que estão dentro do âmbito do CPC 38. Instrumentos financeiros não reconhecidos incluem alguns instrumentos financeiros que, embora fora do âmbito do CPC 38, estão dentro do âmbito deste Pronunciamento (tais como alguns compromissos de empréstimo);

Este Pronunciamento se aplica a contratos de compra ou venda de item não financeiro que esteja dentro do âmbito do CPC 38.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

139

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Balanco patrimonial: - categoria de ativos passivos financeiros

O valor contábil de cada categoria a seguir, deve ser divulgado no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:

- (a) Ativos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente (i) aqueles designados dessa forma no reconhecimento inicial e (ii) os classificados como mantidos para negociação, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38;
- (b) Investimentos mantidos até o vencimento;
- (c) Empréstimos e recebíveis;
- (d) Ativos financeiros disponíveis para venda;
- (e) Passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente (i) aqueles designados dessa forma no reconhecimento inicial e (ii) os classificados como mantidos para negociação de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38; e
- (f) Passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.



CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Quando este Pronunciamento exige divulgação por classe de instrumento financeiro, a entidade deve agrupar instrumentos financeiros em classes apropriadas de acordo com a natureza da informação divulgada e levando em conta as características desses instrumentos financeiros. A entidade deve fornecer informação suficiente para permitir conciliação dos itens apresentados no balanço patrimonial.

A entidade deve divulgar informações que permitam que os usuários de demonstrações contábeis avaliem a significância dos instrumentos financeiros para sua posição patrimonial e financeira e para a análise de desempenho.



CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Demonstrações do resultado e do resultado abrangente: - itens de receita, despesa, ganho e perda

A entidade deve divulgar os seguintes itens de receita, despesa, ganho e perda, quer na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas:

(a) Ganhos líquidos ou perdas líquidas em:

- a. Ativos financeiros ou passivos financeiros pelo valor justo por meio do resultado, mostrando separadamente aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros designados como tais no reconhecimento inicial, e aqueles ativos financeiros ou passivos financeiros que são classificados como mantidos para negociação de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38;
- b. Ativos financeiros disponíveis para venda, mostrando separadamente a quantia de ganho ou perda reconhecida como outros resultados abrangentes durante o período e a quantia reclassificada de outros resultados abrangentes para a demonstração do resultado do período;
- c. Investimentos mantidos até o vencimento;
- d. Empréstimos e recebíveis; e
- e. Passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

142

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

(b) Receita e despesas totais de juros (calculados utilizando-se o método da taxa efetiva de juros) para os ativos ou passivos financeiros que não estejam como valor justo por meio do resultado;

(c) Receitas e despesas outras que não as incluídas na determinação da taxa de juros efetiva decorrentes de:

a. Ativos financeiros ou passivos financeiros que não estejam com o valor justo por meio do resultado; e

b. Trustes e atividades fiduciárias que resultem na manutenção ou investimento de ativos em favor de indivíduos, trustes, fundos de pensão e outras instituições;

(d) Receita financeira contabilizada em ativos que sofrem perda de valor recuperável de acordo com o item AG93 do Pronunciamento Técnico CPC38; e

(e) O montante da perda no valor recuperável para cada classe de ativo financeiro.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

143

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Outras divulgações

- Políticas contábeis
- Contabilidade de hedge
- Valor justo

Divulgação qualitativa

- Para cada risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:
 - a) A exposição ao risco e como ele surge
 - b) Seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco; e
 - c) Quaisquer alterações nos itens acima do período anterior

Divulgação quantitativa

- Risco de crédito
- Ativos financeiros vencidos ou sem perspectiva de recuperação (*impaired*)
- Garantias e outros instrumentos que visem melhorar o nível de recuperação do crédito
- Risco de liquidez
- Risco de mercado
- Análise de sensibilidade
- Outras divulgações de risco de mercado



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

144

OCPC – 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

- **Correlacionado com as Normas Internacionais IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement* e IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation*.**
- **Revisão e transformação do Pronunciamento Técnico CPC 14 na orientação OCPC 03.**
- **Aprovado por:**
 - CVM (Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 03/2009); e
 - CFC (Resolução 1199/09).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

145

OCPC – 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

Como os pronunciamentos CPC 38,39 e 40 abrangem praticamente todo o espectro dos instrumentos financeiros, mas a grande maioria das entidades trabalha com apenas alguns deles, considerou-se que esta norma poderá sozinha atender a essa grande maioria de entidades.

Para operações com instrumentos financeiros sofisticados, híbridos, embutidos e operações sofisticadas de *hedge* e semelhantes, todavia, será necessário o acesso àqueles três outros pronunciamentos (CPCs 38, 39 e 40).

Esta orientação está acrescida dos tratamentos contábeis relativos a assuntos que não eram tratados na versão original do CPC 14:

- Ao desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros;
- À perda no valor recuperável (*impairment*) de ativos financeiros (o que inclui a provisão para créditos de liquidação duvidosa);
- Classificação dos Instrumentos Financeiros, mas apenas como forma de simplificação.



OCPC – 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

Desreconhecimento (baixa)

Item 13: - A entidade deve desreconhecer (baixar) um ativo financeiro quando, e apenas quando:

- Os direitos contratuais aos fluxos de caixa financeiro expiram; ou
- Ela transfere o ativo financeiro conforme definido no item 14, e a transferência se qualifica para não-reconhecimento de acordo com o item 15;

Item 14: - A entidade transfere um ativo financeiro se, e apenas se:

Transferir os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro, ou reter os direitos contratuais de caixa do ativo do ativo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários.



OCPC – 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

Item 15: - Quando a entidade transfere um ativo financeiro (item 13), deve avaliar até que ponto ela retém os riscos e as recompensas da propriedade desse ativo financeiro. Nesse caso:

(a) Se a entidade transferir substancialmente os riscos e recompensas da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve desreconhecer (baixar) o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos e passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;

(b) Se a entidade reter substancialmente os riscos e recompensas da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo financeiro;

(c) Se a entidade não transferir nem reter substancialmente os riscos e recompensas da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve determinar se reteve o controle do ativo financeiro. Nesse caso:

i. Se a entidade não reter o controle, ela deve desreconhecer (baixar) o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;

ii. se a entidade reter o controle, deve continuar a reconhecer o ativo financeiro até o ponto do seu envolvimento continuado no ativo financeiro.



OCPC – 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

Provisões e *Impairment*

Este Pronunciamento não admite a constituição de provisões para perdas esperadas – ou seja, provisões para perdas futuras para as quais não esteja associada a eventos passados.

No caso das provisões para créditos de liquidação duvidosa, por exemplo, somente deve ocorrer o reconhecimento da provisão para perdas por *impairment* (perda do valor recuperável dos ativos) quando houver evidências que o montante do crédito não mais será recebido, no todo ou em parte (provisões de perdas incorridas).

Um ativo financeiro ou um grupo de ativos financeiros tem perda no valor recuperável e incorre-se em perda no valor recuperável se, e apenas se, existir evidência objetiva de perda no valor recuperável como resultado de um ou mais eventos que ocorreram após o reconhecimento inicial do ativo ("evento de perda") e se esse evento de perda tiver impacto nos fluxos de caixa futuros estimados do ativo financeiro ou do grupo de ativos financeiros que possa ser confiavelmente estimado.

A evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos tem perda no valor recuperável inclui dados observáveis que chamam a atenção do detentor do ativo.

As perdas esperadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas.



ICPC 08 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos

- Elaborado a partir do CPC 24 – Evento Subsequente, e equivalente ao IAS 10 – *Events after the Reporting Period*
- **Aprovado:**
 - CVM (Deliberação 601/2009).
- **Vigência:**
 - Exercícios findos a partir de Dez/2010 e período comparativo (CVM/CFC).



ICPC 08 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos

- O **dividendo mínimo obrigatório** se caracteriza efetivamente como uma obrigação contratual ou legal, deve figurar **fora** do PL da entidade;
- A parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de sócios, feita **antes** da data do balanço, que **exceder** a esse **mínimo obrigatório** deve ser **mantida** no patrimônio líquido, em conta específica, do tipo “dividendo adicional proposto”, até a deliberação definitiva que vier a ser tomada pelos sócios;
- A parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de sócios, feita **após** a data do balanço, que **exceder** a esse mínimo obrigatório **não** gerará **registro** no balanço;
- A administração deve detalhar em **nota explicativa** sua **proposta** para **destinação dos lucros**.



CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMES)

- Correlacionada com a norma internacional *IFRS for Small and Medium-sized Entities*
- Audiência Pública até 27.11.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

152

CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMES)

Este Pronunciamento, ora em audiência pública, é específico para aplicação às demonstrações contábeis para fins gerais de **entidades de pequeno e médio porte (PMEs)**.

O termo empresas de pequeno e médio porte adotado neste Pronunciamento não inclui (i) as companhias abertas, reguladas pela CVM, (ii) as sociedades de grande porte como definido pela Lei 11.638/07; (iii) as sociedades reguladas pelo BACEN, SUSEP e outras sociedades cuja prática contábil é ditada por órgão regulador com poder legal para tanto.

Essa nova regulamentação tem por objetivo **proporcionar significativa simplificação no processo de contabilização** para as pequenas e médias empresas (PMEs) brasileiras quando comparado com as IFRS, Pronunciamentos do CPC e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis as demais companhias, entretanto, assegurando elevado nível de qualidade e transparência nas demonstrações contábeis dessas entidades.

Depois da revisão inicial, de implementação, o CPC espera propor emendas a essa norma de contabilidade para PMEs a cada três anos.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

153

CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMES)

Algumas diferenças entre IFRS e a norma para PMEs:

- Investimentos em coligadas e joint ventures podem ser valorizados por MEP, custo ou valor justo por meio de resultado (política contábil);
- Mudanças de vida útil e valor residual de imobilizado são revisados somente quando há indicadores de que houve alteração;
- Custos com desenvolvimento não são reconhecidos como intangíveis;
- Custos de empréstimos são sempre reconhecidos como despesa do período;
- Todos intangíveis tem vida útil definida (inclusive ágio que tem vida útil máxima de 10 anos);
- Análise de impairment realizada somente se houver indicadores;
- Planos de benefícios: Método corredor não disponível;
- IR diferido é sempre classificado como não-circulante;
- Adoção pela 1ª vez disponível somente uma vez.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

154



Pronunciamentos e Interpretações Técnicas com audiências públicas encerradas – Atualizado até 30.11.2009

© 2009 KPMG Auditoria Independente, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

155

CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

- Correlacionado com a Norma Internacional *IFRS 6 – Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*
- Audiência encerrada em 15.07.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

156

CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

O objetivo deste Pronunciamento é tratar das informações contábeis pertinentes à atividade de exploração e à avaliação de recursos minerais.

Em particular, este Pronunciamento exige:

- (a) melhorias específicas nas práticas contábeis relativas aos gastos com exploração e avaliação;
- (b) utilização do valor recuperável dos ativos destinados a atividades de exploração e avaliação de recursos minerais, contabilizando qualquer perda verificada de acordo com CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
- (c) divulgação que identifique e justifique os valores constantes das demonstrações contábeis referentes à exploração e à avaliação de recursos minerais, de forma a auxiliar os usuários das referidas demonstrações a entenderem tais valores, sua tempestividade e grau de certeza de seus efeitos nos fluxos de caixa futuros.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

157

CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Alcance

A entidade deverá aplicar este Pronunciamento para tratar dos gastos incorridos com exploração e avaliação.

A entidade não aplicará este Pronunciamento para gastos incorridos:

- (a) antes da exploração e da avaliação dos recursos minerais, tais como aqueles realizados antes da obtenção do direito de exploração;
- (b) depois de demonstrada a viabilidade técnica e comercial da extração dos recursos minerais.

Mensuração no momento do reconhecimento

Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados ao custo e submetidos regularmente à avaliação da capacidade de recuperação do valor envolvido.



CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

A entidade deve determinar políticas contábeis para definir os gastos que serão reconhecidos como ativos de exploração e avaliação, considerando o nível de associação deles com os recursos minerais específicos. A aplicação de tais políticas deve ocorrer de forma consistente. Exemplos:

- (a) aquisição de direitos de exploração;
- (b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
- (c) perfuração exploratória;
- (d) valas;
- (e) amostragens; e
- (f) atividades relacionadas com avaliação de viabilidade técnica e comercial da extração do recurso mineral.

Gastos relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não deverão ser contabilizados como ativos de exploração e avaliação.



CPC 37- Adoção Inicial Das Normas Internacionais De Contabilidade

- Correlacionado ao *IFRS 1 – Scope of IFRS 2*
- Audiência encerrada em 29.11.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

160

CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

O objetivo deste Pronunciamento é garantir que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, doravante referenciadas como IFRSs - *International Financial Reporting Standards*, e as divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade, bem como que elas:

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

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.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

161

CPC 37- Adoção Inicial Das Normas Internacionais De Contabilidade

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

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.



CPC 37- Adoção Inicial Das Normas Internacionais De Contabilidade

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).

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.



CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

Parágrafos adicionais em relação ao IFRS 1

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.



CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

Uso do custo atribuído para ativo imobilizado e propriedade para investimento

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

- a) a soma daqueles valores justos; e
- b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.



CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

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

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

- a) (Eliminado);
- b) (Eliminado);
- c) (Eliminado).

Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás.

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



CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

Início de Vigência

34A. Mesmo que tenham sido divulgadas demonstrações consolidadas anteriores elaboradas de acordo com as IFRSs, mas em desacordo com o disposto no item 40 deste Pronunciamento, deverão ser elaboradas demonstrações com total obediência a este Pronunciamento e estas é que passarão a ser consideradas como se fossem as primeiras em IFRSs. O objetivo desta previsão é auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRS para fins brasileiros.



CPC 37- Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade

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



CPC 43 – Adoção Inicial dos CPCs 15 a 40

- **Correlacionada com a norma internacional IFRS 1**
- **Audiência encerrada em 03.12.2009**



CPC 43 – Adoção Inicial dos CPCs 15 a 40

- **Este Pronunciamento tem por objetivo dar as diretrizes para que as demonstrações contábeis e demonstrações intermediárias apuradas de acordo com os CPCs sejam declaradas como estando conforme as IFRSs, exceto por:**
 - Apresentação de demonstrações contábeis individuais no caso de entidade que mantém investimentos em entidades controladas ou controladas em conjunto, conforme exige legislação societária vigente, pelo método da equivalência patrimonial; e
 - Manutenção de saldo do ativo fiscal diferido, conforme a legislação societária permite para entidade que fizer tal opção.



CPC 43 – Adoção Inicial dos CPCs 15 a 40

- **A entidade deve, primeiramente, aplicar o CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, às suas demonstrações contábeis consolidadas quando adotar as normas internacionais pela primeira vez.**
- **Posteriormente, a entidade deve transpor os ajustes acima para as demonstrações contábeis individuais de forma que o patrimônio líquido e o resultado da controladora sejam idênticos aos apurados nas demonstrações consolidadas, exceto quanto há saldo no ativo diferido, única exceção permitida (os mesmos critérios de reconhecimento e mensuração precisam ser utilizados em ambos os conjuntos de demonstrações).**



CPC 43 – Adoção Inicial dos CPCs 15 a 40

- Se algum procedimento for impraticável na adoção do CPC 37 e for necessária diferença entre os dois patrimônios líquidos, o fato, razão do fato e motivos do impedimento da igualdade devem ser divulgados.



ICPC 01 – Contratos de Concessão

- Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 12 – Service Concession Arrangements*
- Em audiência pública até 25.10.2009



ICPC 01 – Contratos de Concessão

Procedimento contábil aplicável a entidades detentoras de direito de concessão de serviço público (Concessionária) em que o Poder Concedente:

- (a) Controla ou regulamenta quais serviços o concessionária deve prestar com a infra-estrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; e
- (b) Controla por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma – qualquer participação residual significativa na infra-estrutura no final do prazo da concessão.



ICPC 01 – Contratos de Concessão

Geralmente a concessionária tem obrigação contratual de implantar e/ou expandir uma infra-estrutura para a prestação do serviço.

A concessionária deve reconhecer uma receita relativa a prestação de serviços de construção em decorrência da infra-estrutura (bens públicos) que implanta conforme definido no contrato de concessão. A entidade deve arbitrar uma margem relativa a esta receita.

A infra-estrutura implantada pela concessionária não é um ativo imobilizado, mas deverá ser reconhecida como um ativo intangível ou um ativo financeiro, dependendo do modelo do contrato de concessão.



ICPC 01 – Contratos de Concessão

O concessionário deve reconhecer um **ativo financeiro** à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro do Concedente pelos serviços de construção e de operação da infra-estrutura;

O concessionário deve reconhecer um **ativo intangível** à medida que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui um direito incondicional de receber dinheiro porque os valores são condicionados à utilização do serviço público;

Obrigações contratuais relativas a recuperação (reposição) da infra-estrutura a um nível específico de operacionalidade devem ser avaliadas de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.



ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário

- **Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 15 – Agreements for the Construction of Real Estate***
- **Em audiência pública até 06.11.2009**



ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário

No setor imobiliário as entidades que realizam incorporação e/ou construção de imóveis podem firmar contratos com um ou mais compradores antes do término da construção.

Os contratos firmados podem assumir diversas formas, e o reconhecimento contábil destes contratos pode ser norteado pelo **CPC 17 – Contratos de Construção** ou pelo **CPC 30 – Receitas**.

O conteúdo desta interpretação parte da premissa que a entidade incorporadora ou construtora não manterá envolvimento gerencial contínuo associado a propriedade, ou o controle efetivo do imóvel construído, em grau que impediria o reconhecimento de parte ou da totalidade da receita.

A determinação do momento em que um contrato de construção de um imóvel se caracteriza no alcance do CPC 17 ou CPC 30 depende dos termos do contrato e de todos os fatos e circunstâncias relacionados. Essa determinação exige julgamento com relação à cada contrato.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

178

ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário

Contabilização da receita da construção de imóveis

a) O contrato é um contrato de construção :

De acordo com o CPC 17, um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou uma combinação de ativos é um contrato de construção, onde geralmente é um projeto cujas características são substancialmente definidas pelo comprador. Neste caso as receitas e despesas são reconhecidas proporcionalmente a evolução da obra.

b) O contrato é um contrato de prestação de serviço:

Se a entidade não for obrigada a comprar e fornecer materiais de construção, o contrato pode ser apenas um contrato de prestação de serviços de acordo como CPC 30.

c) O contrato é um contrato de venda de bens:

Ao contrário, um contrato de construção de imóvel, mediante o qual os compradores têm apenas uma possibilidade limitada de influenciar no projeto do imóvel, geralmente é um contrato de venda de bens de acordo com o alcance do CPC 30.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

179

ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil

- Correlacionado com as normas internacionais *IFRIC 4 – Determining whether an Arrangement contains a Lease*, *SIC 15 – Operating Lease Incentives* e *SIC 27 – Lease and Leaseback Transactions*
- Em audiência pública até 06.11.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

180

ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil

Uma entidade (fornecedor) pode firmar um contrato comercial com uma contraparte (comprador) que embora não tenha um formato legal de arrendamento mercantil, na essência, transfere o direito de uso de um ativo em troca de pagamentos como se fosse um contrato de arrendamento.

Exemplos de situações que podem gerar esta situação:

- Acordos de terceirização da função de TI de uma empresa;
- Indústria de telecomunicações em que fornecedores de capacidade de rede celebram contratos para fornecer direitos de capacidade aos compradores;
- Contratos *take-or-pay* e similares, em que os compradores devem fazer pagamentos especificados, independentemente de receberem ou não os produtos ou serviços contratados.

Esta interpretação busca orientar se determinados acordos são ou contêm arrendamentos, entretanto não fornece orientação para classificação entre financeiro e operacional ou financeiro (esta definição está no CPC 6).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

181

ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil

O consenso quanto a determinação sobre se um acordo é, ou contém um arrendamento mercantil, deve estar baseada na essência do acordo e exige uma avaliação sobre se:

- O cumprimento do acordo depende do uso de ativo ou ativos específicos; e
- O acordo transfere o direito de usar o ativo.

Embora um ativo específico possa ser explicitamente identificado no acordo, ele não é objeto do arrendamento se o cumprimento do acordo não depender do uso do ativo específico. Por exemplo, se o fornecedor for obrigado a entregar uma quantidade especificada de bens ou serviços e tiver o direito e a capacidade de fornecer esses bens ou serviços usando outros ativos não especificados no acordo, então o cumprimento do acordo não depende do ativo especificado e o acordo não contém um arrendamento.

Um ativo foi implicitamente especificado se, por exemplo, o fornecedor possuir ou arrendar somente um ativo com o qual compra a obrigação e não for economicamente exequível ou praticável para o fornecedor cumprir sua obrigação por meio de uso de ativos alternativos.



ICPC 04 – Alcance do CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações

- **Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 8 – Scope of IFRS 2***
- **Em audiência pública até 06.11.2009**



ICPC 04 – Alcance do CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações

O CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações é aplicável a transações em que uma entidade adquire bens ou serviços por meio de pagamento baseado em ações.

No caso de pagamento baseado em ações a empregados da entidade, a premissa básica do CPC 10 é que o valor justo do serviço contratado é o valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos.

No caso da aquisição de bens ou serviços de não empregados há a premissa básica que é possível identificar os bens e serviços adquiridos ou contratados e, portanto é possível estimar o valor justo do bem ou dos serviços prestados.



ICPC 04 – Alcance do CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações

A questão abordada nesta Interpretação é se o CPC 10 se aplica a transações em que a entidade não pode identificar especificamente alguns dos ou todos os bens ou serviços recebidos.

O CPC 10 se aplica a transações específicas em que bens ou serviços são recebidos, tais como transações em que a entidade recebe bens ou serviços como contrapartida por instrumentos patrimoniais da entidade. Isso inclui transações em que a entidade não pode identificar especificamente alguns dos ou todos os bens ou serviços recebidos.

O consenso é que na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, em particular, se a contrapartida identificável recebida (se houver) parece ser inferior ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, por exemplo, a concessão de ações da entidade a determinada comunidade tendo por objetivo melhoria de imagem institucional.



ICPC 05 – CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria

- Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 11 – Group and Treasury Share Transactions*
- Em audiência pública até 06.11.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

186

ICPC 05 – CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria

Esta interpretação aborda duas questões relativas ao pagamento baseado em ações:

Primeira, se as transações abaixo devem ser contabilizadas como liquidadas como instrumentos patrimoniais ou liquidadas em caixa quando:

- A entidade concede a seus empregados direitos a instrumentos patrimoniais da entidade e escolhe ou é obrigada a comprar instrumentos patrimoniais de outra parte para cumprir com suas obrigações, por exemplo, adquirir ações para colocar em tesouraria.
- Os empregados recebem direitos a instrumentos patrimoniais da entidade, concedidos pela própria entidade ou por seus acionistas, e os acionistas da entidade fornecem os instrumentos patrimoniais necessários.

A segunda, diz respeito ao acordo de pagamento baseados em ações que envolvem duas ou mais entidades dentro de um mesmo grupo. Por exemplo, os empregados de uma controladora recebem direitos a instrumentos de sua controladora como contrapartida pelos serviços prestados à controlada.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

187

ICPC 05 – CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria

Consenso quanto a primeira questão:

- Independentemente dos instrumentos patrimoniais terem sido outorgados pela entidade ou por seus acionistas, se a entidade recebe serviços em troca dos seus instrumentos patrimoniais, deve efetuar o registro contábil como sendo pagamento baseado em ações, pago em ações.

Consenso quanto a segunda questão:

- Desde que o acordo baseado em ações seja contabilizado como liquidado com títulos patrimoniais nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora, a controlada mensura os serviços recebidos de seus empregados de acordo com os requisitos aplicáveis as transações de pagamento baseados em ações liquidadas com títulos patrimoniais, com o aumento correspondente reconhecido no patrimônio líquido como contribuição da controladora.



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

188

ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

- **Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 16 – Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation***
- **Em audiência pública até 06.11.2009**



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

189

ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

Alcance

Esta Interpretação aplica-se à entidade que protege o risco de moeda estrangeira oriundo de seu investimento líquido em operações no exterior e deseja qualificar a operação para a contabilidade de *hedge* de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38.

Por conveniência, esta Interpretação refere-se a essa entidade como controladora e as demonstrações contábeis nas quais os ativos líquidos das operações no exterior estão incluídos como demonstrações contábeis consolidadas. Todas as referências à controladora aplicam-se igualmente à entidade que possui investimento líquido em operação no exterior que é uma *joint venture*, uma coligada ou uma filial.

Esta Interpretação aplica-se somente aos *hedges* de investimento líquido em operações no exterior e não deve ser aplicado por analogia a outros tipos de contabilidade de *hedge*.



ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

Investimentos em operações no exterior podem ser mantidos diretamente pela controladora ou indiretamente por sua controlada ou controladas. As questões tratadas nesta Interpretação são:

- (a) A natureza do risco protegido e o montante do item protegido para o qual a relação de *hedge* pode ser designada;
- (b) Onde no grupo de sociedades o instrumento de *hedge* pode ser mantido;
- (c) Que montantes devem ser reclassificados do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação na baixa da operação no exterior.



ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

A contabilidade de *hedge* pode ser aplicada somente para as diferenças de variação cambial entre a moeda funcional da operação no exterior e a moeda funcional da sociedade controladora.

Um derivativo ou um instrumento não derivativo (ou uma combinação de instrumentos derivativos e não derivativo) pode ser designado como instrumento de *hedge* e *hedge* de investimento líquido em operação no exterior.

Os instrumentos de *hedge* podem ser mantidos por qualquer entidade ou entidades dentro do grupo (exceto na operação no exterior que está sendo protegida) enquanto os requisitos de designação, documentação e eficácia do CPC 38 (item 88), que se relacionam com o *hedge* de investimento líquido forem satisfeitos.

Em particular, a estratégia de *hedge* do grupo deve ser claramente documentada por causa da possibilidade de diferentes designações em níveis diferentes do grupo.



ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

Para o propósito de verificar a eficácia da contabilidade de *hedge*, a mudança no valor do instrumento de *hedge*, relativa ao risco de variação cambial é computada com referência à moeda funcional da sociedade controladora contra a moeda funcional cujo risco sendo protegido é mensurado, de acordo com a documentação de contabilidade de *hedge*.

Na ausência de contabilidade de *hedge* a mudança total no valor pode ser reconhecida em resultado, em outros resultados abrangentes como ajustes de conversão acumulados, ou em ambos.

Como parte da aplicação da contabilidade de *hedge*, a parcela eficaz do *hedge* é incluída em ajustes de conversão acumulados. A verificação da eficácia não é afetada pelo fato de o instrumento de *hedge* ser ou não derivativo ou pelo método de consolidação.



ICPC 06 – Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior

Baixa de *hedge* de operação no exterior

Quando uma operação no exterior que foi protegida é baixada, o montante reclassificado para o resultado nas demonstrações contábeis consolidadas da sociedade controladora como ajuste de reclassificação dos ajustes de conversão acumulados, no que se refere ao instrumento de *hedge*, é o montante que o CPC 38 (item 102) requer que seja identificado.

Esse montante é o ganho ou a perda cumulativo no instrumento de *hedge* que foi designado para ser *hedge* efetivo.



ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura

- **Correlacionado com a norma internacional *IFRIC 17 – Distributions of Non-cash Assets to Owners***
- **Em audiência pública até 06.11.2009**



ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura

Esta interpretação abrange a distribuição de lucros com base em ativos “não caixa”, isto é, não liquidados em dinheiro.

Dentro outras restrições destaca-se que esta interpretação não é aplicável quando o ativo distribuído é controlado pelas mesmas entidades envolvidas antes e após a distribuição.

Esta interpretação também não se aplica quando a entidade distribui parte de sua participação sobre uma controlada, mas retém o controle da mesma após esta distribuição.



ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura

Consenso

A entidade deve mensurar um passivo relacionado à obrigação de distribuir ativos “não caixa” como dividendo aos seus beneficiários pelo valor justo dos ativos a serem distribuídos.

Se a entidade conceder aos beneficiários de seus dividendos o direito de escolher entre receber um ativo “não caixa” ou um alternativa em caixa, a entidade deve estimar o dividendo a ser pago com base no valor justo de cada alternativa e as probabilidades associadas à seleção de cada alternativa pelos beneficiários.



ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura

Ao final de cada período de reporte e na data da liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor do dividendo provisionado, reconhecendo qualquer mudança no valor no patrimônio líquido como ajuste no montante da distribuição declarada.

Quando a entidade liquidar a obrigação com o dividendo a ser pago, ela deve reconhecer a eventual diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor reconhecido do dividendo a ser pago na demonstração do resultado do exercício.



ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial

- **Elaborado a partir dos CPCs 15, 18, 19, 35 e 36 correlacionados com as normas internacionais IFRS 3, IAS 28, IAS 31 e IAS 27**
- **Em audiência pública até 29.11.2009**



ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial

Esta interpretação visa esclarecer questões relativas a:

- Uso das demonstrações individuais, consolidadas e separadas;
- Diferenciação entre os métodos de mensuração de investimentos societários nas demonstrações contábeis individual, separada e consolidada (integral e proporcionalmente);
- Aplicação inicial do método de equivalência patrimonial nas demonstrações individual, separada e consolidada;
- Alguns tópicos especiais relacionados à aplicação do método da equivalência patrimonial;
- Tratamento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em certas circunstâncias, inclusive incorporações e fusões;
- Algumas transações de capital entre sócios; e
- Pontos relativos a vigência do CPC 15.



ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial

Principais pontos desta Interpretação não abordados diretamente por Pronunciamentos

- Ágio com prazo definido de aproveitamento do benefício econômico; direito de concessão, de exploração e assemelhados;
- Tratamento do ágio em incorporação de entidades com ou sem utilização de "veículos de investimento";
- Reconhecimento de ativo fiscal diferido;
- Lucros não realizados em operações com controladas;
- Lucros não realizados em operações com controlada em conjunto;
- Variação da porcentagem de participação.



ICPC 10 – Esclarecimentos sobre o CPC 27 e CPC 28

- Elaborado a partir dos CPCs 27 e 28, correlacionados com as Normas Internacionais *IAS 16 – Property, Plant and Equipment* e *IAS 40 – Investment Property*, respectivamente.
- Em audiência pública até 25.10.2009



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

202

ICPC 10 – Esclarecimentos sobre o CPC 27 e CPC 28

Objetivo e alcance:

A prática contábil brasileira geralmente considera as taxas de **depreciação** fiscais **sem** (i) revisão periódica das estimativas de **vida útil** e (ii) determinação de **valor residual**, que são fundamentais conforme o CPC 27. Há ainda opção de proceder a ajustes nos saldos iniciais (**deemed cost**).

Imobilizado:

A Lei 11638 e os CPCs 13 e 27 determinam a **análise periódica** da recuperação do imobilizado através do ajuste dos **critérios** de determinação da **depreciação**, principalmente taxa de depreciação (**vida útil**) e base depreciable (**valor residual**), sendo a **1ª** dessas análises **até o término do exercício** iniciado em 1º. de janeiro de **2009** (até 31/12/09 para cias com ano contábil = calendário).



© 2009 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.
KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

203

ICPC 10 – Esclarecimentos sobre o CPC 27 e CPC 28

Avaliadores:

- Precisam ter experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico.
- Podem ser internos ou externos à entidade.
- Os relatórios de avaliação precisam ser aprovados por órgão competente da administração (depende da estrutura de governança de cada entidade).

Avaliação inicial do ativo imobilizado:

- Permitida utilização opcional de deemed cost na adoção inicial, quando a administração identificar bens com valor contábil substancialmente inferior ao valor justo e com provável relevante geração futura de caixa. Nessa situação, o deemed cost objetivará recompôr o custo original por meio de índice de preços devidamente fundamentado que deverá ser divulgado e explicado em nota explicativa às DFs. A CVM tem manifestado intenção de solicitar justificativa nas notas explicativas quando a entidade não adotar tal opção (lembrando que conforme IFRS 1, alternativa ao deemed cost seria recomposição integral do PP&E conforme IAS 16).
- Deemed cost terá como contra-partida "Ajustes de Avaliação Patrimonial" no PL e "IR/CS Diferidos", dependendo da opção quanto ao regime de tributação, sendo revertidos em "Lucros Acumulados" quando da realização.
- Diferença básica entre CPCs e IFRS 1 é que não é permitido atribuição de deemed cost com base no conceito de reavaliação.



ICPC 10 – Esclarecimentos sobre o CPC 27 e CPC 28

Registro de Tributos Diferidos:

- Qualquer diferença entre a base fiscal e a base contábil (diferença temporária) deve dar origem a IR/CS diferido.
- Entidades que registraram no passado (antes da Lei 11.638/07) reavaliação sobre ativos não depreciables, mas não contabilizaram os correspondentes tributos, deverão registrar o IR/CS Diferidos.

Propriedade para Investimento:

- No ativo imobilizado, a figura do aluguel só pode existir quando vinculado a ativo complementar na produção ou fornecimento de bens ou serviços (ex. uma fazenda pode ter residências alugadas aos funcionários).
- Investimento para obter renda por meio de aluguel, sendo este o objetivo final, caracteriza propriedade para investimento.
- Classificação: subgrupo Investimentos no Ativo Não Circulante.
- Opção pela recomposição pelo custo original (deemed cost), quando opção por avaliação for pelo método de custo.
- O resultado da variação do valor justo figura em rubrica de resultado antes do resultado financeiro, quando objetivo principal for gerenciamento de propriedades com intenção de obter rendimentos, enquanto se objetivo for especulativo rubrica é resultado financeiro.



ICPC 11 – Recebimento em transferência de Ativos dos Clientes

- Correlacionada com a norma internacional *IFRIC 18 – Transfers of Assets from Customers*
- Em audiência pública até 29.11.2009



ICPC 11 – Recebimento em transferência de Ativos dos Clientes

Interpretação aplicável a contabilização de um ativo imobilizado (ou caixa para aquisição de um ativo imobilizado) que uma entidade recebeu de um cliente, para conectar e/ou prover acesso a uma rede de fornecimento de bens e serviços.

Por exemplo: Uma companhia construiu um condomínio residencial e implanta uma subestação e transfere este ativo para uma companhia geradora de energia elétrica que fornecerá energia ao condomínio. Como a companhia geradora de energia elétrica vai registrar contabilmente isto?



ICPC 11 – Recebimento em transferência de Ativos dos Clientes

- A definição de ativo é alcançada? Administração exerce juízo para determinar se o recurso é controlado pela entidade e se é esperado que resultem futuros benefícios econômicos.
- A mensuração do ativo no reconhecimento inicial é pelo valor justo (ou valor recebido do cliente, no caso de caixa).
- Reconhecimento de receita:
 - Só um serviço identificado = quando o serviço for prestado;
 - Mais de um serviço segregadamente identificável = aplicar critério de reconhecimento do CPC 30 a cada serviço;
 - Se o acordo não especifica um período = receita reconhecida para um período não excedente à vida útil do ativo.



Lei 11.638/07 e Pronunciamentos Técnicos - CPCs

- Esta apresentação tem por objetivo suportar exposição oral de profissional da KPMG;
- O conteúdo desta apresentação não substitui a leitura dos textos integrais das normas de contabilidade e legislações aplicáveis, nem pode ser utilizada para fundamentar entendimentos ou aplicação de procedimentos contábeis e de auditoria por qualquer entidade;
- Este documento não pode ser divulgado, comentado ou copiado, no todo ou em parte. A KPMG detém a propriedade deste documento, incluindo a propriedade do copyright e todos os outros direitos de propriedade intelectual.

