COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 37 (R1)

Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 1 (BV2010)

Índice	Item
INTRODUÇÃO	**IN1 – IN9**
OBJETIVO	**1**
ALCANCE	**2 – 5**
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	**6 – 19**
Balanço patrimonial de abertura em IFRSs	**6**
Políticas contábeis	**7 – 12**
Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs	**13 – 17**
Estimativas	14 – 17
Isenções de outras IFRSs	**18 – 19**
APRESENTAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO	**20 – 33**
Informação comparativa	**21 – 22**
Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs	22
Explicação da transição para as IFRSs	**23 – 33**
Conciliações	24 – 28
Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros	29 – 29A
Uso do custo atribuído (*deemed cost*) para ativo imobilizado e propriedade para investimento	30
Uso do custo atribuído (*deemed cost*) para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto e coligadas e outros ativos	31
Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás	31A
Demostrações contábeis intermediárias	32 – 33
INÍCIO DE VIGÊNCIA	**34 – 39B**
DISPOSIÇÃO ESPECIAL	**40**

APÊNDICE A – Glossário de termos utilizados no Pronunciamento

APÊNDICE B – Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs

APÊNDICE C – Isenções para combinação de negócios

APÊNDICE D – Isenções de outras IFRSs

APÊNDICE E – (Eliminado)

GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO

NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO

Introdução

IN1. Muitas sociedades brasileiras estão obrigadas a adotar, por exigência de diversos órgãos reguladores contábeis brasileiros, a partir de 2010, as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB – *International Accounting Standards Board (International Financial Reporting Standards – IFRSs*) em suas demonstrações contábeis consolidadas.

IN2. Como algumas dessas normas têm como consequência ajustes retrospectivos, o IASB emitiu sua IFRS 1 – *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, que tem o objetivo de regular a situação quando a entidade aplica integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez. Essa norma foi tomada como base para elaboração deste Pronunciamento, de forma que as demonstrações consolidadas possam ser declaradas pela administração da sociedade como estando conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (aqui denominadas simplesmente de IFRSs).

IN3. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado quando a entidade adota as IFRSs pela primeira vez por meio de uma declaração explícita e sem reserva de cumprimento das IFRSs.

IN4. Em geral, este Pronunciamento Técnico requer que a entidade cumpra com cada IFRS vigente no final de seu primeiro período de reporte de acordo com as IFRSs. Particularmente, o Pronunciamento requer que a entidade faça o seguinte no seu balanço patrimonial de abertura de acordo com as IFRSs:

(a) reconheça todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja requerido pelas IFRSs;

(b) não reconheça itens como ativos e passivos se tal reconhecimento for vedado pelas IFRSs;

(c) reclassifique itens reconhecidos de acordo com o conjunto de políticas contábeis que vinha seguindo como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido, mas que sejam um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido de acordo com as IFRSs; e

(d) aplique as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

IN5. Este Pronunciamento Técnico concede isenções limitadas desses requisitos em áreas específicas em que o custo de cumpri-los provavelmente excederia os benefícios aos usuários das demonstrações contábeis. Também proíbe a aplicação retrospectiva das IFRSs em algumas áreas, particularmente onde a aplicação retrospectiva exigiria julgamentos da administração sobre as condições passadas após o resultado de operação específica já ser conhecido.

IN6. Este Pronunciamento Técnico requer divulgações que expliquem como a transição das políticas contábeis que vinham sendo seguidas para as IFRSs afetou a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho financeiro (resultado e resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade.

IN7. É importante lembrar que, para se afirmar que as demonstrações contábeis consolidadas estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade editadas pelo IASB, é obrigatório que sejam sempre adotados todos os documentos emitidos por aquela entidade, mesmo quando ainda não emitidos por este Comitê. Neste Pronunciamento são mencionados os documentos emitidos por este Comitê correspondentes às normas emitidas pelo IASB.

IN8. Chama-se a atenção para o item 40 deste Pronunciamento, onde se limitam determinadas alternativas dadas pelo IASB para o caso das demonstrações consolidadas no Brasil; outras limitações constam em outros itens deste mesmo Pronunciamento. Como previsto pelo próprio IASB, a limitação de alternativas existentes nas IFRSs não é fator impeditivo para que as demonstrações contábeis elaboradas sejam consideradas como estando de acordo com as IFRSs.

IN9. Finalmente, este Comitê relembra o conteúdo do Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Eles correspondem ao contido nos documentos do IAS*B Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements e* IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*, onde é expressa e repetidamente exigida a contínua obediência da prevalência da essência sobre a forma. E isso a ponto de, caso a adoção de qualquer Pronunciamento, Interpretação ou Orientação provoque deformação das demonstrações contábeis de tal maneira que a efetiva realidade não seja devidamente apresentada, a entidade não deve aplicar esse documento, no seu todo ou em parte, substituindo-o pelo procedimento julgado mais apropriado à situação para que as demonstrações contábeis atinjam seu objetivo. Os procedimentos, inclusive de fundamentação e evidenciação, relativos a essa situação que se espera seja extremamente rara, devem ser devidamente divulgados como citado no item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26.

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é garantir que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, doravante referenciadas como IFRSs -

International Financial Reporting Standards, e as demonstrações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade que:

(a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados;

(b) proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs; e

(c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento:

(a) em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs; e

(b) em todas as demonstrações intermediárias, se houver, apresentadas de acordo com a IAS 34 - *Interim Financial Reporting* (Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária) para o período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

3. As primeiras demonstrações contábeis de uma entidade em IFRSs são as primeiras demonstrações anuais em que a entidade adota as IFRSs, declarando de forma explícita e sem ressalvas, que essas demonstrações estão em conformidade com tais IFRSs. As demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs são as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs quando, por exemplo, a entidade:

(a) tiver apresentado suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes:

(i) de acordo com os requerimentos societários que não são consistentes com as IFRSs em todos os aspectos;

(ii) em conformidade com as IFRSs em todos os aspectos, exceto pelo fato de que nessas demonstrações não está contida uma declaração explícita e sem ressalvas de que elas estão de acordo com as IFRSs;

(iii) contenham uma declaração explícita de conformidade com algumas, porém não com todas as IFRSs;

(iv) de acordo com exigências nacionais, inconsistentes com as IFRSs, usando isoladamente alguma norma internacional para contabilizar itens para os quais não existem exigências nacionais específicas; ou

(v) em conformidade com exigências nacionais, mas com conciliação de alguns

valores em relação àqueles determinados de acordo com as IFRSs;

(b) tiver elaborado demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs somente para uso interno, sem torná-las disponíveis aos proprietários da entidade ou outros usuários externos;

(c) tiver elaborado um conjunto de demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, mas que não é o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a IAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis);

(d) não tenha apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores.

4. Este Pronunciamento deve ser aplicado quando a entidade adota pela primeira vez as IFRSs. Este Pronunciamento não deve ser aplicado, por exemplo, quando a entidade:

(a) tenha interrompido a apresentação de demonstrações contábeis de acordo com requisitos societários, tendo antes apresentado-as bem como outro conjunto de demonstrações contábeis que continha uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs;

(b) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores de acordo com os requerimentos societários nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs; ou

(c) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs, independentemente de os auditores terem ressalvado as demonstrações auditadas.

4A. Independente dos requerimentos dos itens 2 e 3, a entidade que tenha aplicado as IFRSs em suas demonstrações contábeis anteriores, mas que a sua mais recente demonstração contábil não contém declaração explícita e sem ressalvas de que essas demonstrações estão em conformidade com as *IFRSs,* deve aplicar este Pronunciamento Técnico ou, ainda, aplicar as IFRSs retrospecticamente de acordo com *IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

4B. Quando a entidade não eleger aplicar este Pronunciamento Técnico de acordo com o item 4ª, ela deve adotar os requerimentos de divulgação dos itens 23ª e 23B deste Pronunciamento Técnico em adição aos requerimentos da IAS 8 (CPC 23).

5. Este Pronunciamento não é aplicável às mudanças de políticas contábeis feitas por entidade que já aplica as IFRSs. Nesse caso, tais mudanças estão sujeitas às:

(a) exigências relativas às mudanças nas políticas contábeis conforme IAS 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) exigências transitórias específicas contidas em outras IFRSs.

Reconhecimento e mensuração

Balanço patrimonial de abertura em IFRSs

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

Políticas contábeis

7. A entidade deve usar as mesmas políticas contábeis para apresentar seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e para todos os períodos apresentados em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs. Essas políticas contábeis devem estar de acordo com todas as IFRSs vigentes ao final do primeiro período de divulgação em IFRSs, exceto pelo especificado nos itens 13 a 19 e nos Apêndices B a D deste Pronunciamento.

8. A entidade não deve aplicar diferentes versões de IFRSs vigentes. A entidade pode aplicar uma nova IFRS, ainda não obrigatória, somente quando essa IFRS permitir sua aplicação antecipada.

8A. Adicionalmente ao previsto no item 8, a aplicação antecipada de uma nova IFRS está condicionada ao fato de essa nova IFRS, ainda não obrigatória, ter sido admitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, quando aplicável, condicionada à aprovação prévia pelo órgão regulador a que a entidade esteja subordinada, quando esse órgão requerer a adoção das IFRSs para as entidades reguladas.

Exemplo: Aplicação consistente da última versão de uma IFRS
Contexto O encerramento do primeiro período de divulgação em IFRSs da entidade "A" é 31 de dezembro de 2010. A entidade "A" decide apresentar informações comparativas apenas para um ano (veja item 21). Portanto, sua data de transição para as IFRSs é a abertura do exercício social em 1º de janeiro de 2009 (ou de forma equivalente, o encerramento do exercício social em 31 de dezembro de 2008). A entidade "A" apresentou suas demonstrações contábeis anuais pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e por este CPC para 31 de dezembro de cada ano, incluindo 31 de dezembro de 2009. **Aplicação das exigências** A entidade "A" é exigida a aplicar as IFRSs em vigor para os períodos encerrados em 31 de dezembro de 2010, na elaboração e apresentação de: (a) seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs de 1º de janeiro de 2009;

(b) suas demonstrações contábeis anuais para o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009), incluindo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração do resultado abrangente, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do valor adicionado (se requerida por órgão regulador ou apresentada espontaneamente) e a demonstração dos fluxos de caixa de 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009) e respectivas notas explicativas (com as informações comparativas de 2009).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória, porém permitir sua aplicação antecipada, a entidade "A" pode, mas não é obrigada, aplicar essa nova IFRS em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, desde que também atenda ao requisito do item 8A.

9. As disposições transitórias em outras IFRSs são aplicáveis às mudanças de políticas contábeis feitas pela entidade que já utiliza as IFRSs e tais disposições transitórias não são aplicáveis na transição para as IFRSs de uma adotante pela primeira vez, exceto pelo especificado nos Apêndices B a D.

10. Exceto pelo descrito nos itens 13 a 19 e nos Apêndices B a D, a entidade deve, em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs:

    (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;

    (b) não reconhecer itens como ativos ou passivos quando as IFRSs não permitirem tais reconhecimentos;

    (c) reclassificar itens reconhecidos de acordo com práticas contábeis anteriores como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, os quais, de acordo com as IFRSs, se constituem em um tipo diferente de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido; e

    (d) aplicar as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

11. As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs podem ser diferentes daquelas utilizadas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes surgem de eventos e transações anteriores à data de transição para as IFRSs. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido) na data da transição para as IFRSs.

12. Este Pronunciamento estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço patrimonial de abertura da entidade em IFRSs deve estar em conformidade com todas as IFRSs:

    (a) os itens 14 a 17 e o Apêndice B proíbem a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs;

(b) os Apêndices C e D isentam o cumprimento de determinadas exigências de outras IFRSs.

Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs

13. Este Pronunciamento proíbe a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs. Essas exceções constam nos itens 14 a 17 e no Apêndice B.

Estimativas

14. As estimativas da entidade de acordo com as IFRSs, na data de transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelos critérios contábeis anteriores (após os ajustes necessários para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas.

15. A entidade pode receber informação após a data de transição para as IFRSs sobre estimativas feitas sob os critérios contábeis anteriores. De acordo com o item 14, a entidade deve tratar o recebimento dessa informação do mesmo modo como trataria eventos subsequentes que não exigem ajustes contábeis em conformidade com a IAS 10 – *Events after the Reporting Period* (Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente). Por exemplo, assuma-se que a data de transição para as IFRSs de uma entidade seja 1º de janeiro de 2009 e uma nova informação, obtida em 15 de julho de 2009, exija uma revisão da estimativa feita em 31 de dezembro de 2008 de acordo com os critérios contábeis anteriores. A entidade não deve fazer refletir aquela nova informação em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs (a menos que seja necessário ajustar a estimativa por alguma diferença de política contábil ou que exista evidência objetiva de que aquela estimativa esteja errada). Em vez disso, a entidade deve fazer refletir aquela nova informação no resultado do período encerrado em 31 de dezembro de 2009 (ou, quando apropriado, como resultado abrangente, no patrimônio líquido).

16. A entidade pode precisar fazer estimativas de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs que não foram exigidas naquela data pelos critérios contábeis anteriores. Para estarem consistentes com a IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente), as estimativas pelas IFRSs devem refletir as condições que existiam na data de transição para as IFRSs. Em especial, as estimativas de preços de mercado, taxas de juros ou taxas de câmbio na data de transição para as IFRSs, as quais devem refletir as condições de mercado daquela data.

17. Os itens 14 a 16 devem ser aplicados ao balanço patrimonial de abertura em IFRSs. Eles também devem ser aplicados ao período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs, caso em que as referências à data de transição para as IFRSs devem ser substituídas por referências ao fim daquele período comparativo.

Isenções de outras IFRSs

18. A entidade pode optar pelo uso de uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C e D, mas não deve aplicar tais isenções a outros itens por analogia.

Apresentação e evidenciação

20. O presente Pronunciamento não prevê exceções de apresentação e evidenciação exigidas em outras IFRSs.

Informação comparativa

21. Para estarem de acordo com a IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir ao menos três balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado, duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do valor adicionado (se requeridas pelo órgão regulador ou apresentadas espontaneamente) e as respectivas notas explicativas, incluindo a informação comparativa.

Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs

22. Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados específicos para períodos anteriores àquele em que, pela primeira vez, apresentaram informação comparativa integral de acordo com as IFRSs. Este Pronunciamento não exige tais resumos para cumprir as exigências de reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa de acordo com os critérios contábeis anteriores assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis). Nas demonstrações contábeis que contiverem resumos históricos ou informações comparativas de acordo com os critérios contábeis anteriores, a entidade deve:

(a) nominar destacadamente a informação gerada pelos critérios contábeis anteriores como não sendo elaborada de acordo com as IFRSs; e

(b) evidenciar a natureza dos principais ajustes que seriam feitos de acordo com as IFRSs. A entidade não precisa quantificar esses ajustes.

Explicação da transição para as IFRSs

23. A entidade deve explicar de que forma a transição dos critérios contábeis anteriores para as IFRSs afetaram sua posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa).

23A. A entidade que adotou as IFRSs em período anterior, como descrito no item 4A, deve divulgar:

(a) o motivo de ter parado de aplicar as IFRSs; e

(b) o motivo de ter retomado a aplicação das IFRSs.

23B. Quando a entidade, de acordo com o item 4A, decidir não aplicar a IFRS 1, deve explicitar as razões para decidir aplicar as IFRSs como se nunca tivesse parado de aplicá-las.

Conciliações

24. Para cumprir com o disposto no item 23, as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir:

(a) as conciliações do patrimônio líquido divulgado pelos critérios contábeis anteriores em relação ao patrimônio líquido de acordo com as IFRSs para as seguintes datas:

(i) a data de transição para as IFRSs; e

(ii) o fim do último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade pelos critérios contábeis anteriores;

(b) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para o último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para o mesmo período. Se houver sido divulgada a demonstração do resultado abrangente, o mesmo é aplicável a ela;

(c) se a entidade reconheceu ou reverteu qualquer perda por redução ao valor recuperável em sua primeira vez na elaboração do balanço patrimonial de abertura em IFRSs, as notas explicativas que a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos) teria requerido se a entidade tivesse reconhecido tais perdas ou reversões no período iniciado na data de transição para as IFRSs.

25. As conciliações exigidas pelos itens 24(a) e (b) devem dar detalhes suficientes para permitir que os usuários entendam os ajustes relevantes no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Se a entidade tiver apresentado a demonstração dos fluxos de caixa sob os critérios contábeis anteriores, ela também deve explicar os ajustes relevantes na demonstração dos fluxos de caixa.

26. Se a entidade perceber que ocorreram erros sob os critérios contábeis anteriores, as conciliações exigidas pelo item 24(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de políticas contábeis.

27. A IAS 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro) não trata das mudanças nas políticas contábeis que ocorrerem quando a entidade adotar pela primeira vez as IFRSs. Portanto, as exigências de divulgações previstas

na IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) sobre mudanças de políticas contábeis não devem ser aplicadas nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs.

27A. Se, durante o período relativo às primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs, a entidade mudar suas políticas contábeis ou o uso das isenções contidas neste Pronunciamento Técnico, ela deve explicar as mudanças entre seu primeiro relatório contábil intermediário de acordo com as IFRSs e suas primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs, conforme item 23, e deve atualizar as conciliações requeridas pelo item 24(a) e (b).

28. Se a entidade não tiver apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores, suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem evidenciar tal fato.

Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros

29. As práticas contábeis brasileiras e este CPC já preveem a designação, o reconhecimento, a classificação e a mensuração dos ativos ou passivos financeiros de tal forma que os torna compatíveis com as IFRSs. Dessa forma, a entidade, em princípio, 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. Todavia, na aplicação deste Pronunciamento fica permitida à entidade mudar a designação de um ativo financeiro ou passivo financeiro previamente reconhecido como um ativo ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado ou um ativo financeiro como disponível para venda de acordo com o item D19. A entidade deverá divulgar o valor dos ativos financeiros ou passivos financeiros assim redesignados bem como suas classificações e seus valores contábeis nas demonstrações contábeis anteriores.

29A. (Eliminado).

Uso do custo atribuído (*deemed cost*) para ativo imobilizado e propriedade para investimento

30. Quando a entidade fizer uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído (*deemed cost*) conforme a Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, deve utilizar tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs para o ativo imobilizado e para as propriedades para investimento (ver itens D5 e D7). Devem ser evidenciadas, para cada linha no balanço patrimonial de abertura segundo este Pronunciamento Técnico:

(a) a soma daqueles valores justos; e

(b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.

Uso do custo atribuído (*deemed cost*) para ativos intangíveis, investimentos em controladas,

controladas em conjunto e coligadas e outros ativos

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

(a) (eliminada);

(b) (eliminada);

(c) (eliminada).

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, deve divulgar o fato e a base sob a qual os valores contábeis determinados sob critérios anteriores foram alocados.

Uso de custo atribuído para operações sujeitas a tarifas reguladas

31B. Se a entidade utilizar a isenção no item D8B para operações sujeitas a tarifas reguladas, ela deve divulgar esse fato e a base sobre a qual os valores contábeis foram determinados de acordo com as práticas contábeis anteriores à aplicação das IFRSs.

Uso do custo atribuído após hiperinflação severa

31C. Se a entidade decidir mensurar ativos e passivos ao valor justo e utilizar esse valor justo como custo atribuído em sua demonstração contábil de abertura, de acordo com as IFRSs, devido à hiperinflação severa (ver itens D26 a D30), as primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs divulgarão uma nota explicativa sobre como, e por que, a entidade tinha, e a seguir deixou de ter, moeda funcional que possuía ambas das seguintes características:

(a) índice geral de preços confiável não está disponível para as entidades com transações e saldos na moeda.

(b) não existe conversibilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira considerada estável.

Demonstrações contábeis intermediárias

32. Para cumprir com o disposto no item 23, quando a entidade apresenta suas demonstrações contábeis intermediárias, de acordo com a IAS 34 – *Interim Financial Reporting* (Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária) para a parte do período coberto pelas suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade deve atender, adicionalmente ao exigido pela IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21), as seguintes exigências:

(a) se a entidade tiver demonstrações contábeis intermediárias para o período intermediário

comparável do exercício social imediatamente anterior, cada divulgação intermediária deve incluir:

(i) a conciliação do patrimônio líquido de acordo com os critérios contábeis anteriores ao fim daquele período intermediário comparável em relação ao patrimônio líquido sob as IFRSs, naquela data; e

(ii) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para aquele período intermediário comparável (na data e ano correntes). O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para aquele período ou, quando a entidade não o apresentar em seu total, o lucro ou o prejuízo do período de acordo com os critérios contábeis anteriores. O mesmo é aplicável à demonstração do resultado abrangente;

(b) Adicionalmente à conciliação exigida no item 32(a), as primeiras demonstrações contábeis intermediárias da entidade de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem incluir as conciliações descritas no item 24(a) e (b) (complementadas pelos detalhamentos exigidos pelos itens 25 e 26) ou devem incluir referência cruzada a outro documento publicado que inclua essas conciliações.

(c) se a entidade mudar suas políticas contábeis ou seu uso de isenções contidas neste Pronunciamento Técnico, ela deve explicar as mudanças em cada uma das demonstrações contábeis intermediárias de acordo com o item 23 e deve atualizar as conciliações requeridas nos itens (a) e (b).

33. A IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige um mínimo de evidenciações as quais são baseadas na premissa de que os usuários das demonstrações contábeis intermediárias tenham acesso às demonstrações contábeis anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige também que a entidade evidencie quaisquer eventos ou transações que sejam relevantes ao entendimento do período intermediário corrente. Portanto, quando um adotante pela primeira vez não tiver evidenciado, em suas demonstrações contábeis anuais mais recentes pelos critérios contábeis anteriores, informação relevante para o entendimento do período corrente intermediário, essa demonstração contábil intermediária deve evidenciar tal informação, ou então deve incluir referência cruzada a outro documento publicado que inclua tal informação.

Início de vigência

34. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs para o exercício social iniciado em, ou depois de, 1º de janeiro de 2010. Sua aplicação antecipada é permitida.

34A. No caso de entidades que tenham divulgado suas demonstrações consolidadas relativas ao exercício social encerrado antes de 1º de janeiro de 2009 elaboradas de acordo com as IFRSs, mas em desacordo com o disposto no item 40 deste Pronunciamento, devem restringir suas

divergências apenas àquelas praticadas até essas demonstrações, dando ampla divulgação dessas práticas e dos seus efeitos. Novos procedimentos divergentes não devem ser adotados. Como o objetivo dessa disposição é auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRSs para fins brasileiros, se os órgãos reguladores determinarem a redução ou a eliminação dessas divergências, as demonstrações assim ajustadas continuarão estando conformes com este Pronunciamento.

35. Aplicam-se às demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs as vigências dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações deste CPC que não conflitarem com as do IASB, inclusive no que diz respeito à retroação de seus efeitos às demonstrações comparativas. Por exemplo, aplicam-se às demonstrações consolidadas de 2010 e às demonstrações comparativas de 2009 os requisitos da IAS 23 – *Borrowing Costs* (Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos), mesmo que a IFRS 1 permita a não retroação dessa norma para 2009, se o órgão regulador brasileiro houver determinado essa retroação para as demonstrações segundo a legislação brasileira e este CPC.

36 a 39S. Eliminados.

Disposição especial

40. As demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs regidas por este Pronunciamento devem seguir as mesmas políticas e práticas contábeis que a entidade utiliza em suas demonstrações segundo a prática contábil brasileira, a não ser que haja conflito entre elas e seja vedada a utilização, nas demonstrações segundo a prática contábil brasileira, das estipuladas pelas IFRSs. No caso de existência de políticas contábeis alternativas nas normas em IFRSs bem como nas deste CPC, a entidade deve observar 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 existindo alternativa segundo este CPC, nas demonstrações consolidadas em IFRSs, deve ser seguida a alternativa determinada por este CPC, entre aquelas permitidas pelas IFRSs, como é o caso da obrigação da utilização da demonstração do resultado e da demonstração do resultado abrangente, ao invés de ambas em uma 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 contábeis consolidadas em IFRSs.

Apêndice A – Glossário de termos utilizados no Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Data de transição para as IFRSs é o início do primeiro período para o qual a entidade apresenta informação comparativa completa pelas IFRSs em suas primeiras demonstrações contábeis em

IFRSs.

Custo atribuído é o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (ver Pronunciamento Técnico CPC 46).

Primeiras demonstrações contábeis em IFRSs são as primeiras demonstrações contábeis anuais nas quais a entidade adota as IFRSs por meio de declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs.

Primeiro período de divulgação em IFRSs é o último período coberto pelas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs.

Adotante pela primeira vez é a entidade que apresenta suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs) são normas e interpretações adotadas pelo IASB *(International Accounting Standards Board)* e elas compreendem as *International Financial Reporting Standards (IFRSs)* emitidas pelo IASB, as *International Accounting Standards (IASs)* emitidas pelo seu antecessor, o IASC *(International Accounting Standards Committee)* e as Interpretações desenvolvidas pelo IFRIC *(International Financial Reporting Interpretations Committee)* e pelo seu antecessor, o SIC (*Standing Interpretations Committee*).

Balanço patrimonial de abertura em IFRSs é o balanço patrimonial da entidade na data da transição para as IFRSs.

Critérios contábeis anteriores são a base contábil que uma adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as IFRSs.

Apêndice B – Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

B1. A entidade deve aplicar as seguintes exceções:

(a) desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros (itens B2 e B3);
(b) contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*) (itens B4 a B6);
(c) participação de não controladores (item B7);
(d) classificação e mensuração de ativos financeiros (item B8);

(e) derivativos embutidos (item B9); e
(f) empréstimos governamentais (itens B10 a B12).

Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros

B2. A adotante pela primeira vez deve aplicar o desreconhecimento exigido pela IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) prospectivamente para transações que ocorreram em, ou após, 1º de janeiro de 2004. Em outras palavras, se uma adotante pela primeira vez desreconheceu um ativo financeiro não derivativo ou um passivo financeiro não derivativo de acordo com seus critérios contábeis anteriores por conta de transação que tenha ocorrido antes de 1º de janeiro de 2004, ela não deve reconhecer aqueles ativos ou passivos em conformidade com as IFRSs (a menos que eles se qualifiquem para reconhecimento em decorrência de transação ou evento posterior).

B3. Não obstante o item B2, a entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) retroativamente a partir da data por ela escolhida, desde que a informação necessária para a aplicação da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) a ativos e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de operações passadas tenham sido obtidas à data da contabilização inicial dessas operações.

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

B4. Assim como exigido na IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), na data de transição para as IFRSs a entidade deve:

(a) mensurar todos os derivativos ao valor justo; e

(b) eliminar todas as perdas diferidas ativas e os ganhos diferidos passivos que tenham se originado dos derivativos divulgados de acordo com os critérios contábeis anteriores.

B5. A entidade não deve incorporar em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs uma vinculação de proteção do tipo que não se qualifica como contabilidade de *hedge* (proteção) pela IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) (por exemplo, vinculações de proteção em que o instrumento de *hedge* é um instrumento de caixa ou uma opção vendida ou em que o instrumento protegido é uma posição líquida. Contudo, se a entidade designar uma posição líquida como item de *hedge* (proteção) em conformidade com os critérios contábeis anteriores, ela pode designar um item individual dentro daquela posição líquida como item protegido (*hedge*) de acordo com as IFRSs, contanto que ela faça isso até a data de transição para as IFRSs.

B6. Se, antes da data de transição para as IFRSs, a entidade tiver designado uma transação como um *hedge* (proteção), porém esse *hedge* não atende às condições previstas na IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) para uma contabilidade de *hedge* (proteção), a entidade deve aplicar o disposto nos itens 91 e 101 da IAS 39 para descontinuar tal contabilidade de

hedge (proteção). Transações levadas a efeito antes da data de transição para as IFRSs não devem ser designadas retrospectivamente como *hedge*.

Participação de não controladores

B7. Uma adotante pela primeira vez deve aplicar as seguintes exigências da IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* (Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas) prospectivamente a partir da data de transição para as IFRSs:

(a) o disposto no item B94 do Pronunciamento Técnico CPC 36, pelo qual o resultado abrangente é atribuído aos proprietários da controladora e aos não controladores independentemente de isso resultar em participação de não controladores negativa (saldo devedor);

(b) o disposto nos itens 23 e B94 sobre a contabilização das mudanças na participação relativa da controladora em controlada que não resultem na perda do controle; e

(c) o disposto nos itens B97 a B99 sobre a contabilização da perda de controle sobre controlada e as exigências relacionadas previstas no item 8A da IFRS 5 – *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* (Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada).

Entretanto, se a adotante pela primeira vez decidir aplicar a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios) retrospectivamente a combinações de negócios do passado, ela deve aplicar do mesmo modo a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36) de acordo com o item C1 deste Pronunciamento Técnico.

Classificação e mensuração de ativos financeiros

B8. A entidade deve determinar se um ativo financeiro atende às condições de classificação do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração com base nos fatos e circunstâncias existentes à data da transição para as IFRSs.

Derivativos embutidos

B9. Na adoção inicial, a entidade deve avaliar se o derivativo embutido deve ser separado do contrato principal e contabilizado como derivativo, com base nas condições que existiam na data posterior em que se tornou parte do contrato e a data da reavaliação.

Empréstimos governamentais

B10. Na adoção inicial, a entidade deve classificar todos os empréstimos governamentais recebidos como passivo financeiro ou instrumento patrimonial próprio de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. Exceto quando permitido pelo item B11, a adotante inicial deve aplicar os requisitos do IAS 20 (Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais) prospectivamente aos empréstimos governamentais existentes na data de transição para as IFRSs e não reconhecer o benefício correspondente do empréstimo governamental a uma taxa de juros inferior à do mercado

como subvenção governamental. Consequentemente, se a adotante inicial não reconheceu e mensurou segundo as práticas contábeis anteriores o empréstimo governamental com taxa de juros abaixo do mercado, conforme requisitos das IFRSs, deve usar o valor contábil do empréstimo registrado anteriormente na data de transição para as IFRSs como o valor contábil do empréstimo nas demonstrações contábeis de abertura em IFRS.

B11. Apesar do previsto no item B10, a entidade pode aplicar os requisitos da IAS 20 (CPC 07) retrospectivamente a qualquer empréstimo governamental originado antes da data de transição para as IFRSs, desde que as informações necessárias para fazê-lo tenham sido obtidas no momento da contabilização inicial do empréstimo.

B12. Os requisitos e orientações dos itens B10 e B11 não impedem a entidade de utilizar as exceções descritas nos itens D19 a D19D relativas a instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos ao valor justo por meio do resultado.

Apêndice C – Isenções para combinação de negócios

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento. A entidade deve aplicar as exigências a seguir nas combinações de negócios reconhecidas antes da data de transição para as IFRSs.

C1. Uma adotante pela primeira vez pode decidir não aplicar a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios) retrospectivamente a combinações de negócios do passado (combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se a adotante pela primeira vez reelaborar e reapresentar qualquer combinação de negócios para se alinhar à IFRS 3, ela deve reapresentar todas as demais combinações de negócios na mesma situação e deve ainda aplicar a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas) a partir da mesma data. Por exemplo, se a adotante pela primeira vez decidir reapresentar uma combinação de negócios que ocorreu em 30 de junho de 20X6, ela deve reapresentar todas as combinações de negócios ocorridas entre 30 de junho de 20X6 e a data de transição para as IFRSs, e deve ainda aplicar a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas) a partir de 30 de junho de 20X6.

C2. A entidade não precisa aplicar a IAS 21 - *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) originados de combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), ela deve tratá-los como ativos e passivos da entidade em vez de tratá-los como ativos e passivos da adquirida. Portanto, os ajustes de valor justo e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou já estão expressos nos itens em moeda funcional da entidade ou nos itens não monetários de conversão para moeda estrangeira, os quais devem ser divulgados utilizando a taxa de câmbio aplicada pelos critérios contábeis anteriores.

C3. A entidade pode aplicar a IAS 21 (Pronunciamento Técnico CPC 02) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) originados em:

(a) todas as combinações de negócios que ocorrerem antes da data de transição para as IFRSs; ou

(b) todas as combinações de negócios que a entidade optar por restabelecer para cumprir com a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), tal como permitido no item C1 acima.

C4. Quando a adotante pela primeira vez não aplicar a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15) retrospectivamente às combinações de negócios passadas, isso tem os seguintes efeitos para tais combinações de negócios:

(a) A adotante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (tal como uma aquisição pelo adquirente legal ou uma aquisição reversa por uma adquirida legal ou uma fusão) utilizada em suas demonstrações contábeis pelos critérios contábeis anteriores.

(b) A adotante pela primeira vez deve reconhecer todos os ativos e passivos na data de transição para as IFRSs que foram adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas, exceto:

(i) algum ativo ou passivo financeiro desreconhecido de acordo com os critérios contábeis anteriores (ver item B2); e
(ii) ativos, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e passivos que não foram reconhecidos no balanço patrimonial consolidado do adquirente de acordo com os critérios contábeis anteriores e também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRSs no balanço patrimonial separado ou individual da adquirida (ver o disposto nas alíneas (f) a (i) abaixo).

A adotante pela primeira vez deve reconhecer qualquer mudança resultante, ajustando em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido), a menos que a mudança resulte do reconhecimento de um ativo intangível previamente incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (ver o disposto na alínea (g)(i) abaixo).

(c) A adotante pela primeira vez deve excluir de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs qualquer item reconhecido pelos critérios contábeis anteriores que não se qualificaram para o reconhecimento como ativo ou passivo sob as IFRSs. Nesse caso, a adotante pela primeira vez deve contabilizar as mudanças resultantes como segue:

(i) a adotante pela primeira vez pode ter classificado uma combinação de negócios passada como uma aquisição e reconhecido como ativo intangível um item que

não se qualifica como ativo para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - *Intangible Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível). A entidade deve reclassificar esse item (e, se aplicável, o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não controladores) como parte do ágio por expectativa de resultado futuro (*goodwill*) (ver (g)(i) abaixo);

(ii) a adotante pela primeira vez deve reconhecer todas as demais mudanças resultantes em lucros ou prejuízos acumulados (tais mudanças incluem reclassificações de, ou para, ativos intangíveis quando o *goodwill* não foi reconhecido como ativo de acordo com os critérios contábeis anteriores. Isso acontece se, pelos critérios contábeis anteriores, a entidade não tratou a combinação de negócios como aquisição).

(d) As IFRSs exigem a mensuração subsequente de alguns ativos e passivos em bases diferentes do custo histórico, tal como o valor justo. A adotante pela primeira vez deve mensurar tais ativos e passivos nessas bases em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, mesmo que eles tenham sido adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas. A entidade deve reconhecer qualquer mudança nos respectivos saldos contábeis diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido) e não no ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill*.

(e) Imediatamente depois da combinação de negócios, os valores contábeis pelos critérios contábeis anteriores dos ativos adquiridos e passivos assumidos na respectiva combinação corresponderão ao custo atribuído de acordo com as IFRSs naquela data. Se as IFRSs exigirem uma mensuração baseada no custo para esses ativos e passivos em uma data posterior, tal custo atribuído deve constituir a base de custo para fins de depreciação e amortização a partir da data da combinação de negócios.

(f) Se um ativo adquirido ou passivo assumido em uma combinação passada não tiver sido reconhecido pelos critérios contábeis anteriores, eles não terão um custo atribuído igual a zero no balanço patrimonial de abertura em IFRSs. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer e mensurar tais itens em seu balanço patrimonial consolidado nas mesmas bases que as IFRSs exigiriam para o balanço patrimonial da adquirida. Para ilustrar: se a adquirente não tiver capitalizado, em conformidade com os critérios contábeis anteriores, os arrendamentos mercantis financeiros adquiridos em uma combinação de negócios passada, a adquirente deve capitalizar esses arrendamentos em suas demonstrações contábeis consolidadas, tal como a IAS 17 - *Leases* (Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil) exigiria que a adquirida fizesse em seu balanço patrimonial em IFRSs. Da mesma forma, se a adquirente não tiver reconhecido um passivo contingente pelos critérios contábeis anteriores, o qual ainda existe na data de transição para as IFRSs, a adquirente deve reconhecer tal passivo contingente a menos que a IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) não permita esse reconhecimento nas demonstrações contábeis da adquirida. Inversamente, se um ativo ou passivo foi incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pelos critérios contábeis anteriores, mas que deveria ter sido reconhecido separadamente de acordo com a IFRS 3

(Pronunciamento Técnico CPC 15), tal ativo ou passivo permanecerá incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) a menos que as IFRSs exijam que ele seja reconhecido nas demonstrações contábeis da adquirida.

(g) O valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) no balanço patrimonial de abertura em IFRSs deve ser o valor contábil correspondente ao apurado pelos critérios contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs, após os dois ajustes abaixo:

(i) quando exigido pela alínea (c)(i) acima, a adotante pela primeira vez deve aumentar o saldo contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) quando reclassificar um item que foi reconhecido como um ativo intangível pelos critérios contábeis anteriores. Da mesma forma, se a alínea (f) acima exigir que o adotante pela primeira vez reconheça um ativo intangível que estava incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pelos critérios contábeis anteriores, tal entidade deve, portanto, diminuir o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) (e, se aplicável, ajustar o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não controladores);

(ii) independentemente de existir alguma indicação de que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) esteja afetado em relação ao seu valor recuperável, a adotante pela primeira vez deve aplicar o disposto na IAS 36 – *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e testar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) frente ao seu valor recuperável na data de transição para as IFRSs e deve reconhecer alguma perda decorrente diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se exigido pela IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), em reserva de reavaliação). O teste de redução ao valor recuperável deve ser baseado nas condições da data de transição para as IFRSs.

(h) Nenhum outro ajuste deve ser feito no valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) na data de transição para as IFRSs. Por exemplo, a adotante pela primeira vez não deve restabelecer o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) para:

(i) excluir pesquisa e desenvolvimento em andamento adquiridos naquela combinação de negócios (a menos que o ativo intangível relacionado se qualifique para reconhecimento pela IAS 38 (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível) no balanço patrimonial da adquirida);

(ii) ajustar amortizações anteriores do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*);

(iii) reverter ajustes feitos no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) que não seriam permitidos pela IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), mas que foram realizados pelos critérios contábeis anteriores em decorrência de ajustes nos ativos e passivos entre a data da combinação de negócios e a data de transição para as IFRSs.

(i) (Eliminado);

(i) (Eliminado);
(ii) (Eliminado);

(j) Em conformidade com os critérios contábeis anteriores, a adotante pela primeira vez pode não ter consolidado uma controlada adquirida em combinação de negócios passada (por exemplo, porque a controladora não a considerou como uma controlada pelos critérios contábeis anteriores ou não elaborou demonstrações contábeis consolidadas). A adotante pela primeira vez deve ajustar o valor contábil dos ativos e passivos da controlada para os valores que seriam requeridos pelas IFRSs para o balanço patrimonial da controlada. O custo atribuído do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) será, na data de transição para as IFRSs, igual à diferença entre:

(i) a parte da controladora em tais valores contábeis ajustados; e
(ii) o custo do investimento em controlada na demonstração contábil separada da controladora.

(k) A mensuração da participação dos não controladores e do imposto diferido deve acompanhar a mensuração de outros ativos e passivos. Portanto, os ajustes acima reconhecidos nos ativos e passivos afetam a participação dos não controladores e o imposto diferido.

C5. As exceções para as combinações de negócios passadas também devem ser aplicadas às aquisições de investimentos em coligadas e de participações em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data selecionada de acordo com o item C1 igualmente deve ser aplicada a tais aquisições.

Apêndice D – Isenções de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

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

(a) (eliminada);
(b) contratos de seguro (item D4);
(c) custo atribuído (itens D5 a D8B);
(d) arrendamento (itens D9 e D9A);
(e) benefícios a empregados (itens D10 e D11);
(f) diferenças acumuladas de conversão (itens D12 a D13A);
(g) investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas (itens D14 e D15);
(h) ativos e passivos de controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas (itens D16 e D17);

(i) instrumentos financeiros compostos (item D18);
(j) (eliminada);
(k) (eliminada);
(l) passivos decorrentes da desativação incluídos no custo de ativos imobilizados (itens D21 e D21A);
(m) ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 – *Service Concession Arrangements* (Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão) (item D22);
(n) (eliminada);
(o) transferência de ativos de clientes (item D24);
(p) extinção de passivos financeiros com instrumentos patrimoniais (item D25);
(q) severa hiperinflação (itens D26 a D30);
(r) negócios em conjunto (item D31); e
(s) custos de remoção de estéril na fase de produção de mina de superfície (item D32).

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

Transações de pagamento baseado em ações

D2. A adotante pela primeira vez deve observar as regras estabelecidas pelo seu órgão regulador quando da entrada em vigência do Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, quando estas não conflitarem com as IFRSs.

D3. (Eliminado).

Contratos de seguro

D4. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 - *Insurance Contracts* (Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro). A IFRS 4 (Pronunciamento Técnico CPC 11) restringe mudanças em políticas contábeis para contratos de seguro, incluindo aquelas feitas por uma adotante pela primeira vez.

Custo atribuído

D5. A entidade pode optar pela mensuração de um ativo imobilizado, na data de transição para as IFRSs, pelo custo atribuído daquela data, de acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.

D6. Uma adotante pela primeira vez que tenha, pela prática contábil anteriormente adotada no Brasil, reconhecido uma reavaliação de ativos mantida na data de transição para as IFRSs, deve mantê-la como custo atribuído para fins de suas demonstrações em IFRSs se essa reavaliação foi, na data da reavaliação, comparável com:

(a) o valor justo; ou

(b) o custo (ou custo depreciado) de acordo com as IFRSs, ajustado para refletir, por

exemplo, mudanças nos índices de preços (geral ou específico).

D7. A opção prevista no item D5 também está disponível para:

(a) propriedades para investimento, se a entidade optar pelo uso do método de custo previsto na IAS 40 - *Investment Property* (Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento); e

(b) (eliminado):

(i) (eliminado);

(ii) (eliminado).

A entidade não deve usar essas opções para outros ativos ou passivos.

D8. (Eliminado).

D8A. Os custos de ativos para petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção podem ter sido contabilizados em centros de custos que incluem todas as propriedades em larga área geográfica. Uma adotante pela primeira vez que use essas práticas contábeis pode optar por mensurar os ativos para petróleo e gás na data da transição para as IFRSs na seguinte base:

(a) ativos nas fases de exploração e avaliação de acordo com suas práticas contábeis anteriores; e

(b) ativos nas fases de desenvolvimento e produção pelo montante determinado para os centros de custo de acordo com práticas anteriores. A entidade deve alocar esse custo aos ativos subjacentes do centro de custo, usando como critério de rateio o volume ou o valor das reservas dessa data.

A entidade deve testar os ativos nas fases de exploração e avaliação e os ativos nas fases de desenvolvimento e produção para *impairment* na data da transição para as IFRSs e, se necessário, deve reduzir o valor dos ativos determinados conforme (a) ou (b) acima. Para fins deste item, ativos para petróleo e gás compreendem somente aqueles ativos usados na exploração, na avaliação, no desenvolvimento ou na produção de petróleo e gás.

D8B. Algumas entidades detêm itens do ativo imobilizado ou intangível que são usados, ou eram usados anteriormente, em operações sujeitas a tarifas reguladas. O valor contábil desses itens pode incluir valores que eram determinados de acordo com as práticas contábeis anteriores mas não se qualificam para capitalização de acordo com as IFRSs. Se for esse o caso, a adotante pela primeira vez pode escolher utilizar o valor contábil de acordo com as práticas contábeis anteriores desse item na data de transição para as IFRSs como custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção a um item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. Na data de transição para as IFRSs, a entidade deve testar cada item para o qual essa isenção é utilizada quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a IAS 36 (Pronunciamento Técnico

CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). Para as finalidades deste item, as operações estão sujeitas a tarifas reguladas se fornecerem bens ou serviços a clientes a preços estabelecidos por órgão autorizado qualificado para estabelecer tarifas que vinculam os clientes e que são destinadas a recuperar os custos específicos incorridos pela entidade ao fornecer os bens ou serviços regulados e para obter um retorno específico. O retorno específico pode ser um valor mínimo ou uma faixa e não precisa ser um retorno fixo ou garantido.

Arrendamento

D9. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 (Interpretação Técnica ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil). Portanto, uma adotante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente na data de transição para as IFRSs contém um arrendamento com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data.

D9A. Se uma adotante pela primeira vez tiver efetuado pela prática contábil anterior a análise, da mesma forma que requerida pela IFRIC 4 (Interpretação Técnica ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil) para determinar se um contrato continha arrendamento de acordo com a prática contábil anterior, ainda que em data diferente daquela requerida pela IFRIC 4, a adotante pela primeira vez não necessita refazer essa análise quando adotar as IFRSs. Para uma entidade que tenha efetuado a mesma determinação sobre se o contrato continha um arrendamento de acordo com a prática contábil anterior, essa determinação precisa ter o mesmo resultado que aquele proveniente da aplicação da IAS 17 – *Leases* (CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil) e da IFRIC 4.

Diferenças acumuladas de conversão

D12. A IAS 21 (Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) requer que uma entidade:

(a) reconheça algumas diferenças de conversão em outros resultados abrangentes e as acumule diretamente em conta especial do patrimônio líquido; e

(b) na alienação de uma operação no exterior, reclassifique a diferença acumulada de conversão dessa operação no exterior (incluindo, se aplicável, ganhos e perdas nas coberturas relacionadas) do patrimônio líquido para lucro ou prejuízo como parte do ganho ou perda na alienação.

D13. Contudo, uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir com esses requisitos das diferenças acumuladas de conversão que existiram até a data da transição para as IFRSs, determinando que, se a adotante pela primeira vez utilizar essa isenção:

(a) as diferenças acumuladas para todas as operações no exterior sejam assumidas como sendo zero na data da transição para as IFRSs; e

(b) o ganho ou perda em baixa subsequente de qualquer operação no exterior excluirá essas diferenças de conversão que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs e somente serão incluídas as diferenças de conversão posteriores a essa data.

D13A. Como decorrência dos itens D12 e D13, e considerando que as entidades passaram, por força da vigência dada ao Pronunciamento Técnico CPC 02 pelos seus órgãos reguladores, a reconhecer esses ganhos ou perdas por diferenças de conversão provavelmente em data anterior ao da data de transição para as IFRSs, as adotantes pela primeira vez devem zerar os saldos dessas diferenças acumuladas de conversão existentes nas suas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o CPC 02, à data da transição, transferindo-os para lucros ou prejuízos acumulados, bem como divulgar a política de distribuição de resultados aplicável a tais saldos.

Investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D14. Quando a entidade elabora demonstrações separadas, a IAS 27 (CPC 35) requer que ela contabilize seus investimentos em controladas, controladas em conjunto e associadas pelo:

(a) pelo custo; ou

(b) como instrumento financeiro, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

D15. Se uma adotante pela primeira vez mensura tal investimento pelo custo de acordo com a IAS 27 (CPC 35), ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas demonstrações separadas (não confundir com demonstrações individuais) pela primeira vez em IFRSs:

(a) pelo custo determinado conforme IAS 27 (Pronunciamento Técnico CPC 35); ou

(b) pelo custo atribuído (deemed cost). O custo atribuído desse investimento deve ser: o valor justo na data da transição para as IFRSs em suas demonstrações separadas; ou

(i) o valor previamente escriturado pelas políticas contábeis anteriormente utilizadas.

A adotante pela primeira vez pode escolher (i) ou (ii) acima para mensurar seu investimento em cada controlada, controlada em conjunto ou coligada que ela eleja ser mensurado pelo custo atribuído.

Ativos e passivos de controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D16. Se uma controlada tornar-se uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, a controlada deve, em suas demonstrações contábeis, mensurar seus ativos e passivos:

(a) pelos valores contábeis que seriam incluídos nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora, com base na data de transição para as IFRSs da controladora, caso não exista nenhum ajuste decorrente dos procedimentos de consolidação e dos efeitos da

combinação de negócios em que a controladora adquiriu a controlada; ou

(b) pelos valores contábeis exigidos no restante deste Pronunciamento, com base na data de transição para as IFRSs da controlada. Esses valores contábeis podem ser diferentes daqueles descritos em (a) quando:

(i) as exceções previstas neste Pronunciamento resultarem em mensurações que dependem da data de transição para as IFRSs;

(ii) as políticas contábeis utilizadas nas demonstrações contábeis da controlada forem diferentes daquelas utilizadas nas demonstrações contábeis consolidadas. Por exemplo, a controlada pode usar o método do custo como sua política contábil, tal como previsto na IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* (Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado) enquanto que o grupo pode usar o método do valor justo.

Uma opção similar está disponível para uma coligada ou entidade controlada em conjunto que vier a adotar pela primeira vez as IFRSs em data posterior à entidade que detenha uma influência significativa ou o controle conjunto sobre ela.

D17. Contudo, se a entidade se tornar adotante pela primeira vez depois de sua controlada (ou controlada em conjunto ou coligada), a entidade deve, em suas demonstrações contábeis consolidadas, mensurar os ativos e passivos da controlada (ou controlada em conjunto ou coligada) pelos mesmos valores contábeis das demonstrações contábeis da controlada (ou controlada em conjunto ou coligada), depois dos ajustes de consolidação e de equivalência patrimonial, bem como dos efeitos da combinação de negócios em que a entidade adquiriu a controlada. Da mesma forma, se uma controladora tornar-se adotante pela primeira vez das IFRSs em suas demonstrações contábeis separadas (antes ou depois das suas demonstrações contábeis consolidadas), ela deve mensurar os ativos e passivos pelos mesmos valores contábeis em ambas as demonstrações contábeis (consolidada e separada), exceto pelos ajustes de consolidação.

Instrumentos financeiros compostos

D18. A IAS 32 - *Financial Instruments: Presentation* (Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação) exige que a entidade divida um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido, desde o seu reconhecimento inicial. Se o componente de passivo estiver liquidado, a aplicação retroativa da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) envolve a separação do mesmo em duas partes dentro do patrimônio líquido. A primeira parte, em lucros ou prejuízos acumulados, representando os juros acumulados atribuídos ao componente de passivo. A outra parte representando o componente de patrimônio líquido original. Contudo, de acordo com este Pronunciamento, uma adotante pela primeira vez não precisa separar essas duas partes quando o componente de passivo estiver liquidado na data de transição para as IFRSs.

Designação de instrumentos financeiros reconhecidos anteriormente

D19. A IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) permite que um ativo financeiro seja designado no reconhecimento inicial como disponível para venda ou que um instrumento financeiro (desde que atenda a certos critérios) seja designado como um ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado. A despeito desse requisito, exceções se aplicam nas seguintes circunstâncias:

(a) à entidade é permitida a designação, na data da transição para as IFRSs, de ativos financeiros como disponíveis para venda;
(b) à entidade é permitida a designação, na data da transição para as IFRSs, de qualquer ativo financeiro ou passivo financeiro para mensurado ao valor justo por meio do resultado, desde que o ativo ou passivo financeiro atenda aos critérios contidos nos itens 9(b)(i), 9(b)(ii) ou 11A da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38).

D19A a D19D. (Eliminados).

Mensurações de ativos ou passivos financeiros ao valor justo em seu reconhecimento inicial

D20. (Eliminado):

Passivos decorrentes de desativação incluídos no custo de ativos imobilizados

D21. A Interpretação IFRIC 1 - *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* (Interpretação Técnica ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) exige que mudanças específicas em um passivo por desativação, restauração ou outro similar sejam adicionadas ou deduzidas do custo do ativo ao qual está relacionado; o valor depreciável ajustado do ativo deve ser então depreciado prospectivamente durante sua vida útil. Uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir essas exigências no caso de mudanças ocorridas nesses passivos antes da data de transição para as IFRSs. Se uma adotante pela primeira vez faz uso dessa exceção, ela deve:

(a) mensurar os passivos na data de transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25);

(b) na medida em que tais passivos estiverem dentro do alcance da IFRIC 1 (ICPC 12), a entidade deve estimar o montante que teria sido incluído no custo dos ativos a que dizem respeito, quando se originou o passivo, calculando o valor presente do passivo naquela data pelo uso da melhor estimativa da taxa histórica de desconto ajustada ao risco que poderia ter sido aplicada àquele passivo ao longo desse período; e

(c) calcular a depreciação acumulada sobre aquele montante, na data de transição para as IFRSs, considerando como base a estimativa corrente da vida útil do ativo, usando a política de depreciação adotada pela entidade de acordo com as IFRSs.

D21A. Se a entidade usa a exceção do item D8A(b) (para ativos de petróleo e gás na fase de desenvolvimento ou produção contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades em uma larga área geográfica de acordo com práticas anteriores), deve, em vez

de aplicar o item D21 ou a IFRIC 1 (Interpretação ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares):

(a) mensurar os passivos de desativação, restauração e outros passivos similares na data da transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes); e

(b) reconhecer diretamente em lucros ou prejuízos acumulados qualquer diferença entre esse valor e o valor contábil desses passivos na data da transição para as IFRSs determinados de acordo com práticas anteriores.

Ativos financeiros e ativos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 12 – *Concessions* (Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão).

Custos de empréstimos e financiamentos

D23. (Eliminado).

Transferência de ativos de clientes

D24. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias definidas no item 22 da IFRIC 18 – *Transfers of Assets from Customers* (Interpretação Técnica ICPC 11 - Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes). Nesse item, a referência à data efetiva deve ser interpretada como 1º de julho de 2009 ou a data de transição para as IFRSs, das duas a que ocorrer primeiro. Adicionalmente, uma adotante pela primeira vez pode designar qualquer data anterior à data de transição para as IFRSs e aplicar, nessa data ou após ela, a IFRIC 18 a todas as transferências de ativos de clientes recebidas.

Liquidação de passivos financeiros com instrumentos patrimoniais

D25. A IFRIC 19 – *Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments* (Interpretação Técnica ICPC 16 - Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais) tem vigência prevista pelo IASB para exercícios sociais iniciados a partir de 1º de julho de 2010. Todavia, uma adotante pela primeira vez pode aplicá-la antecipadamente, divulgando tal fato em suas demonstrações contábeis.

Hiperinflação severa

D26. Se a entidade tem moeda funcional que era, ou é, a moeda de economia hiperinflacionária, ela deve determinar se está sujeita à hiperinflação severa antes da data de transição para as IFRSs. Isso é aplicável a entidades que estão adotando as IFRSs pela primeira vez, bem como a entidades que aplicaram as IFRSs anteriormente.

D27. A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita a hiperinflação severa se tiver as seguintes características:

(a) índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda;

(b) não existe conversibilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira considerada estável.

D28. A moeda funcional da entidade deixará de estar sujeita à hiperinflação severa na data de normalização da moeda funcional. Essa será a data quando a moeda funcional não tiver mais uma, ou ambas, as características do item D27, ou quando houver mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita à hiperinflação severa.

D29. Quando a data de transição para as IFRSs da entidade for a data de normalização da moeda funcional, ou posterior, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para as IFRSs. A entidade pode utilizar esses valores justos como custo atribuído desses ativos e passivos nas demonstrações contábeis de abertura de acordo com as IFRSs.

D30. Quando a data de normalização da moeda funcional se encontrar dentro do período comparativo de 12 meses, o período comparativo pode ser inferior a 12 meses, desde que um conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme requerido pelo item 10 da IAS 1, Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) seja fornecido para esse período mais curto.

Negócios em conjunto

D31. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 11 (Pronunciamento Técnico CPC 19 – Negócios em Conjunto) com as seguintes exceções:

(a) ao aplicar as disposições de transição da IFRS 11 (Pronunciamento Técnico CPC 19), a adotante pela primeira vez deve aplicar essas disposições na data da transição para as IFRSs.

(b) ao mudar da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial, a adotante pela primeira vez deve submeter o investimento ao teste de recuperação do ativo de acordo com a IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01) na data de transição para as IFRSs, independentemente de haver qualquer indicação de que o investimento possa apresentar problemas de recuperação. A redução ao valor recuperável resultante deve ser reconhecida como ajuste aos lucros (prejuízos) acumulados na data de transição para as IFRSs.

Custos de remoção de estéril (*stripping*) de mina de superfície na fase de produção

D32. Quando efetuar a adoção inicial das IFRSs, a entidade pode aplicar as disposições transitórias previstas nos itens A1 a A4 da IFRIC 20 (Interpretação Técnica ICPC 18 – Custos de Remoção de Estéril (*Stripping*) de Mina de Superfície na Fase de Produção).

Apêndice E – Isenções de curto prazo das IFRSs – (Eliminado)

Guia de Implementação

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

Introdução

IG1. Este guia de implementação:

(a) explica como as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 37 interagem com as exigências de outros pronunciamentos técnicos e das IFRSs (itens IG2 até IG65). Essas explicações discorrem sobre aquelas exigências que provavelmente envolvem questões que são específicas para as adotantes pela primeira vez;

(b) inclui um exemplo ilustrativo que mostra como a adotante pela primeira vez deve evidenciar como a transição para as IFRSs afetou seu balanço patrimonial, seu desempenho financeiro (resultado) e seus fluxos de caixa, como exigido nos itens 24(a), 24(b), 25 e 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37 (item IG 63).

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

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

(a) o balanço patrimonial de abertura reflete um evento que tenha ocorrido após a data de transição para as IFRSs; e

(b) os valores comparativos, em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, refletem um evento que tenha ocorrido após o fim daquele período comparativo.

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

(a) **Caso 1** – As práticas contábeis anteriores exigiram estimativas de itens similares na data de transição para as IFRSs e foi utilizada uma política contábil consistente com tais

práticas. Nesse caso, as estimativas de acordo com as IFRSs precisam ser consistentes com as estimativas feitas para aquela data pelas práticas contábeis anteriores, a menos que exista evidência objetiva de que as estimativas estavam erradas (ver IAS 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* - Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). A entidade deve divulgar revisões posteriores de tais estimativas como eventos do período em que as revisões foram feitas e não como ajustes por eventos subsequentes decorrentes do recebimento de evidências adicionais sobre as condições que existiam na data de transição para as IFRSs.

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

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

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

IG Exemplo 1 - Estimativas

Contexto

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

(a) fez estimativas de despesas e provisões por competência naquelas datas;

(b) contabilizou em regime de caixa um plano definido de benefícios de aposentadoria; e

(c) não reconheceu uma provisão referente a uma ação judicial decorrente de eventos que ocorreram em setembro de 2009. Quando a ação judicial foi concluída, em 30 de junho de 2010, a entidade foi exigida a pagar $ 1.000, o que aconteceu em 10 de julho de 2010.

Na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade "A" concluiu que suas estimativas de despesas e provisões por competência em 31 de dezembro de 2008 e 2009, pelas práticas contábeis anteriores, foram feitas com políticas contábeis consistentes com as IFRSs. Embora tendo descoberto que algumas das provisões estavam superestimadas e outras subestimadas, a entidade "A" concluiu que tais estimativas estavam razoáveis e que, portanto, nenhum erro ocorreu. Como resultado, a contabilização dessas super e subestimativas exigiram os ajustes de rotina para estimativas contábeis de acordo com a IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23).

Aplicação das exigências

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

(a) não ajustou as estimativas anteriores das despesas e provisões por competência; e
(b) fez as necessárias estimativas (em regime de competência) para contabilizar o plano de aposentadoria de acordo com a norma IAS 19 - *Employee Benefits* (Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados). As premissas atuariais da entidade "A" em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 não refletiam condições posteriores àquelas datas. Por exemplo:

(i) as taxas de desconto da entidade "A" em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 para o plano de aposentadoria e as provisões refletiam condições de mercado dessas datas; e
(ii) as premissas atuariais em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não refletiam condições ocorridas após essas datas – tal como um aumento significativo nas taxas estimadas de rotatividade de empregados em função do encurtamento do plano de aposentadoria em 2010.
O tratamento da ação judicial em 31 de dezembro de 2009 depende das razões pelas quais a entidade "A" não reconheceu a provisão pelas práticas contábeis anteriores naquela data.

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

Premissa 2 – As práticas contábeis anteriores não foram consistentes com o disposto na IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25). Portanto, a entidade "A" desenvolveu estimativas de acordo com a IAS 37 (CPC 25). Pelo disposto na IAS 37, a entidade "A" deve determinar se existe uma obrigação ao fim do período de divulgação, levando em conta todas as evidências disponíveis inclusive alguma evidência adicional em função de eventos subsequentes ao encerramento do período de divulgação. Da mesma forma, de acordo com a IAS 10 - *Events after the Reporting Period* (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente), a solução da ação judicial após o período de divulgação é um evento subsequente que requer ajuste contábil se ele confirmar que a entidade tinha uma obrigação presente naquela data. Nessa situação, a solução da ação judicial confirma que a entidade "A" tinha uma obrigação em setembro de 2009 (quando o evento ocorreu e que deu origem à ação judicial). Portanto, a entidade "A" deve reconhecer uma provisão em 31 de dezembro de 2009. A entidade "A" deve mensurar essa provisão pelo cálculo do valor presente em 31 de dezembro de 2009 do valor pago em 10 de julho de 2010 ($ 1.000), usando a taxa de desconto que está de acordo com o CPC 25 e que reflete as condições de mercado de 31 de dezembro de 2009.

IG4. O disposto nos itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as exigências de outras IFRSs quanto às classificações ou mensurações baseadas em circunstâncias existentes em datas específicas. Exemplos disso incluem:

(a) a distinção entre arrendamento financeiro e operacional (ver IAS 17 – *Leases* - Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);

(b) as restrições na IAS 38 - *Intangible Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível), que proíbem a capitalização de gastos referentes a ativos intangíveis gerados internamente se o ativo não se qualificar para o reconhecimento quando da ocorrência desses gastos; e

(c) a distinção entre um passivo financeiro e um instrumento patrimonial (ver a IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation*, Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação).

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

IG5. A entidade deve aplicar a IAS 12 (Pronunciamento Técnico CPC 32) para as diferenças temporárias entre o valor contábil dos ativos e passivos em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e suas respectivas bases fiscais.

IG6. De acordo com a IAS 12, a mensuração dos impostos corrente e diferido deve refletir as taxas de impostos e legislação fiscal vigentes ou substantivamente vigentes ao final do período de divulgação. A entidade deve contabilizar os efeitos das mudanças nas taxas de impostos e legislação fiscal quando estiverem promulgadas e vigentes ou substancialmente vigentes.

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

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

IG8. A entidade pode optar pelo uso de um dos valores abaixo como custo atribuído (*deemed cost*) para o ativo imobilizado, observando o contido na Interpretação Técnica ICPC 10 –

Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43:

(a) valor justo na data da transição para as IFRSs (item D5 deste Pronunciamento Técnico CPC 37), caso em que a entidade irá dar as divulgações requeridas pelo item 30 deste Pronunciamento Técnico;

(b) reavaliação de acordo com as práticas contábeis anteriores, que observe os critérios do item D6 deste Pronunciamento Técnico;

(c) (eliminado);

(d) alocação de montante determinado de acordo com práticas contábeis anteriores que observe os critérios do item D8A deste Pronunciamento Técnico.

IG9. As depreciações subsequentes devem basear-se no respectivo custo atribuído e iniciar na data em que a entidade estabelecer o custo atribuído.

IG10. (Eliminado).

IG11. (Eliminado).

IG12. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado) exige que cada parte de um item do ativo imobilizado, cujo custo seja relevante em relação ao custo total do item, seja depreciada separadamente. Contudo, a IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado) não estipula a unidade de mensuração para reconhecimento de ativo, ou seja, o que constitui um item do ativo imobilizado. Então, é necessário julgamento na aplicação do critério de reconhecimento em circunstâncias específicas da entidade (ver itens 9 e 43 da IAS 16 - Pronunciamento Técnico CPC 27).

IG13. Em alguns casos, a construção ou colocação em uso de ativo resulta na obrigação de a entidade desmantelar ou remover o ativo e restaurar o local que ocupa. A entidade deve aplicar a IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) no reconhecimento e mensuração de qualquer provisão resultante. A entidade deve aplicar a IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27) para determinar o montante resultante a ser incluído no custo do ativo, antes da depreciação e das perdas por redução ao valor recuperável. Itens como a depreciação e, quando aplicável, as perdas por redução ao valor recuperável, causam diferenças entre o saldo contábil do passivo e o montante incluído no valor contábil do ativo. As alterações em tais passivos devem ser contabilizadas pela entidade em conformidade com a IFRIC 1 - *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* (Interpretação Técnica ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outras Passivos Similares). Contudo, o item D21 da IFRS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 37) fornece uma isenção para mudanças que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs e estabelece tratamento alternativo quando a isenção for utilizada. Um exemplo da adoção pela primeira vez da IFRIC 1 (ICPC 12), e que ilustra o uso dessa isenção, consta nos itens IG201 a IG203.

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

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

IG15. (Eliminado).

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

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

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

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

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

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

IG20. A entidade pode precisar estabelecer premissas atuariais na data de transição para as IFRSs que não foram necessárias em relação às suas práticas contábeis anteriores. Tais premissas atuariais não devem refletir condições que surgiram depois da data de transição para as IFRSs. Em especial, taxas de desconto e o valor justo dos ativos do plano na data de transição para as IFRSs devem refletir condições de mercado em tal data. De forma similar,

as premissas atuariais da entidade na data de transição para as IFRSs sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não devem refletir um significativo aumento dessas taxas em decorrência de encurtamento do plano de aposentadoria que tenham ocorrido após a data de transição para as IFRSs (item 16 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG21. Em muitos casos, as primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade devem refletir as mensurações das obrigações de benefícios a empregados em três datas: no fim do primeiro período de divulgação em IFRSs, na data das informações comparativas e na data de transição para as IFRSs. A IAS 19 (Pronunciamento Técnico CPC 33) estimula a entidade a envolver um atuário qualificado na mensuração de todas as suas obrigações materiais relativas a benefícios pós-emprego. Para minimizar custos, a entidade pode requerer um atuário qualificado para realizar uma avaliação atuarial detalhada em uma ou duas das datas indicadas e ajustá-la(s) para outra data (anterior ou posterior). Qualquer efeito dos ajustes de rolagem da avaliação para data futura ou passada deve refletir transações materiais ou outros eventos relevantes entre essas datas (incluindo mudanças nos preços de mercado e nas taxas de juros) (IAS 19, item 57).

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

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

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

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

IG Exemplo 2 – Combinação de negócios

Contexto

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

(a) classificou a combinação de negócios como aquisição pela entidade "B";
(b) mensurou os ativos adquiridos e os passivos assumidos aos seguintes valores, pelas práticas contábeis anteriores em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs):

(i) ativos identificáveis menos os passivos para os quais as IFRSs exigem mensuração baseada no custo após a combinação de negócios: $ 200 (cuja base fiscal é de $ 150 e a alíquota de imposto é de 30%);

(ii) passivos de aposentadoria (sendo $ 130 o valor presente de obrigações de benefícios definidos, mensurado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 33, e $ 100 de valor justo dos ativos do plano): $ zero (porque a entidade "B" usou o regime de caixa para contabilizar as aposentadorias de acordo com as práticas contábeis anteriores). A base fiscal do passivo de aposentadoria também é zero;

(iii) ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*): $ 180;

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

Aplicação das exigências

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

(a) deve classificar a combinação de negócios como aquisição pela entidade "B" mesmo que, pelas IFRSs, ela tivesse de ser classificada como aquisição reversa pela controlada "C" (item C4 (a) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(b) não deve ajustar a amortização acumulada do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). A entidade "B" testou o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em relação ao seu valor recuperável, conforme a IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), reconhecendo a perda resultante com base nas condições existentes na data de transição para as IFRSs. Em não havendo nenhuma perda em relação ao valor recuperável, o valor contábil do ágio deve permanecer em $ 180 (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37)

(c) para aqueles ativos identificáveis adquiridos (líquidos dos passivos assumidos) em que as IFRSs exigem uma mensuração baseada no custo após a combinação, a entidade "B" deve tratar os respectivos valores contábeis de acordo com as práticas contábeis anteriores imediatamente após a combinação de negócios como sendo seus respectivos custos atribuídos naquela data (item C4(e) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(d) não deve restabelecer a depreciação e a amortização acumuladas dos ativos líquidos identificados em (c), a menos que as taxas e métodos de depreciação pelas práticas contábeis anteriores resultem em valores materialmente diferentes daqueles calculados de acordo com as IFRSs (por exemplo, se eles foram adotados somente para fins fiscais e não refletem adequadamente a vida útil estimada dos ativos de acordo com as IFRSs). Se nenhum restabelecimento é feito, o valor contábil dos ativos em questão, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, deve ser igual aos respectivos valores contábeis pelas práticas contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs ($ 200) (item IG7);

(e) caso exista alguma indicação de que os ativos identificados apresentam perdas em relação ao seu valor recuperável, os ativos devem ser testados com base nas condições que existiam na data de transição para as IFRSs (ver IAS 36 – Pronunciamento Técnico CPC 01);

(f) deve reconhecer o passivo de aposentadoria e o mensurar ao valor presente das obrigações com o benefício definido ($ 130) menos o valor justo dos ativos do plano ($ 100), resultando no valor contábil de $ 30, cuja contrapartida é um débito de $ 30 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(d) do Pronunciamento Técnico CPC 37). Contudo, se a controlada "C" adotou as IFRSs em período anterior, a entidade "B" deve mensurar o passivo de aposentadoria pelo mesmo montante que foi reconhecido nas demonstrações contábeis da controlada "C" (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e IG Exemplo 9);

(g) deve reconhecer o imposto diferido passivo de $ 6 (30% de $ 20) decorrente da:

(i) diferença temporária tributável de $ 50 ($ 200 menos $ 150) proveniente dos ativos adquiridos e os passivos assumidos (exceto os de aposentadoria), menos a

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

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

IG Exemplo 3 – Combinação de negócios – provisão para reestruturação

Contexto

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

(a) já havia desembolsado $ 60 de custos de reestruturação; e

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

Aplicação das exigências

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

(a) não deve reconhecer a provisão de reestruturação (item C4(c) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(b) não deve ajustar o montante determinado para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). Contudo, a Entidade "D" deve testar o ágio em relação ao seu valor recuperável, de acordo com a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos), e deve reconhecer eventual perda resultante (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(c) em função de (a) e (b), os lucros ou prejuízos acumulados, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, tiveram o aumento de $ 40 (antes do imposto de renda e do reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável), comparado ao saldo pelas práticas contábeis anteriores.

IG Exemplo 4 – Combinação de negócios – ativo intangível

Contexto

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "F" correspondem ao período findo em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º de julho de 2006, a entidade "F" adquiriu 75% da controlada "G". De acordo com as práticas contábeis anteriores, a entidade "F" determinou o valor contábil inicial de $ 200 para ativos intangíveis que não teriam se qualificado para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - Intangible

Assets (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível). A base fiscal dos ativos intangíveis era zero, dando origem ao imposto diferido passivo de $ 60 (30% de $ 200).

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

Aplicação das exigências

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

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

IG Exemplo 5 (Eliminado)

IG Exemplo 6 – Combinação de negócios – controlada não consolidada de acordo com as práticas contábeis anteriores

Contexto

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

(a) o custo do investimento de "J" na controlada "K" é de $ 180;

(b) pelas IFRSs, a controlada K teria mensurado seus ativos em $ 500 e seus passivos (incluindo impostos diferidos de acordo com a IAS 12 – *Income Taxes*, Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro) em $ 300. Nessas bases, os ativos líquidos da controlada K seriam de $ 200 pelas IFRSs.

Aplicação das exigências

A controladora "J" deve consolidar a controlada "K". O balanço patrimonial consolidado em 1º de janeiro de 2009 deve incluir:

(a) os ativos da controlada "K" em $ 500 e os passivos em $ 300;

(b) a participação dos não controladores de $ 50 [($ 500 – $ 300) x 25%]; e

(c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) de $ 30 [$ 180 de custo – ($ 500 – $ 300) x 75%] (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37). A controladora "J" deve testar o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) em relação ao seu valor recuperável de acordo com a IAS 36 - *Impairment of Assets* (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução

ao Valor Recuperável de Ativos) e deve reconhecer eventual perda resultante baseada nas condições existentes na data de transição para as IFRSs (item C4(g)(ii) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG Exemplo 7 – Combinação de negócios – arrendamento financeiro não capitalizado de acordo com as práticas contábeis anteriores
Contexto A data de transição para as IFRSs da controladora "L" é 1º de janeiro de 2009. A controladora "L" adquiriu a controlada "M" em 15 de janeiro de 2006 e não capitalizou os arrendamentos financeiros da controlada "M". Se a controlada "M" elaborasse demonstrações contábeis em conformidade com as IFRSs, ela teria reconhecido obrigações de arrendamento financeiro de $ 300 e ativos de arrendamento de $ 250 em 1º de janeiro de 2009. **Aplicação das exigências** Em seu balanço patrimonial consolidado em IFRSs, a controladora "L" deve reconhecer obrigações de arrendamento financeiro de $ 300 e ativos de arrendamento de $ 250, e o ajuste de $ 50 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(f)).

IAS 23 – *Borrowing Costs* (CPC 20) – (Eliminado)

IG 23 a 25. (Eliminados).

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

IG26. Uma adotante pela primeira vez deve consolidar todas as suas controladas (conforme definido na IAS 27 - CPCs 35 e 36), a menos que a IAS 27 disponha de outra forma.

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

(a) em suas demonstrações contábeis consolidadas, a adotante pela primeira vez deve mensurar os ativos e passivos da controlada pelos mesmos valores contábeis nas demonstrações contábeis dessa controlada, após os ajustes por procedimentos de consolidação e pelos efeitos da combinação de negócios em que a controlada foi adquirida (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Se a controlada não tiver adotado as IFRSs em suas demonstrações contábeis, os valores contábeis descritos na sentença anterior são aqueles que seriam requeridos pelas IFRSs nas demonstrações contábeis consolidadas (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(b) se a controladora adquiriu a controlada em combinação de negócios antes da data de transição para as IFRSs, a controladora deve reconhecer o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) da forma como explicado no IG Exemplo 6;

(c) se a controladora não adquiriu a controlada em combinação de negócios porque ela constituiu a controlada, a controladora não deve reconhecer o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

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

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

IG Exemplo 8 – Controladora adota as IFRSs antes da controlada

Contexto

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

Aplicação das exigências

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

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

IG Exemplo 9 – Controlada adota as IFRSs antes da controladora

Contexto

A controladora "P" apresentará suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs em 2010. Sua subsidiária estrangeira "Q", subsidiária integral da controladora "P" desde a sua formação, apresentou suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs em 2005. Até 2010, a controlada "Q" elabora informações para fins internos de consolidação, de acordo com as práticas contábeis anteriores da controladora "P".

Aplicação das exigências

Os valores contábeis dos ativos e passivos da controlada "Q" em 1º de janeiro de 2009 devem ser os mesmos tanto no balanço patrimonial de abertura consolidado em IFRSs da controladora "P", quanto nas demonstrações contábeis da

controlada "Q" (exceto pelos ajustes por conta dos procedimentos de consolidação) e devem ser baseados na data de transição para as IFRSs da controlada "Q". O fato de a controladora "P" tornar-se adotante pela primeira vez em 2010 não deve mudar esses valores contábeis (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG30. O disposto nos itens D16 e D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as seguintes exigências:

(a) aplicar o Apêndice C do Pronunciamento Técnico CPC 37 aos ativos adquiridos e passivos assumidos nas combinações de negócios realizadas antes da data de transição para as IFRSs da adquirente. Contudo, a adquirente deve aplicar o item D17 para novos ativos adquiridos e passivos assumidos pela adquirida após aquela combinação de negócios e ainda existentes na data de transição para as IFRSs da adquirente;

(b) aplicar o restante do Pronunciamento Técnico CPC 37 na mensuração de todos os ativos e passivos para os quais os itens D16 e D17 não forem relevantes;

(c) fornecer todas as divulgações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 37 com base na mesma data de transição para as IFRSs da adotante pela primeira vez.

IG31. O item D16 do Pronunciamento Técnico CPC 37 deve ser aplicado quando a controlada tornar-se uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, por exemplo, se a controlada elaborou anteriormente um pacote de relatórios de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, porém não as apresentou como um conjunto completo de demonstrações de acordo com as IFRSs. Isso pode ser relevante não somente quando o pacote de relatórios da controlada cumpre totalmente com as exigências de reconhecimento e mensuração das IFRSs, mas também quando ele sofre ajustes na controladora por questões tais como uma revisão por eventos subsequentes ou sofre alocações na controladora de custos de aposentadoria. Para as divulgações exigidas pelo item 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37, os ajustes na controladora em um pacote de relatórios não publicado não são considerados como correção de erros. Contudo, o item D16 não permite a controlada ignorar erros nas demonstrações que são imateriais nas demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora, mas que sejam materiais nas suas próprias demonstrações contábeis.

IAS 29 – *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* (Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária)

IG32. A entidade deve cumprir com o disposto na IAS 21 - *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) na determinação de sua moeda funcional e moeda de apresentação. Quando a entidade elabora seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, ela deve aplicar a IAS 29 para qualquer período em que a economia da moeda funcional ou moeda de apresentação seja hiperinflacionária.

IG33. A entidade pode optar pelo uso do valor justo como custo atribuído para um item do ativo imobilizado na data de transição para as IFRSs (item D5 do Pronunciamento Técnico CPC

37), caso em que ela deve divulgar as notas explicativas exigidas pelo item 30 do Pronunciamento Técnico CPC 37.

IG34. Quando a entidade optar pelo uso das isenções previstas nos itens D5 a D8 do Pronunciamento Técnico CPC 37, ela deve aplicar a IAS 29 para o período após a data para a qual o valor reavaliado ou o valor justo tenha sido determinado.

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

IG35. Em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade deve aplicar o critério da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) para classificar os instrumentos financeiros (ou os componentes de instrumentos compostos) emitidos como passivos financeiros ou instrumentos patrimoniais, de acordo com a essência do acordo contratual, quando o instrumento inicialmente satisfaz o critério de reconhecimento na IAS 32 (CPC 39, itens 15 e 30), sem considerar os eventos depois dessa data (exceto mudanças nas cláusulas dos instrumentos).

IG36. Para instrumentos compostos em circulação na data de transição para as IFRSs, a entidade deve determinar o valor contábil inicial dos componentes com base nas circunstâncias existentes quando os instrumentos foram emitidos (IAS 32 - CPC 39, item 30). A entidade deve determinar esses valores contábeis usando a versão vigente da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) ao fim de seu primeiro período de divulgação em IFRSs. Se o componente de passivo não estiver mais em circulação na data de transição para as IFRSs, uma adotante pela primeira vez não precisa separar o componente de patrimônio líquido inicial do instrumento dos juros acumulados acrescidos no componente de passivo (item D18 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

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

IG37. A norma IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) deve ser aplicada quando a entidade é exigida a, ou opta por, apresentar informação contábil intermediária de acordo com as IFRSs. Portanto, nem a IAS 34 (CPC 21) tampouco o Pronunciamento Técnico CPC 37 exigem que a entidade:

(a) apresente demonstrações contábeis intermediárias que cumpram com o disposto na IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21); ou

(b) elabore novas versões de demonstrações contábeis intermediárias apresentadas de acordo com as práticas contábeis anteriores. Contudo, se a entidade elabora demonstração contábil intermediária de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para uma parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade deve restabelecer a informação comparativa apresentada naquela demonstração para que ela cumpra com as IFRSs.

IG38. A entidade deve aplicar as IFRSs em cada demonstração contábil intermediária que

apresentar de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs. Em especial, o item 32 do Pronunciamento Técnico CPC 37 exige que a entidade evidencie várias conciliações (ver IG Exemplo 10).

IG Exemplo 10 – Demonstração intermediária

Contexto

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "R" correspondem ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010, e sua primeira divulgação contábil intermediária de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) corresponde ao trimestre encerrado em 31 de março de 2010. A entidade "R" elaborou suas demonstrações contábeis anuais, para o ano findo em 31 de dezembro de 2009, pelas práticas contábeis anteriores, bem como as divulgações trimestrais durante todo o ano de 2009.

Aplicação das exigências

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

(a) de seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores ao fim do trimestre comparativo de 2009 com o seu patrimônio líquido de acordo com as IFRSs na mesma data; e

(b) de seu resultado e resultado abrangente pelas práticas contábeis anteriores para o trimestre comparável de 2009 (corrente e acumulado no ano) com o resultado e o resultado abrangente total de acordo com as IFRSs.

Adicionalmente à conciliação exigida pelas alíneas (a) e (b) acima e às divulgações exigidas pela IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21), a demonstração contábil intermediária do primeiro trimestre de 2010 da entidade "R" deve incluir conciliações (ou referências cruzadas com outro documento publicado que inclua tais conciliações) de:

(a) seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores em 1º de janeiro de 2009 e em 31 de dezembro de 2009 com o seu patrimônio líquido em tais datas de acordo com as IFRSs; e

(b) seu resultado e resultado abrangente de 2009 pelas práticas contábeis anteriores para o seu resultado e resultado abrangente total de 2009 de acordo com as IFRSs.

Cada uma das conciliações acima deve fornecer detalhes suficientes para capacitar os usuários ao entendimento dos ajustes materiais no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. A entidade "R" também deve esclarecer ajustes materiais na demonstração dos fluxos de caixa.
Se a entidade "R" toma conhecimento de erros cometidos quando do uso das práticas contábeis anteriores, a conciliação deve distinguir a correção desses erros das mudanças de política contábil.

Se a entidade "R", em suas demonstrações contábeis anuais mais recentes pelas práticas contábeis anteriores, não evidenciou informação material ao entendimento do período intermediário corrente, suas demonstrações contábeis intermediárias de 2010 devem evidenciar tais informações ou incluir referência cruzada a outro documento publicado que as contenha (item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Os mesmos procedimentos devem ser utilizados para a demonstração do valor adicionado.

IAS 36 e IAS 37 – (Eliminados)

IG39 a IG 43. (Eliminados).

IAS 38 – (Eliminado)

IG44 a IG 51. (Eliminados).

IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração)

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

Reconhecimento

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

IG54. A entidade não deve reconhecer um ativo ou um passivo financeiro que não se qualificam

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

Derivativo embutido

IG55. Quando a IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) exigir que a entidade separe um derivativo embutido do contrato principal, o valor contábil inicial dos componentes, na data em que o instrumento satisfizer pela primeira vez o critério da IAS 39, deve refletir as circunstâncias daquela data (IAS 39, item 11). Se a entidade não puder determinar de forma confiável o valor contábil inicial do derivativo embutido e do contrato principal, ela deve tratar todo o contrato combinado como instrumento financeiro mantido para negociação imediata (IAS 39, item 12). Isso deve resultar na mensuração a valor justo (exceto quando a entidade não possa determinar um valor justo confiável; ver item 46(c) da IAS 39), cujas mudanças de valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período.

Mensuração

IG56. Na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade deve aplicar o critério da IAS 39 para identificar, com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da transição para as IFRSs, aqueles ativos e passivos financeiros que devem ser mensurados ao valor justo e aqueles que devem ser mensurados ao custo amortizado. As classificações resultantes devem ser aplicadas retrospectivamente.

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

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

Ajustes de transição

IG58A. A entidade deve tratar um ajuste ao valor contábil de ativo ou passivo financeiro como ajuste de transição, reconhecido em lucros ou prejuízos acumulados de seu balanço

patrimonial de abertura na data de transição para as IFRSs, somente até o ponto em que ele resultar da adoção da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Por causa de todos os derivativos (exceto aqueles contratos de garantia financeira ou designados como instrumentos de proteção efetivos) serem mensurados ao valor justo em contrapartida ao resultado do exercício, as diferenças entre o valor contábil anterior (que pode ser zero) e o valor justo dos derivativos devem ser reconhecidas como ajuste no saldo de lucros ou prejuízos acumulados no início do exercício social em que a IAS 39 tiver sido aplicada pela primeira vez (exceto para derivativo que seja contrato de garantia financeira ou designado como instrumento de proteção efetivo).

IG58B. A IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) deve ser aplicada aos ajustes decorrentes de mudanças em estimativas contábeis. Quando a entidade é incapaz de determinar se parte específica dos ajustes é ajuste de transição ou mudança de estimativa, ela deve tratar essa parte como mudança de estimativa contábil de acordo com a IAS 8 e efetuar as divulgações apropriadas (itens 32 a 40 da IAS 8 – Pronunciamento Técnico CPC 23).

IG59. A entidade pode, de acordo com as práticas contábeis anteriores, ter mensurado investimentos ao valor justo e reconhecido o ganho de nova avaliação fora do resultado do período. Quando o investimento é classificado ao valor justo com os efeitos reconhecidos no resultado do período, o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) que tiver sido reconhecido fora do resultado do período deve ser reclassificado para lucros ou prejuízos acumulados na aplicação inicial da IAS 39. Se, na aplicação inicial da IAS 39, o investimento for classificado pelo valor justo por meio de outros resultados abrangentes, então o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 deve ser reconhecido em componente separado do patrimônio líquido. Subsequentemente, a entidade deve reconhecer ganhos e perdas sobre ativos financeiros em outros resultados abrangentes (exceto dividendos que devem ser reconhecidos no resultado) e deve acumulá-los em outros resultados abrangentes, em conta separada do patrimônio líquido. No desreconhecimento subsequente, a entidade pode transferir o componente separado do patrimônio líquido para outras contas do patrimônio líquido.

Contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*)

IG60. Os itens B4 a B6 do Pronunciamento Técnico CPC 37 tratam da contabilidade de *hedge* (proteção). A designação e a documentação de vinculação de proteção devem estar concluídas na data de transição para as IFRSs, ou antes dela, quando essa vinculação de proteção se qualifica para contabilidade de *hedge* (proteção) a partir daquela data. A contabilidade de *hedge* (proteção) pode ser aplicada prospectivamente somente a partir da data em que a vinculação de proteção estiver totalmente designada e documentada.

IG60A. A entidade, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode ter diferido ou não reconhecido ganhos e perdas sobre proteção a valor justo referente a um item protegido que não está mensurado ao valor justo. Em relação à proteção a valor justo, a entidade deve ajustar o valor contábil do item protegido na data de transição para as IFRSs. O ajuste será o menor valor entre os seguintes:

(a) a parte da variação acumulada no valor justo do item protegido que reflete o risco

protegido designado e não reconhecida pelas práticas contábeis anteriores; e

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

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

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

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

IG62. A entidade que adota o modelo de custo previsto na IAS 40 (Pronunciamento Técnico CPC 28) deve aplicar o disposto nos itens IG7 a IG13 sobre os ativos imobilizados.

Explicação da transição para as IFRSs

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

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

Uma entidade adotou pela primeira vez as IFRSs em 2010, sendo a data de transição para as IFRSs em 1º de janeiro de 2009. Suas últimas demonstrações contábeis pelas práticas contábeis anteriores correspondem ao ano findo em 31 de dezembro de 2009.

Aplicação das exigências

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

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

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

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

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

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

Contas	Práticas contábeis anteriores $	Efeito da transição para as IFRSs $	IFRSs $
(1) Ativo imobilizado	8.299	100	8.399
(2) Ágio (*goodwill*)	1.220	150	1.370
(2) Ativos intangíveis	208	(150)	58
(3) Ativos financeiros	3.471	420	3.891
Total dos ativos não circulantes	**13.198**	**520**	**13.718**
Clientes e outros recebíveis	3.710	0	3.710
(4) Estoques	2.962	400	3.362
(5) Outros valores a receber	333	431	764
Caixa e equivalentes de caixa	748	0	748
Total dos ativos circulantes	**7.753**	**831**	**8.584**
Total dos ativos	**20.951**	**1.351**	**22.302**
Empréstimos e financiamentos	9.396	0	9.396
Fornecedores e outros exigíveis	4.124	0	4.124
(6) Benefícios a empregados	0	66	66
(7) Provisão de reestruturação	250	(250)	0
Impostos correntes a pagar	42	0	42
(8) Impostos diferidos	579	460	1.039
Total dos passivos	**14.391**	**276**	**14.667**
Total dos ativos menos passivos	**6.560**	**1.075**	**7.635**
Capital social	1.500	0	1.500
(5) Ajustes de *hedge*	0	302	302
(9) Reservas de lucros	5.060	773	5.833
Total do patrimônio líquido	**6.560**	**1.075**	**7.635**

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

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

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

(3) Os ativos financeiros passaram a ser classificados pelo valor justo por meio do resultado de acordo com as IFRSs e estão contabilizados ao valor justo de $ 3.891. Pelas práticas contábeis anteriores eles foram contabilizados ao custo de $ 3.471. O ganho resultante de $ 294 ($ 420 menos o imposto diferido de $ 126) foi incluído em reservas de lucros (via lucros acumulados).

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

(5) Os ganhos não realizados de $ 431 sobre contratos a termo vincendos em moeda estrangeira foram reconhecidos de acordo com as IFRSs, mas não pelas práticas contábeis anteriores. O ganho resultante de $ 302 ($ 431 menos o imposto diferido de $ 129) foi incluído em ajustes de *hedge* porque os contratos destinam-se a proteger vendas projetadas.

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

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

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

Ajustes de *hedge* (nota 5)	$ 129
Reservas de lucros	$ 331
Aumento do imposto diferido	$ 460

Em razão de a base fiscal dos itens reclassificados dos ativos intangíveis para o ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) (nota 2), em 1º de janeiro de 2009, ser igual aos seus valores contábeis naquela data, a reclassificação deles não afetou o imposto diferido passivo.

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

Depreciação (nota 1)	$ 100
Ativos financeiros (nota 3)	$ 420
Custos indiretos de produção (nota 4)	$ 400
Passivo de aposentadoria (nota 6)	$ (66)
Provisão de reestruturação (nota 7)	$ 250
Efeito dos impostos	$ (331)
Total do ajuste em lucros acumulados (reservas de lucros)	$ 773

Conciliação do resultado de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores $	Efeito da transição para as IFRSs $	IFRSs $
Receitas	20.910	0	20.910
(1,2,3) Custo das vendas	(15.283)	(97)	(15.380)
Lucro bruto	**5.627**	**(97)**	**5.530**
(6) Outras receitas	0	180	180
(1) Despesas de distribuição	(1.907)	(30)	(1.937)
(1,4)Despesas administrativas	(2.842)	(300)	(3.142)
Receitas financeiras	1.446	0	1.446
Despesas financeiras	(1.902)	0	(1.902)
Lucro antes dos impostos	**422**	**(247)**	**(175)**
(5)Impostos sobre o resultado	(158)	74	(84)
Resultado do período	**264**	**(173)**	**91**

Conciliação do resultado abrangente de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores $	Efeito da transição para as IFRSs $	IFRSs $
Resultado do período	**264**	**(173)**	**91**
(7) Proteção de fluxo de caixa	0	(40)	(40)
(8) Imposto sobre os demais resultados abrangentes	0	(29)	(29)
Outros resultados abrangentes	**0**	**(69)**	**(69)**
Total do resultado abrangente	**264**	**(242)**	**22**

Notas explicativas da conciliação do resultado e do resultado abrangente de 2009:

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

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

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

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

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

(6) Os ativos financeiros ao valor justo por meio do resultado de acordo com as IFRSs tiveram um aumento de valor de $ 180 durante 2009. Eles foram contabilizados ao custo pelas práticas contábeis anterioresAs mudanças no valor justo foram incluídas em 'outras receitas'.

(7) O valor justo dos contratos a termo em moeda estrangeira que constituíam efetiva proteção de transações projetadas diminuiu em $ 40 durante o ano de 2009.

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

Explicação de ajustes materiais na demonstração dos fluxos de caixa de 2009:

Os impostos sobre o resultado de $ 133, pagos durante 2009, estão classificados como caixa das atividades operacionais de acordo com as IFRSs, porém eles foram incluídos em categoria separada de fluxo de caixa de impostos, conforme as práticas contábeis anteriores. Não existe nenhuma outra diferença material entre a demonstração dos fluxos de caixa apresentada de acordo com as IFRSs e aquelas apresentadas de acordo com políticas contábeis anteriores.

IFRS 2 - (Eliminado)

IG64. (Eliminado).

IG65. (Eliminado).

(Os itens IG66 a IG200 foram reservados para possíveis orientações sobre normas futuras.)

Interpretações

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

IG201. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico 27 – Ativo Imobilizado) requer que o custo do ativo imobilizado inclua a estimativa inicial dos custos de desativação e remoção do ativo e de restauração do local que ocupa. A IAS 37 exige que o passivo correspondente (tanto inicial quanto subsequente), seja mensurado pelo valor necessário para liquidar a obrigação presente ao fim do período de divulgação, refletindo a taxa corrente de desconto baseada no mercado.

IG202. A IFRIC 1 (Interpretação Técnica ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) requer que as variações nos passivos de desativação, restauração e outros passivos similares sejam somadas ou deduzidas do custo dos ativos correspondentes, sujeito a condições específicas. O valor depreciável assim calculado deve ser depreciado de acordo com a vida útil dos ativos correspondentes, sendo a atualização periódica dos passivos descontados correspondentes reconhecida no resultado do período em que for incorrida.

IG203. O item D21 do Pronunciamento Técnico CPC 37 provê uma isenção transitória. Em vez de contabilizar retrospectivamente as variações desse modo, as entidades podem incluir no custo depreciado dos ativos o valor calculado pelo desconto do passivo correspondente na data de transição para as IFRSs para trás, e depreciando-o a partir de quando o passivo estiver incorrido pela primeira vez. IG Exemplo 201 ilustra os efeitos da aplicação dessa isenção, assumindo que a entidade contabiliza seus ativos imobilizados pelo modelo do custo.

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

Contexto

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

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

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

Aplicação das exigências

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

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

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

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

IFRIC 4 – *Determining whether an Arrangement contains a Lease* (Interpretação Técnica ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil)

IG204. (Eliminado).

IG205. (Eliminado).

IG206. (Eliminado).

NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO

NE1. Esta nota explicativa acompanha, mas não é parte integrante do Pronunciamento. Destina-se esta nota a evidenciar situações em que o Pronunciamento possui certas diferenças com relação às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e, após isso, comentá-las.

NE2. O item 8A não existe na versão do IASB; assim, a exigência de que a aplicação antecipada de uma nova IFRS está condicionada a ter essa nova IFRS, ainda que não obrigatória, sido admitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, quando aplicável pelo órgão regulador a que a entidade esteja subordinada, existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições. Por essa mesma razão o exemplo que consta no referido item 8A também destaca essa condição.

NE3. O item 29 destaca que as práticas contábeis brasileiras 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 opção dada pelos itens 29 e 29A da IFRS 1, não foram acolhidas pelo CPC quando da emissão da primeira versão do Pronunciamento Técnico CPC 37. Todavia, a presente versão passou a aceitar a mudança de classificação como admitida pelas IFRSs (item 29 e D19) na adoção inicial.

NE4. Os itens 30 e 31 não permitem a opção da adoção do custo atribuído (*deemed cost*) para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizado e propriedade para investimento. Essa opção existe nas IFRSs, mas foi restringida pelo CPC considerando a prática contábil anterior adotada no Brasil.

NE5. O item 34A não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE6. O item 35 não existe na versão do IASB como está; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE7. Os itens 36 a 39A foram eliminados na versão do CPC 37, por tratarem da vigência dos diversos pronunciamentos emitidos pelo IASB ao longo de anos anteriores.

NE8. O item 39B foi eliminado na versão do CPC 37, por se referir às alterações em decorrência da IFRS 9, a qual somente é de aplicação obrigatória pelo IASB em 2013. Essa norma não foi ainda recepcionada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pelo mesmo motivo as alterações feitas nos itens 29, B1 e D19 decorrentes da IFRS 9, feitas na IFRS 1, não foram feitas no CPC 37, bem como os itens 29A, D19A a C, E1 e E2, estão eliminados.

NE9. A disposição especial do item 40 não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE10. A menção nos itens C4(c)(i) e C4(i) quanto à possibilidade de dedução do *goodwill* diretamente do patrimônio líquido que seria permitida pela prática contábil anterior, existente na IFRS 1, foi eliminada por nunca ter estado prevista essa possibilidade na prática contábil brasileira anterior.

NE11. A permissão de retroação prevista nos itens D2 e D3 da IFRS 1 não existe no CPC 37 devido ao Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações ter a vigência dada pelos órgãos reguladores em período diferente da disposição contida na versão do IASB.

NE12. O item D7(b) foi eliminado do CPC 37, por tratar-se da opção de adoção do *deemed cost* para ativos intangíveis, não permitida na prática contábil brasileira, como mencionado na NE4.

NE13. A opção dada pelo IASB no item D8 relacionada ao *deemed cost* foi eliminada para fins do CPC 37.

NE14. A versão original do Pronunciamento Técnico CPC 37 impedia a adoção retroativa do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios para além da data de transição para as IFRSs. Nesta versão, a nova redação do item C1 passou a permitir essa retroação, conforme é também permitido pelo IASB.

NE15. O IASB, por meio do seu documento denominado *Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters*, admite que as jurisdições limitem as opções por ele dadas, bem como que as jurisdições façam exigências de informações adicionais às requeridas por ele e declara que isso não impede que as demonstrações contábeis assim elaboradas possam ser declaradas como estando de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade por ele emitidas.

NE16. Assim, a existência das diferenças comentadas nos itens NE2 a NE14 não faz com que as demonstrações dos fluxos de caixa elaboradas de acordo com este Pronunciamento não estejam em conformidade com as normas do IASB.