

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

DOCUMENTOS DO CPC - DESTAQUES

(Com base nos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações editados até 31/12/09)

Introdução

- IN1. Tendo em vista a edição dos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações por parte do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis no período compreendido entre 2007, 2008 e 2009, homologados por meio de atos próprios por órgãos reguladores, com vista à implantação, no Brasil, das Normas Internacionais de Contabilidade, apresentamos um sumário do conteúdo de cada um deles com o destaque de alguns itens que poderão impactar de maneira mais significativa as demonstrações contábeis das empresas em geral (entidades) para os exercícios findos a partir de 31 de dezembro de 2010. Os aspectos considerados como os de maior impacto estão em negrito.
- IN2. Este trabalho não constitui e não decorre de um estudo detalhado e exaustivo de todos os novos aspectos derivados da adoção integral dos documentos emitidos pelo CPC, **nem substitui a leitura integral dos mesmos**. Adicionalmente, dependendo da circunstância concreta de determinada entidade, é possível que existam outros aspectos nos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, não relacionados aqui, que podem igualmente impactar, de maneira relevante, as demonstrações contábeis.
- IN3. **Este documento não integra qualquer Pronunciamento, Interpretação ou Orientação emitidos pelo CPC e não pode ser utilizado no lugar deles nem mesmo como sua interpretação.**
- IN4. Alerta-se para o fato de que os Pronunciamentos de números 01 a 14 foram implementados em 2008 e que os demais estão sendo implementados em 2010. Com isso, os efeitos da adoção dos CPCs 15 a 43 implicam em ajustes do balanço de abertura do exercício dado como comparativo ao de 2010. Durante 2009 as políticas e práticas contábeis foram as mesmas de 2008, com a única exceção da cessação da amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Ressalta-se, por fim, para o fato de que algumas poucas entidades anteciparam para 2009 a adoção dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações de vigência obrigatória em 2010.
- IN5. Este documento não abrange o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

IN6. Finalmente, alerta-se para eventuais mudanças a partir de 2010 nesses documentos ou em outros emitidos por órgãos reguladores brasileiros que aqui são referidos.

CPC “00” – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis

1. O CPC 00 fornece diretrizes para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis, servindo como fonte dos conceitos básicos e fundamentais para os Pronunciamentos desenvolvidos pelo CPC, incluindo critérios para o reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas e está em linha com o *“Framework for the preparation and presentation of financial statements”* emitido pelo IASB.
2. Os tópicos de provável alto impacto com relação à estrutura conceitual contábil brasileira até então vigente são a **prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica** na interpretação dos fatos passíveis de registro contábil e o direcionamento das **normas** para serem **baseadas em princípios e não mais em regras**. Dessa forma, os Pronunciamentos do CPC são desenvolvidos visando atingir esse objetivo.

CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (Impairment)

1. Os itens 7 e 8 do CPC 01 esclarecem que um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 10 a 12 do Pronunciamento descrevem algumas indicações de quando essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer uma daquelas situações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Se não houver indicação de uma possível desvalorização, exceto conforme descrito no item 9, o Pronunciamento não exige que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável.
2. A entidade deve avaliar, **no mínimo a cada exercício social**, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo e se esse valor for inferior ao valor estimado de recuperação, **uma provisão para ajuste ao valor de recuperação dos ativos deve ser reconhecida em contrapartida no resultado do exercício**.
3. No caso dos ativos cuja realização seja por recebimento ou venda, o valor recuperável é o valor que a entidade estima que provavelmente receba, líquido das despesas com vendas se for o caso, o que implicará na constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, na aplicação da regra do “custo ou mercado

dos dois o menor” e outros procedimentos e/ou critérios semelhantes. Em sendo o ativo classificado como um ativo financeiro, como determinado pelo Pronunciamento CPC 38 – Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e Mensuração, a perda no valor recuperável e por não recebimento de ativos financeiros deve seguir o que determina o referido Pronunciamento CPC 38.

4. **No caso dos ativos destinados ao uso, ou à produção de benefícios pela sua manutenção na entidade, o valor recuperável é o maior entre os dois seguintes: (i) valor líquido de venda (valor de venda deduzido das despesas com vendas, como no item anterior); ou (ii) valor em uso.** O valor em uso é, basicamente, o valor presente dos fluxos de caixa esperados a serem gerados por esse ativo.
5. Pode ocorrer que, para realizar os testes sobre a recuperação de ativos, a entidade seja obrigada a agrupar todos os seus ativos não circulantes não monetários (investimentos, imobilizado e intangível) em **unidades geradoras de caixa**, já que é comum que um único ativo não tenha, sozinho, capacidade de produzir fluxos de caixa, só o fazendo em conjunto com outros ativos. Assim, para o cálculo do *impairment* pode ser necessário identificar quais são os conjuntos mínimos de ativos identificados como geradores de caixa.
6. Em resumo, os prováveis grandes impactos são a provável **necessidade da determinação das unidades geradoras de caixa e a possibilidade de obrigação do registro das perdas, no resultado das entidades, por não recuperação de valor (*impairment*) de ativos imobilizados, investimentos e intangíveis**. Os *impairments* dos demais ativos já eram reconhecidos no Brasil.
7. As perdas por desvalorização, **com exceção do caso do *goodwill* – ágio por expectativa de rentabilidade futura** – são reversíveis se as condições de recuperabilidade voltarem a ocorrer.
8. Há divulgações específicas, a serem feitas sobre a aplicação da prática do teste de *impairment* e sobre as situações em que a perda é reconhecida ou revertida.

CPC 02 (R1) – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

1. A principal alteração feita no CPC 02, pelo documento de revisão nº 1, diz respeito à alteração dos itens 4 e 5 que exigiam que as controladas de uma entidade que fossem consideradas dependentes no exterior, cuja moeda funcional for a mesma da matriz, tivessem seus ativos, passivos e resultado integrados às demonstrações contábeis da matriz. Tal exigência foi eliminada no documento revisado. Adicionalmente, o CPC 02 (R1), em seu item 41, cita que **as variações cambiais**

do investimento líquido em controladas dependentes no exterior deverão ser reportadas como receita ou despesa financeira do período, ou seja, como resultados integrados à contabilidade da matriz no Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País, por força da norma internacional.

2. Um grande impacto do CPC 02 é quanto à forma de registro **das variações cambiais de investimento líquido em controlada independente no exterior, cuja moeda funcional é diferente da matriz, que deve ser em conta específica do patrimônio líquido na investidora e no balanço consolidado**, para serem reconhecidas, como receita ou despesa, apenas quando da venda ou baixa do investimento líquido. Instrumentos de *hedge* desse investimento têm igual contabilização.
3. O outro grande impacto é a introdução da figura da **moeda funcional**. **Moeda funcional** é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera. Essa moeda pode, em determinadas circunstâncias (previstas no Pronunciamento) ser diferente da moeda do país onde está sediada a controladora ou qualquer controlada. Por exemplo, uma empresa de manufatura brasileira concluiu que sua moeda funcional é o dólar. Assim, suas demonstrações contábeis são preparadas como se os registros contábeis fossem feitos em dólar e depois as demonstrações fossem convertidas para o real, para fins de divulgação no Brasil. Com isso, os balanços, os resultados e os fluxos de caixa podem ser muito diferentes, em cada exercício, do que seriam se a moeda funcional fosse o real.
4. A conversão de demonstrações feitas numa moeda funcional para outra moeda de reporte (como no item anterior ou na conversão de uma controlada no exterior em euro para real) é feita, a não ser no caso de inflação alta, com os ativos e passivos convertidos à taxa de câmbio da data do balanço, e as receitas, despesas, ingressos e aplicações de caixa convertidos quando de sua incorrência. **As diferenças cambiais sobre os patrimônios líquidos (ver item 2) e os resultados líquidos são reconhecidas em “outros resultados abrangentes” no patrimônio líquido para transferência ao resultado apenas quando da baixa do investimento.**
5. Há divulgações específicas a serem feitas sobre qual a moeda funcional utilizada (sendo obrigatória a informação) e sobre os ativos e passivos em outra moeda.

CPC 03 (R1) – Demonstração dos Fluxos de Caixa

1. A obrigatoriedade de divulgação dessa demonstração é nova por disposição inclusive legal (Lei 11.638/07), substituindo a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). É parte integrante e obrigatória do conjunto das demonstrações contábeis a serem preparadas e apresentadas por todas as entidades,

tendo em vista a aprovação, pelo CFC, do CPC 03, sem a exceção contemplada no art. 176, § 6º, da Lei das S/As.

2. O conteúdo e o modelo (fluxos de caixa subdivididos em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento) seguem, basicamente, o que já vinha sendo praticado de forma voluntária no Brasil, com a exceção de uma definição mais rígida do que sejam caixa e equivalentes de caixa.
3. **Diversas opções foram ainda mantidas** (os juros pagos e recebidos podem ser classificados como operacionais ou derivados das atividades de investimento, por exemplo), o que provoca a necessidade de atenção especial quando da comparação entre demonstrações de entidades distintas.
4. Divulgações específicas sobre pagamento de imposto de renda, transações que não envolvem caixa e outras são exigidas.

CPC 04 – Ativos Intangíveis

1. Conforme o item 21 do CPC 04, um ativo intangível é um ativo incorpóreo que deve ser reconhecido somente quando for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade e o custo do ativo possa ser mensurado com segurança. **Ativos intangíveis gerados internamente não são geralmente passíveis de reconhecimento, especialmente o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), cujo reconhecimento, quando gerado internamente, é totalmente vedado.**
2. Os ativos intangíveis são inicialmente reconhecidos ao custo e podem ter vida útil definida ou indefinida. O item 111 do CPC 04 requer ainda que os conceitos do CPC 01 (*impairment*) sejam aplicados aos ativos intangíveis para se mensurar eventuais problemas de recuperação de seus valores, e há um procedimento todo especial para o *goodwill*.
3. **Gastos com pesquisas de produto, processo, mercado etc. não podem ser ativados.** Gastos com desenvolvimento são ativados em circunstâncias muito especiais. **Despesas pré-operacionais não podem mais ser ativadas.** Não mais existe Ativo Diferido (a não ser nos casos de saldos remanescentes, conforme autorização legal).
4. **Ativo intangível de vida útil indefinida não é mais amortizado** (como no caso do *goodwill*), ficando somente sujeito ao teste de perda de recuperabilidade de valor (*impairment*).
5. Há divulgações específicas a serem feitas sobre a movimentação dos ativos intangíveis no período, dentre outras.

CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas

1. **Um novo conceito de parte relacionada foi introduzido.** O mais relevante é a **relação com o controle e com a gestão da entidade** para ser considerada parte relacionada. São partes relacionadas às vinculadas por controle (direto, indireto, conjunto ou controle comum), influência significativa, parentesco ou relacionamento com pessoal-chave da entidade ou sua controladora.
2. Os relacionamentos entre controladora e controladas, ou investidor e coligadas, devem ser divulgados independentemente de ter havido transações entre essas partes relacionadas. Se a entidade controladora direta e a parte controladora final não prepararem demonstrações contábeis disponíveis para uso público, **o nome da controladora do nível seguinte, se houver, deve ser divulgado.**
3. **A entidade deve divulgar a remuneração do pessoal-chave** da administração no total, bem como para cada uma das possíveis categorias (quer como benefícios, quer como outro tipo de remuneração).
4. Se tiver havido transações entre partes relacionadas, a entidade deve divulgar a natureza do relacionamento, informações sobre as transações e saldos existentes, bem como as condições de sua realização.

CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil

1. Conforme o item 8 do CPC 06, um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo arrendado. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo arrendado.
2. O item 20 cita que, caso o arrendamento mercantil seja classificado como financeiro, **os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços** por quantias iguais **ao valor justo** da propriedade arrendada **ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos** do arrendamento mercantil, determinados no início do arrendamento mercantil.
3. Os ativos geram despesas de depreciação e os passivos geram despesas financeiras, e as contraprestações de arrendamento financeiro não são mais consideradas despesas.
4. Os pagamentos das contraprestações do arrendamento mercantil financeiro são registrados como liquidação do passivo (principal e juros).

5. Modificação relevante no que diz respeito ao arrendamento operacional é o da **impossibilidade de apropriação da receita na arrendadora, e da despesa na arrendatária, de maneira não linear**, a não ser que haja outra base com forte lógica econômica a suportar essa apropriação, desaparecendo assim as possibilidades de apropriação conforme arbitrado contratualmente ou designado por fluxos de caixa não homogêneos.
6. Há divulgações específicas a serem feitas sobre as operações de arrendamento mercantil.

CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais

1. O item 7 informa que a subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, **não deve ser reconhecida até que exista segurança** de que: (i) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas; e (ii) a subvenção será recebida.
2. Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental, quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos.
3. O item 12 cita que a **subvenção governamental deve ser reconhecida como receita, ao longo do período, confrontada com as despesas que se pretende compensar**, em base sistemática, desde que atendidas as condições do Pronunciamento.
4. **A subvenção governamental não pode ser registrada diretamente no patrimônio líquido**, como era a prática contábil adotada anteriormente no Brasil. Ressaltamos que não mais existe essa reserva de capital, a não ser nos casos de saldos remanescentes, conforme autorização normativa da CVM.
5. **Isenções ou reduções de tributos que tenham a característica ou a tipificação legal** de incentivos fiscais (como o caso das aplicações em áreas incentivadas) são reconhecidas como subvenções governamentais no resultado das entidades, atendidos os requisitos estabelecidos, e não mais no patrimônio líquido. Portanto, devem ser registradas pelo valor bruto do tributo como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente.
6. Impacto especial existe no caso das **subvenções, via financiamentos, de pagamento de tributos com taxas não de mercado**. Nessa situação o ajuste a valor presente do benefício deve ser considerado uma subvenção.
7. Notas explicativas específicas e detalhadas são exigidas para essas operações.

CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários

1. **Duas grandes inovações: (i) Os gastos com emissão de ações e outros instrumentos patrimoniais não são mais registrados como despesas, e sim, como redução do valor captado, em conta específica (conta redutora) do patrimônio líquido; (ii) São encargos financeiros, a serem apropriados ao longo do tempo, não só as despesas de juros e variação monetária, mas também todos os gastos incrementais vinculados à operação da captação dos recursos, como os com viagens, consultores, advogados, intermediadores, prospectos etc.** Os gastos incorridos são reconhecidos como conta redutora do passivo, de modo que o passivo original corresponda ao valor líquido recebido, e a apropriação pelo tempo do contrato dar-se-á pelo método da taxa efetiva de juros.
2. **Não mais existe o reconhecimento direto no patrimônio líquido, dos prêmios nas emissões de debêntures. Estes passam a ser registrados como redutores dos encargos financeiros ao longo do prazo das debêntures.** Ressaltamos que não mais existe essa reserva de capital a não ser nos casos de saldos remanescentes, conforme autorização normativa da CVM.
3. Evidenciações e divulgações específicas sobre cada processo de captação de recursos, seus custos de transação, prêmios obtidos e taxa de juros efetiva de cada operação são exigidas.

CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

1. A DVA transformou-se em demonstração obrigatória para as companhias abertas no Brasil, sendo optativa para as demais entidades (a menos que haja exigência específica de órgão regulador).
2. A DVA não é exigida pelas normas internacionais de contabilidade, mas faz parte do conjunto completo de demonstrações contábeis brasileiras das entidades legalmente, ou normativamente, exigidas a apresentá-la, o que inclui a necessidade de elaboração e apresentação da DVA consolidada.
3. Segue o modelo de vínculo básico da Demonstração do Resultado (DR), o que diferencia o conceito de valor adicionado utilizado nessa demonstração (que se vincula ao conceito de vendas e demais receitas realizadas) do utilizado na ciência econômica (vinculado ao conceito de produção, e não de venda ou receita realizada).
4. O impacto com relação ao modelo que vinha sendo utilizado pelas entidades

brasileiras, que apresentavam a DVA espontaneamente, está na exigência de **reconhecimento específico do valor adicionado nos ativos construídos para uso próprio.**

CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações

1. Pronunciamento totalmente novo na contabilidade brasileira. **O item 7 do CPC 10 menciona que a entidade deve reconhecer os produtos, ou os serviços, recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações, quando ela obtiver os produtos ou à medida que receber os serviços. Em contrapartida, a entidade deve reconhecer o correspondente aumento do patrimônio líquido em conta de instrumentos patrimoniais por pagamentos baseados em ações, se os produtos ou serviços forem recebidos em transação de pagamento baseado em ações que será liquidada em ações (ou com outros instrumentos patrimoniais). No entanto, o mesmo item 7 prevê que a entidade deve reconhecer um passivo se a transação for liquidada em dinheiro (ou com outros ativos). Na prática contábil brasileira anterior, tais transações não geravam registro contábil enquanto não liquidadas, apenas eram passíveis de divulgações em notas explicativas e de maneira geral não impactavam a demonstração do resultado.**
2. Na prática, o grande impacto está no **reconhecimento como despesa dos planos de “stock options”** quando administradores e empregados adquirem, por desempenho, a opção de poder, no futuro, subscrever certa quantidade de ações da entidade e integralizá-las por valor normalmente vinculado ao preço do dia do início do contrato. **O valor da despesa é definido pelo valor justo (valor estimado de mercado) da opção no dia do início do contrato, e é distribuído pelo prazo do contrato (custo de oportunidade no início do contrato).** Pode essa despesa nada ter a ver com a diferença entre o valor de mercado da ação no dia do exercício da opção e o valor da sua integralização (custo de oportunidade no final do contrato). **A contrapartida da despesa nesses casos de stock options deve ser registrada diretamente em conta de patrimônio líquido.** No caso de o benefício do contrato ser pago em dinheiro, a contrapartida deverá ser no passivo, e o valor total da despesa corresponderá à diferença entre o valor de mercado da ação no dia do exercício da opção e o valor que seria o da sua integralização, caso não houvesse o pagamento em dinheiro.
3. O Pronunciamento se aplica também à aquisição de bens e serviços, mediante pagamento com emissão de ações ou quotas, com ou sem o uso de opções; aquisição essa a ser reconhecida conforme sua natureza e regras contábeis específicas. Por exemplo, serviços de consultoria pagos em ações, sujeitos ou não a condicionantes futuras.

4. Notas explicativas muito detalhadas sobre os planos de pagamento baseados em ações, e sobre os registros contábeis, são exigidas.

CPC 11 – Contratos de Seguro

1. Esse Pronunciamento aplica-se, como regra, no Brasil, às companhias seguradoras (a partir de 2010, por determinação da SUSEP). Mas há que se atentar ao fato de que **podem haver contratos que se configurem, na essência, como contratos de seguros, mesmo entre entidades não seguradoras.**
2. Dentre outras exigências, o Pronunciamento requer que os produtos comercializados sejam avaliados e classificados como produtos de investimentos e produtos de seguros. No caso de produtos de investimentos, o pronunciamento a ser adotado é o CPC 38.

CPC 12 – Ajuste a Valor Presente

1. Este Pronunciamento não tem equivalente nas normas internacionais de contabilidade, mas seu conteúdo está compreendido em inúmeros documentos do IASB. O grande impacto, no Brasil, se deu pela exigência legal, a partir de 2008, do ajuste a valor presente dos realizáveis e exigíveis a longo prazo e, quando relevante, dos a curto prazo também.
2. O Pronunciamento trata dos ativos e passivos a serem ajustados a valor presente, bem como dos cuidados com a escolha da taxa de desconto e do registro das contrapartidas dos ajustes.
3. **Ativos não monetários, receitas e despesas são normalmente afetados por esses ajustes**, com efeitos de redução dos mesmos (compra de imóveis a prazo, venda de ativos a médio e a longo prazo etc.); algumas vezes com efeitos relevantes, não só no caso de certas transações na atividade imobiliária, mas em outras também.
4. **Os ajustes a valor presente provocam o aparecimento de receitas e despesas financeiras** no decorrer do tempo, até a realização final do recebível ou liquidação do exigível.
5. **Impostos diferidos ativos e passivos não podem ser ajustados a valor presente.**
6. Divulgações específicas sobre os elementos patrimoniais afetados, as taxas utilizadas, as premissas tomadas para definição dessas taxas e outras informações são exigidas.

CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08

Não comentado por terem cessado seus efeitos.

CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Revogado a partir de 2010)

Esse documento foi substituído, a partir de 2010, pelos CPCs 38, 39 e 40. Portanto, está em vigência apenas até o final de 2009. Por outro lado, visando atender às entidades com operações financeiras não complexas, foi emitida a Orientação OCPC 03 que praticamente repete seu teor e que entra em vigência a partir da cessação da vigência desse CPC 14.

CPC 15 – Combinação de Negócios

1. Pronunciamento aplicável para transações que envolvam combinação de negócios, definida como uma operação, ou outro evento, por meio do qual **um adquirente obtém o controle** de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.
2. Diversas definições e conceitos novos trazidos implicam em grande modificação nas práticas contábeis brasileiras.
3. Para fins contábeis, **sempre haverá um adquirente**, ou seja, tem que existir uma entidade que obtém o controle da adquirida, ou que mais se assemelha a isso.
4. Tem que haver alocação do preço de compra, na data da aquisição, a ativos e passivos identificáveis, inclusive intangíveis, que devem ser avaliados para fins da combinação (demonstrações contábeis consolidadas da adquirente) **a valor justo**¹ (impossibilidade do uso puro e simples do valor contábil anterior). **Mesmo procedimento para definição, no balanço individual, do valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)** e para a aplicação da equivalência patrimonial.
5. No caso de incorporação ou fusão de sociedades, em que há a efetiva mudança de controle, e que a transação não é entre entidades sob controle comum, a entidade adquirente deve ajustar a posição patrimonial (balanço patrimonial) da adquirida na data de aquisição (tal como definida no CPC 15) para refletir seus ativos e

¹ Notar que no que se refere ao imposto de renda diferido, este deve seguir o CPC 32.

passivos tais como reconhecidos e mensurados em conformidade com o CPC 15. **A contrapartida desse ajuste é na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial.**

6. O preço de compra inclui contraprestação contingente avaliada a valor justo, e exclui custos da transação, ativos de indenização, direitos readquiridos, mensurados separadamente.
7. **O ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) é a parcela residual após a alocação do preço de compra acima referida.**
8. **As diferenças entre o valor justo e o valor contábil dos ativos e passivos do negócio adquirido são consideradas mais valia** e são reconhecidas em conta própria a ser baixada conforme a baixa desses ativos e passivos. Esses valores passam a compor o valor contábil do negócio adquirido. **Não se denomina mais de ágio a essa diferença.**
9. **Ganho por compra vantajosa (“deságio”) – se houver e for comprovado - deve ser reconhecido no resultado da entidade adquirente.** A ICPC 09 define regra de transição para os deságios em aberto na data de adoção inicial do CPC 15: aqueles que não puderem ser classificados como redução do saldo de algum ativo ou como passivo relacionado à entidade adquirida, devem ser baixados e registrados a crédito de lucros (prejuízos) acumulados, por mudança de prática contábil.
10. **A participação dos não controladores** – avaliada ao valor justo ou pelo valor proporcional de participação nos ativos líquidos - na data da combinação de negócios deve ser **demonstrada como componente do patrimônio.**
11. **As transações societárias entre acionistas, após a combinação de negócios, e que não alteram a situação de controle da adquirida, são registradas diretamente no patrimônio líquido.**
12. **O CPC 15 não se aplica a uma combinação de negócios em operações entre partes dependentes (sob controle comum, item 2 (c) do Pronunciamento),** logo nas demonstrações do grupo sob controle comum não existe ágio (*goodwill*), nem mudança nos valores contábeis dos ativos e passivos envolvidos.
13. Em aquisição feita em etapas, a combinação ocorre na etapa em que se dá a aquisição do controle; o adquirente reavalia sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição do controle, e reconhece no resultado do período, o ganho ou a perda resultante. **Aquisições posteriores são consideradas transações entre sócios, com eventuais “ágios e deságios”, impactando diretamente o saldo de conta específica no patrimônio líquido, de maneira semelhante a “ações em tesouraria”, não gerando mais *goodwill* ou ganho por**

compra vantajosa.

14. Divulgações detalhadas são exigidas para quando ocorrem combinações de negócios.
15. Aspectos complementares são tratados na ICPC 09.

CPC 16 (R1) – Estoques

1. O único impacto provável e relevante desse pronunciamento é a obrigação do uso do conceito de **volume normal** de produção na alocação dos custos fixos na atividade de produção de bens ou de serviços, que é aquele que se espera atingir, em média, ao longo de vários períodos, ou de períodos sazonais e, em circunstâncias normais, levando-se em consideração a não-utilização da capacidade total instalada resultante da manutenção planejada, das férias coletivas programadas etc.
2. Os custos fixos relativos a capacidade não utilizada, em função de volume de produção inferior ao normal, devem ser registrados como despesas no período em que são incorridos, não podendo ser alocados aos estoques.
3. Não pode ser utilizado o método “UEPS” (ou “LIFO”) para avaliação de estoques. Não se pode mais utilizar margem de lucro para cálculo de valor líquido de realização, e não há redução ao valor realizável líquido de matérias-primas e materiais de consumo quando for previsível que os produtos acabados, em que eles serão utilizados, serão vendidos pelo custo ou acima do custo.
4. Novidade na normatização brasileira: **exigência da aplicação dos mesmos princípios aos estoques de serviços em andamento.**
5. Divulgações específicas sobre os estoques são exigidas.

CPC 17 – Contratos de Construção

1. Praticamente não há mudanças com relação às práticas brasileiras anteriores na execução dos contratos de construção, que costumeiramente não são a curto prazo. Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, a receita, e a despesa associada ao contrato de construção, devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço, ou seja, o lucro deve ser reconhecido proporcionalmente à execução do trabalho. Mas, se houver expectativa de prejuízo, ele deve ser reconhecido na sua totalidade estimada imediatamente no resultado, antes mesmo da execução completa do trabalho.

2. A novidade está na definição de que **quando o encerramento de contrato de construção não puder ser confiavelmente estimado, a receita é reconhecida até o ponto em que for provável que os custos incorridos do contrato serão recuperados**, e os custos do contrato devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos, ou seja, não há reconhecimento do lucro até que essa incerteza seja retirada.
3. Divulgações sobre os critérios de apropriação da receita e outros aspectos são exigidas.

CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada

1. A Lei das S/As (alterada pelas Leis nos 11.638/07 e 11.941/09) e o CPC 18 **mudaram o conceito de coligada**, que passou a ser o de investimento em entidade sobre a qual se tenha influência significativa, presumindo-se a existência dessa influência se a participação for, de pelo menos, 20% do capital votante.
2. Não mudou o conceito de controlada utilizado no Brasil, que é o da existência de direitos de voto que deem permanentemente preponderância nas decisões da assembleia geral, ou capacidade de eleição da maioria dos administradores. Para a análise da influência significativa e do controle consideram-se também os direitos de voto potencial que forem prontamente exercíveis ou conversíveis, os acordos de acionistas e outros fatores.
3. Todo investimento em coligada, e em controlada, é avaliado pela equivalência patrimonial, com base em demonstrações preparadas sob as mesmas práticas contábeis. **É obrigatória a consolidação das demonstrações contábeis quando da existência de controlada, independentemente de a controladora ser companhia aberta ou não, com raríssimas exceções.**
4. A diferença entre o valor de aquisição e o valor contábil é segregada em duas parcelas, considerando, para essa divisão, o valor justo dos ativos e passivos proporcionais adquiridos. **A parte do goodwill não é amortizada e a da mais valia é baixada proporcionalmente aos ativos e passivos que lhe deram origem, mas ambas são apresentadas no balanço como parte do investimento, sem que haja qualquer registro no intangível nas demonstrações individuais.**
5. **Os resultados decorrentes de transações ascendentes (*upstream*) e descendentes (*downstream*) entre o investidor (incluindo suas controladas consolidadas) e a coligada são reconhecidos nas demonstrações contábeis do investidor somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada, e que sejam partes independentes do grupo econômico a que**

pertence a investidora. As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da coligada para o investidor. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos do investidor para a coligada. A parte do investidor nos lucros e prejuízos resultantes dessas transações deve ser eliminada. Essa situação difere da anteriormente utilizada no Brasil quando da venda da investidora para a coligada, por exemplo.

6. **Os resultados decorrentes de transações ascendentes (*upstream*) e descendentes (*downstream*) entre a controladora e a controlada, e entre as controladas, não são reconhecidos nas demonstrações contábeis da vendedora.** As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da controlada para a controladora. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos da controladora para a controlada. Essa situação difere da anteriormente utilizada no Brasil quando da venda da controladora para a controlada, por exemplo, porque a controladora reconhecia o lucro na venda para a controlada e a **eliminação só era efetuada na consolidação.**
7. **Uma vez cessada a influência significativa ou cessado o controle, o investimento deve ser avaliado a valor justo como instrumento financeiro (CPC 38).**
8. **Divulgações detalhadas sobre as coligadas e controladas são exigidas.**
9. **Aspectos complementares são tratados na ICPC 09.**

CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)

1. Esse investimento (*joint venture*) existe quando dois ou mais investidores compartilham o controle de uma entidade, de um negócio, de um conjunto de ativos ou de um conjunto de operações.
2. Quando a investida é uma entidade, deve-se, no balanço individual de cada investidor, aplicar o método da equivalência patrimonial e, além disso, cada investidor deve consolidar proporcionalmente sua participação nos ativos, passivos, receitas e despesas da investida, com observância do que está previsto no CPC 18 sobre o assunto.
3. **Na alienação de ativos da investidora para a controlada em conjunto, a investidora não reconhece como lucro realizado a parte proporcional que detém de participação na investida até a baixa do ativo nesta; o mesmo se aplica no sentido inverso.** Essa situação difere da prática anteriormente aplicada no Brasil quando a investidora reconhecia o lucro na venda para a controlada em conjunto e a eliminação só ocorria na consolidação.

4. **Divulgações detalhadas sobre as controladas em conjunto são exigidas.**
5. **Aspectos complementares são tratados na ICPC 09.**

CPC 20 – Custos de Empréstimos

1. **Os custos de empréstimos vinculados à aquisição, à construção ou à produção de ativos que** demandam um período de tempo substancial para ficarem prontos, para seu uso ou venda, formam parte do custo de tais ativos. Custos de outros empréstimos são reconhecidos como despesa.
2. Custos de empréstimos são despesas de juros de todas as formas de empréstimos, inclusive mútuos, e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de fundos, conforme consta do CPC 08. O item 6 do referido CPC menciona ainda que o custo dos empréstimos inclui as variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira à medida que elas são consideradas como ajustes, para mais ou para menos, do custo dos juros.
3. Importante notar que a Deliberação CVM nº 193/96 exigia que houvesse um vínculo direto entre o financiamento e o ativo qualificável, para que fosse permitida a capitalização dos custos dos empréstimos pelas companhias abertas, entendimento esse que foi modificado pelo Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2006, em seu item 18.3. Com a aprovação do CPC 20, esse requerimento foi definitivamente eliminado, de modo que **todas as entidades devem determinar a importância dos encargos financeiros qualificáveis para a capitalização**, aplicando-se uma taxa de capitalização aos gastos com o ativo, na medida em que os recursos de empréstimos são tomados para fins gerais e usados para obter um ativo qualificável.
4. Evidenciações específicas sobre os valores capitalizados e a taxa dos custos de empréstimos ativados são exigidas.

CPC 21 – Demonstrações Contábeis Intermediárias

1. **Grande mudança na filosofia da demonstração intermediária no Brasil: com base no pressuposto de que, qualquer usuário que leia as demonstrações contábeis intermediárias, também terá acesso às demonstrações contábeis anuais mais recentes, nenhuma das notas explicativas das demonstrações contábeis anuais deve necessariamente ser repetida (mas sim atualizada, se for relevante) nas demonstrações contábeis intermediárias.**

2. Por outro lado, as notas explicativas das demonstrações contábeis intermediárias se referem a explicações de eventos e a alterações que são significativas para o entendimento das mudanças da posição financeira e de desempenho da entidade desde o final do último período de reporte.
3. A entidade deve aplicar as mesmas políticas contábeis aplicadas nas demonstrações contábeis anuais, com exceção das mudanças de políticas contábeis feitas depois das últimas demonstrações anuais.
4. **A frequência dos relatórios não deve afetar a mensuração dos resultados anuais, com exceção do *impairment* sobre o *goodwill*.** Para esse objetivo ser atingido, mensurações para o relatório intermediário são feitas em bases anualizadas.

CPC 22 – Informações por Segmento

1. Esse CPC é **aplicável apenas às companhias abertas** ou em via de se tornar abertas. Segmento operacional é um componente da entidade que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas, e incorrer em despesas, cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal gestor das operações da entidade e para o qual haja informação financeira individualizada disponível.
2. A entidade deve divulgar separadamente as **informações sobre receita, lucro e ativos de cada segmento operacional** desde que superados os parâmetros mínimos quantitativos determinados.
3. Informações **geográficas** também devem ser disponibilizadas por país, ou grupo de países, relativamente a receitas e ativos. Se forem relevantes as informações por região geográfica dentro do Brasil, e se essas informações forem utilizadas gerencialmente, as mesmas regras de evidenciação devem ser observadas.
4. **A entidade deve fornecer informações sobre o grau de dependência de seus principais clientes, sem a obrigação de identificar os nomes desses clientes.**
5. Divulgações adicionais sobre os critérios utilizados são exigidas.

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

1. Mudança de estimativa contábil resulta de novas informações, ou maior experiência, e produz efeitos apenas prospectivamente, com os ajustes ocorrendo a

partir de sua adoção (alteração na vida útil de ativo, alteração na expectativa de recebimento de ativo ou de pagamento de passivo etc.).

2. Erro ocorre quando a informação mais correta estava disponível, ou poderia ser obtida com razoável esforço, e sua retificação implica em efeitos retrospectivos, com as **demonstrações comparativas precisando ser reapresentadas** (a não ser que seja impraticável essa alocação).
3. Mudança de política contábil só se aplica quando for exigida por nova norma, ou quando propiciar informação mais confiável e mais relevante. Também há efeitos retrospectivos, **com a reapresentação das demonstrações comparativas**.
4. O CPC 26 obriga que, quando a entidade proceder a apresentação retroativa, por retificação de erro ou mudança de política contábil (incluindo aqui a adoção inicial das IFRSs), **seja divulgado o balanço de abertura do período mais antigo apresentado**, o que implicará na apresentação de três balanços patrimoniais e duas das demais demonstrações contábeis.
5. Divulgações detalhadas são exigidas para as três hipóteses.

CPC 24 – Evento Subsequente

1. Evento subsequente é o que ocorre após a data de encerramento do balanço, **e até a data em que é autorizada a divulgação das demonstrações contábeis** (quando a primeira fonte externa à gestão toma conhecimento das demonstrações e suas divulgações, tais como conselheiro de administração, quando exclusivamente não executivo, conselheiro fiscal, sócios não administradores etc.). É obrigatória a divulgação dessa data.
2. O evento subsequente que evidencia condição já existente na data do balanço, obriga ao reconhecimento de seus efeitos nesse balanço (notícia de falência de devedor, por exemplo).
3. O evento que evidencia condição criada após o balanço não provoca ajuste nesse balanço, **a não ser que vinculado à descontinuidade da entidade**.
4. Divulgações detalhadas são exigidas para ambas as situações.

CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

1. **A provisão (obrigação de prazo ou valor incertos) é contabilizada quando uma obrigação existe à data do balanço, é provável, ou seja, existe mais de**

50% de chance do pagamento vir a ocorrer, e quando é possível sua mensuração; se não for possível a mensuração, deve ser feita apenas a divulgação.

2. É denominada passivo contingente a obrigação não provável (chance inferior a 50%), e esse passivo não é provisionado; se de probabilidade classificada como possível, a divulgação de nota explicativa a respeito é obrigatória; se de probabilidade dada como remota, não há a necessidade de qualquer provisionamento ou mesmo divulgação em nota explicativa).
3. A obrigação à data do balanço pode ser de ordem legal ou contratual, ou então não formalizada (constitutiva). Nesse caso a entidade assume voluntariamente determinada obrigação perante terceiros, divulga essa obrigação e tem, nesses terceiros, criada a expectativa do recebimento do benefício.
4. Ativo contingente não é registrado contabilmente.
5. No caso de reformas ou manutenções, não anuais, não se constituem provisões para esse fim, já que não existe obrigação legal ou constitutiva na data do balanço. Em tais situações, o ativo que sofre a reforma ou a manutenção deve ser depreciado separadamente pelo período dessa reforma ou manutenção, e o gasto da reforma ou manutenção deve ser ativado, para depreciação pelo período subsequente até o próximo gasto.
6. **Provisões para programas de desligamento voluntário não podem ser efetuadas enquanto não divulgados tais planos e criada a expectativa válida por parte dos empregados.** Não são reconhecíveis como provisões estimativas de gastos por reestruturação societária e semelhantes.
7. As divulgações relativas às provisões incluem descrição da matéria, quantificação (se praticável) e razões da classificação.

CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis

1. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: (i) o balanço patrimonial, (ii) a demonstração do resultado, (iii) **a demonstração do resultado abrangente**, (iv) a demonstração das mutações do patrimônio líquido, (v) a demonstração dos fluxos de caixa, (vi) a demonstração do valor adicionado (esta quando exigida legalmente) e (vii) as notas explicativas. As demonstrações contábeis do exercício devem ser apresentadas de maneira comparativa com as do exercício anterior.
2. Ponto fundamental e novo no Brasil: **em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um**

requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC 00), a entidade não pode aplicar esse requisito, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. Nesta última hipótese, deve a entidade divulgar a natureza da exceção, a razão da não aplicação do requisito, qual o requisito não foi aplicado, qual foi aplicado e o impacto introduzido nas demonstrações por essa mudança.

3. É obrigatória a segregação entre circulante e não circulante no caso dos ativos e passivos. Novidade no Brasil: quando a entidade não cumprir um compromisso acordado de empréstimo de longo prazo até a data do balanço, com o efeito do passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, **o passivo é classificado como circulante, mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço, e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis**, em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento do compromisso.
4. Outra diferença com relação à prática anterior é que **a participação dos não-controladores deve ser apresentada no balanço consolidado, como parte do patrimônio líquido** do referido balanço, após o subtotal do patrimônio líquido dos proprietários da entidade controladora. O mesmo tratamento deve se dado ao resultado, sendo que o resultado do período, e o resultado abrangente do período devem, após sua mensuração, evidenciar a parcela dos proprietários da entidade controladora e a parcela dos não controladores. **No Brasil é obrigatório que as demonstrações do resultado abrangente e do resultado do período sejam apresentadas separadamente (Lei 6404/76)**. Aquela começa com a última linha desta (lucro ou prejuízo do período) e inclui os outros resultados abrangentes, que são todas as modificações do patrimônio líquido que não sejam o resultado líquido do período e as transações de capital da entidade com seus sócios.
5. **Vedada a utilização de “itens não operacionais” e de “itens extraordinários” nas demonstrações do resultado. A única segregação permitida é a relativa ao resultado das operações descontinuadas.**
6. **Modelo sugerido** da demonstração do patrimônio líquido, anexo ao CPC 26, segrega as mutações patrimoniais em três blocos: (i) transações de capital com os sócios, (ii) resultado do período e sua distribuição, (iii) e outros resultados abrangentes.
7. Conforme mencionado no tópico relativo ao CPC 23, o CPC 26 requer que o balanço patrimonial, no início do período mais antigo, seja comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente, ou

procede à reapresentação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis. Nesses casos há necessidade de apresentação de três balanços patrimoniais, incluindo o balanço de abertura, e dois períodos para as demais peças contábeis.

CPC 27 – Ativo Imobilizado

1. O imobilizado deve ser reconhecido pelo custo de todos os fatores necessários a colocá-lo em condições de utilização, mensurados sem a inclusão dos encargos financeiros inerentes a transações financiadas, com exceção dos encargos financeiros durante a construção (ver CPC 20). No Brasil não é admitida hoje a reavaliação, mas podem ser mantidos os valores reavaliados se efetuados enquanto era permitida.
2. A depreciação é obrigatória quando todo, ou parte do seu valor contábil, não é recuperável por venda após a utilização, e precisa ser calculada com base na vida útil do ativo para a entidade, considerando seu valor residual. Não é obrigatória a distribuição linear da depreciação, se outro critério reflete melhor o padrão de consumo dos benefícios do ativo. **É obrigatória a revisão pelo menos anual dos parâmetros que levaram à definição do valor periódico da depreciação.**
3. Cada ativo com custo relevante precisa ser segregado para depreciação própria. Por exemplo, uma aeronave pode ser segregada entre o casco e o motor, e cada componente ser depreciado em conformidade com a vida útil para a entidade. Além da depreciação, **é obrigatório considerar os indicadores de impairment pelo menos uma vez por ano** (ver CPC 01).
4. A venda de imobilizados usados não faz parte das receitas da entidade, sendo reconhecido no resultado diretamente o ganho ou a perda com essa alienação, **a não ser quando essas receitas forem relevantes e forem parte normal do negócio (locadoras de veículos, por exemplo); nesse caso, a alienação de imobilizados é receita de venda, e o valor contábil líquido baixado é custo do item vendido.**
5. Divulgações detalhadas devem ser dadas quanto à movimentação do imobilizado durante o período, critérios de contabilização e depreciação, garantias e ônus que pesem sobre ele, mudanças de expectativas quanto à vida útil ou ao valor residual etc.

CPC 28 – Propriedade para Investimento

1. Novidade no Brasil: a propriedade para investimento é o imóvel (terreno ou

edifício) mantido para obtenção de rendas ou para valorização do capital, e não para uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, ou para finalidades administrativas ou para venda no curso ordinário do negócio.

2. Os ativos mantidos nas condições acima descritas devem ser classificados como investimento, e não como imobilizado, e devem ser inicialmente mensurados pelo custo. A entidade escolhe, daí para a frente, o método do valor justo ou o método do custo, de maneira consistente ao longo do tempo. Se utilizado o método de custo, aplicam-se as regras do ativo imobilizado e deve ser divulgado o valor justo em nota explicativa. Se utilizado o método do valor justo, suas variações são reconhecidas diretamente no resultado.
3. Imobilizado usado parte para uso, e parte para renda ou valorização, só pode ser subdividido em imobilizado e investimento se puderem ambas as partes ser vendidas separadamente.
4. Divulgações específicas são exigidas para as propriedades para investimento, inclusive seu valor justo quando contabilmente reconhecidas ao custo.

CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

1. Ativo biológico é definido como um animal e/ou planta vivos. Produção agrícola é definida como produtos obtidos dos ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos: plantação de eucaliptos, de madeira de lei, cafezal, canavial, laranjal, gado de leite, gado de corte, pomar. Exemplos de produtos agrícolas: madeira, café, laranja, leite, carne e fruta colhida.
2. Como regra geral, **os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu valor justo, deduzido das despesas com vendas. Os produtos agrícolas colhidos também são mensurados ao valor justo, no momento da colheita, líquido das despesas com vendas, no momento da colheita.** Após a colheita, esse valor representa o custo do estoque, e o ativo passa a ser avaliado segundo o CPC 16, que trata sobre estoques (muitos deles continuam a ser avaliados a valor justo e outros ao custo).
3. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser determinado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis. **Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas.** Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda.

4. Os gastos com a manutenção, crescimento, engorda etc. dos ativos biológicos são despesas do período ou formam parte do custo.
5. Os ganhos e as perdas decorrentes da variação do valor justo, líquidos das despesas com vendas, são reconhecidos no resultado do exercício.
6. Divulgações sobre critérios de avaliação, movimentação no período e outras são exigidas.

CPC 30 – Receitas

1. **Havendo mais de um componente identificável de uma única transação, deve ser refletida sua substância.** Por exemplo, o preço de um produto inclui quantia relacionada a serviços subsequentes; essa quantia é diferida e reconhecida como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado, como quando uma operação envolve a venda de um produto e o serviço de sua instalação no cliente. Por outro lado, pode ser necessário tratar dois componentes ou transações como um só, como **quando a entidade vende bens e celebra, no mesmo momento, acordo para recomprá-los em data posterior. Nesse caso, a receita de venda e a transação de compra não devem ser registradas.**
2. Nos programas de **fidelização de clientes**, a parcela atribuída como bônus deverá implicar no **diferimento da receita relativa a esse bônus**. Se, por exemplo, a cada dez passagens vendidas, uma gratuita adicional será emitida, a receita de dez passagens corresponde à prestação do serviço de transporte de onze viagens, e a receita total das dez deverá ser distribuída pelas onze.
3. **A receita inclui somente os ingressos originários de suas próprias atividades.** As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas e tributos sobre valor adicionado - não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e, conseqüentemente, não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, **são excluídos da receita esses tributos, bem como os ingressos brutos por operações efetuadas por agente, por conta de operador.** O mesmo raciocínio é aplicado quanto a valores cobrados por bens e serviços por conta de terceiros, consignações genuínas etc. Consignações, que na essência são operações de compra, são tratadas como tais.
4. **No caso de permuta de bens e serviços de mesma natureza e valor não há reconhecimento de receita; esta só ocorre quando de permuta de bens e serviços de natureza diferente.**
5. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida apenas quando: (i) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais

significativos inerentes à propriedade dos bens; (ii) não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos; (iii) o valor dos ingressos seja confiavelmente mensurável; (iv) seja provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e (v) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

6. Na prestação de serviço, quando o desfecho de uma operação que envolva a prestação de serviços, possa ser confiavelmente estimado, a receita associada deve ser reconhecida proporcionalmente à execução do serviço. **Quando o desfecho da operação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado confiavelmente, a receita somente deve ser reconhecida na medida em que sejam recuperáveis os gastos incorridos.**
7. **Se o recebimento for diferido e o acordo constituir efetivamente uma transação de financiamento, o valor justo da receita é calculado a valor presente.** A diferença entre o valor justo e o valor nominal da retribuição é reconhecida como receita de juros com o passar do tempo. No momento da transação as contas a receber e a receita de vendas são registradas por seu valor presente.
8. Divulgação precisa ser feita sobre os critérios que a entidade utiliza para o reconhecimento e mensuração de suas receitas.

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

1. Quando um ativo não circulante, como o imobilizado, passa a ter seu valor contábil líquido a ser recuperado pela sua venda, e não mais pelo seu uso, está pronto, ou virtualmente pronto, para essa venda e teve iniciado o processo dessa alienação de maneira que seja improvável a mudança dessa decisão, **deve ser transferido para o ativo circulante, pelo menor valor, entre seu valor líquido contábil e seu valor justo, líquido das despesas com vendas.**
2. **Operação descontinuada é, basicamente, um componente da entidade baixado (por venda ou não), ou é um componente que está classificado como um ativo não circulante mantido para venda, desde que represente uma importante linha de negócios da entidade destinada a ser descontinuada.**
3. O objetivo da identificação da operação descontinuada é **ter a segregação, na demonstração do resultado, dos resultados derivados desse componente durante o período, incluindo o obtido na baixa, líquidos dos tributos, numa única linha, para segregação dos resultados das operações que continuam.**

4. Os detalhes desse resultado da operação descontinuada, e os relativos ao ativo não circulante ainda mantido para venda, precisam ser devidamente evidenciados.

CPC 32 – Tributos sobre o Lucro

1. Além dos tributos normalmente incidentes sobre o lucro do período, devem ser reconhecidos, no resultado, os efeitos das diferenças temporárias entre o regime contábil da apropriação de receitas e despesas e o seu regime tributário. Assim, devem ser reconhecidos, como despesas, os tributos sobre receitas contabilmente apropriadas nesse período, que somente serão tributadas no futuro (tendo o passivo como contrapartida), ou que já tenham sido tributadas anteriormente (neste caso devem ter sido reconhecidas como ativo à época).
2. Devem ser reconhecidos, como receitas, os efeitos das reduções dos tributos sobre lucro decorrentes de despesas apropriadas no período cuja dedutibilidade fiscal só ocorra no futuro (contrapartida ao ativo), ou que já tenham ocorrido anteriormente (neste caso devem ter sido reconhecidas como passivo à época). Também é reconhecido como receita, o direito à dedutibilidade futura de prejuízos ocorridos.
3. Os ativos fiscais diferidos acima só podem ser reconhecidos se for provável que existirão resultados tributáveis futuros que os absorverão e, em cada balanço, seu saldo deverá ser analisado com relação a essa característica. Alerta-se que, enquanto estiver vigente, **a Instrução CVM nº 371/02** requer para as companhias abertas a preparação de um estudo de viabilidade de geração de lucros tributáveis futuros que permita a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo limitado a dez anos e, adicionalmente, **requer histórico de rentabilidade para a contabilização desses créditos fiscais ativos.**
4. Efeitos fiscais diferidos também são reconhecidos, no caso de efeitos não de receita ou despesa, mas de outras mutações patrimoniais, como outros resultados abrangentes. Há situações especiais no caso de combinações de negócios.
5. Ativos e passivos fiscais diferidos não são passíveis de ajuste a valor presente e não podem ser compensados no balanço se não houver o direito líquido e certo e a intenção dessa compensação. **Os ativos e passivos diferidos são registrados nos ativos e passivos não circulantes.**
6. Divulgações detalhadas sobre esses ativos e passivos fiscais diferidos são exigidas.

CPC 33 – Benefícios a Empregados

1. Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração concedidas por uma

entidade em troca dos serviços prestados pelos empregados, e precisam ser contabilizados, por competência, tendo como contrapartida, conforme o recebimento, os serviços prestados pelos empregados. Isso inclui os benefícios de curto prazo (férias, décimo-terceiro salário etc.), os de longo prazo (licenças remuneradas por quinquênio, gratificações por desempenho etc.) e os pós-emprego (complementação de aposentadoria, assistência médica na aposentadoria etc.).

2. Nos planos de benefícios pós-emprego, pelos quais a entidade patrocinadora paga contribuições a uma entidade separada (fundo de pensão), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais, se o fundo vier a não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios devidos (planos de contribuição definida), a parte do empregador é reconhecida, por competência, durante o período de recebimento do serviço e aquisição do direito. Se houver antecipações de pagamento, gera-se um ativo e, se postecipações, gera-se um passivo.
3. Nos planos de benefícios pós-emprego, que não sejam planos de contribuição definida, a obrigação da entidade patrocinadora é prover os benefícios acordados com os empregados atuais e antigos e os riscos atuarial e de investimento recaem parcial ou inteiramente na entidade patrocinadora (planos de benefício definido).
4. Nos planos de benefício definido são utilizadas técnicas atuariais e estimativas acerca de variáveis demográficas (tais como rotatividade e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como projeções de aumentos salariais e nos custos médicos) que influenciarão o custo do benefício e os valores projetados dos benefícios. Os valores são descontados pelo “Método de Crédito Unitário Projetado” para determinação do valor presente da obrigação de benefício definido. Esse é o passivo atuarial em cada balanço a ser comparado com o valor justo dos ativos do plano nessa mesma data.
5. Essas informações determinam os ganhos e perdas a serem reconhecidos no período a complementar as despesas com as contraprestações do empregador, eventuais obrigações no seu passivo por descasamento entre aqueles ativos e passivos e, em certas circunstâncias, reconhecimento como ativo do direito de recebimento futuro ou de redução nas contraprestações futuras. Em certas circunstâncias, em virtude da escolha da política contábil, admite-se um “corredor” representado por uma faixa de variação para não obrigar a um excesso de volatilidade no reconhecimento desses descasamentos entre ativos do plano e obrigação atuarial.
6. Ajustes específicos existem para quando de implantação de plano de benefício definido junto a empregados anteriormente existentes ou de modificações em plano existente.

7. No caso de **benefícios por desligamento, a entidade reconhece o passivo e a despesa quando, e somente quando, a entidade estiver comprometida a cessar o vínculo empregatício de empregado**, ou grupo de empregados, antes da data normal de aposentadoria ou oferecer benefícios por desligamento como resultado de uma oferta para encorajar a saída voluntária e devem ser descontados a valor presente quando o prazo para o pagamento superar 12 meses.
8. É significativo o número de informações a serem divulgadas relativas aos planos de benefício definido, e demais benefícios a empregados.

CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Documento não emitido pelo CPC por não abranger todas as fases da indústria do minério e por não ser de aplicação obrigatória pelo IASB.

CPC 35 – Demonstrações Separadas

1. Demonstrações separadas são demonstrações opcionais para situações em que **a avaliação em coligadas, em controladas e em controladas em conjunto, feita por equivalência patrimonial, bem como quando da elaboração de demonstrações consolidadas, não revelam ou evidenciam da maneira mais adequada como a administração visualiza o negócio**. Nessas situações, podem ser emitidas as demonstrações denominadas de “demonstrações separadas”, **onde esses investimentos são avaliados pelo valor justo, ou até mesmo pelo custo**.
2. Se avaliados ao custo, as receitas são reconhecidas no recebimento dos dividendos e é aplicável o teste do *impairment* (CPC 01). Se avaliados ao valor justo, as variações desse valor são reconhecidas no resultado.
3. Divulgações específicas são exigidas.
4. Aspectos complementares são tratados na ICPC 09.

CPC 36 – Demonstrações Consolidadas

1. **Cabe ressaltar que, perante as normas internacionais, não existem demonstrações individuais da controladora**, sendo obrigatória sempre (as exceções são raríssimas, mesmo para sociedades não abertas) a consolidação quando da existência de controladas. Podem existir, além das consolidadas, apenas demonstrações separadas de uma controladora, mas no Brasil, por força de lei, as demonstrações individuais são obrigatórias. Vejam-se as definições de controlada

no CPC 18 e o cômputo dos potenciais direitos de voto, acordo de acionistas e outras características da relação de controle..

2. **No Brasil, devido à aprovação do CPC 36 pelos órgãos reguladores que assim o fizeram, a partir de 2010, com raríssimas exceções, a obrigatoriedade das demonstrações consolidadas se estendeu a todas as sociedades, não mais se limitando às companhias abertas; assim, mesmo as sociedades limitadas, se tiverem investimento em controlada, a consolidação é requerida.**
3. Demonstrações consolidadas são aquelas elaboradas como se a controladora, e suas controladas diretas ou indiretas, formassem uma única entidade. Com isso, são eliminados todos os saldos de investimentos, de recebíveis e de exigíveis entre elas no balanço, bem como todas as receitas e despesas de operações também entre elas. **A participação dos demais investidores nas controladas faz parte do patrimônio líquido e do resultado líquido consolidados (bem como dos resultados abrangentes consolidados), mas é destacada no balanço e nas demonstrações do resultado e do resultado abrangente.**
4. As demonstrações devem ser elaboradas sob as mesmas práticas e não deve haver defasagem superior a dois meses entre os balanços.
5. **As transações de compra e venda de participação societária entre as entidades consolidadas são tratadas como transações de capital entre os sócios (como se fossem ‘ações em tesouraria’), e não geram ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) nem ganho por compra vantajosa (“deságio”). As contrapartidas afetam as participações dos não-controladores. Essa situação é totalmente nova no Brasil.**
6. **Na perda de controle sobre uma controlada (e se não for uma coligada), o investimento é ajustado a valor justo e tratado como instrumento financeiro em conformidade com o CPC 38.**
7. Divulgações sobre as controladas consolidadas e outras são exigidas.
8. Aspectos complementares são tratados na ICPC 09.

CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade - (IFRS)

1. As demonstrações consolidadas das companhias abertas, e das entidades reguladas pela SUSEP e pelo BACEN (parte delas), e das que assim o quiserem, passam, a partir de 2010, a ser elaboradas de acordo com as normas internacionais de contabilidade (IFRS). Destaca-se que algumas empresas anteciparam essa

aplicação. Esse CPC regula tal adoção inicial. Quando dessa adoção, para que possam ser declaradas em conformidade com as IFRS emitidas pelo IASB, as demonstrações têm que ser apresentadas comparativamente, o que implica, por consequência, no entendimento (como regra geral) de que a “data de transição” é (ou será) a de 1º de janeiro de 2009.

2. O IASB exige, e o CPC reafirma que, ao efetuar essa adoção inicial, seja tudo feito **como se tivessem sido sempre aplicadas todas as IFRSs, com exceção de alguns pontos e isenção de outros**. Por exemplo, subvenções governamentais recebidas no passado, e reconhecidas no patrimônio líquido, **que estariam ainda no passivo dentro das regras novas precisam ser reenquadradas**.
3. Uma situação especial na adoção inicial é **a possibilidade da entidade avaliar seus ativos imobilizados, na data da transição, a valor justo**, que tende a ser diferente do valor residual contábil considerando efeitos passados de taxas de depreciação não econômicas, inflação, variação específica de preços de certos ativos etc. **Esses novos valores são denominados de “custo atribuído” (*deemed cost*)**. Funcionam como custo desse momento em diante. Valores que foram reavaliados no passado podem ser tomados como custo atribuído, nos termos do Pronunciamento CPC 37 e da ICPC 10.
4. Ativos e passivos financeiros baixados após **1º de janeiro de 2004, e que estariam no balanço caso adotadas as novas regras desde então**, precisam ser reinseridos no balanço.
5. Situações específicas quanto a diversos tópicos, exceções e isenções, são tratadas nos Apêndices e no Guia de Implementação anexos ao CPC 37, **especialmente quanto a:**
 - a. **retroação da aplicação do desreconhecimento (*baixa*)** de ativos e passivos financeiros, que precisa alcançar o período da data de transição até 1º de janeiro de 2004. Isso pode obrigar a entidade a voltar a reconhecer os saldos remanescentes relevantes;
 - b. contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*), podendo a entidade excepcionalmente designar um item individual dentro daquela posição líquida como um item protegido (*hedge*) de acordo com as IFRSs, contanto que faça isso até a data de transição para as IFRSs;
 - c. participação de não controladores, *goodwill* e outros pontos que tiveram seu tratamento contábil alterado pelas novas práticas contábeis (CPC 15 e CPC 36);
 - d. não retroação do contido no CPC 15 às combinações de negócios passadas, anteriores ao período comparativo ao da primeira adoção das IFRSs (anteriores a 2009 para as entidades com encerramento de exercício social em 31 de dezembro de 2010);

- e. não modificação das práticas utilizadas nas demonstrações contábeis para os CPCs 02 – Efeitos nas mudanças das taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, 10 – Pagamento baseado em ações, 06 – Operações de arrendamento mercantil, 33 – Benefícios a empregados, 18 – Investimento em coligada e em controlada, e 19 – Investimento em empreendimento controlado em conjunto. No caso do CPC 33, com previsão de evidenciação diferenciada para os valores de planos de benefício definido ;
 - f. situações especiais de alguns pontos relativos a instrumentos financeiros compostos, passivos decorrentes de desativação, adoção das IFRSs por parte da investidora, antes ou depois da mesma adoção pela investida, contratos de seguros etc.
6. **Atenção especial deve ser dada à aplicação, em conjunto, desse CPC com o CPC 43.**
 7. Divulgações detalhadas precisam ser dadas para o caso dessa adoção inicial.

CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

1. Derivativo é um instrumento financeiro cujo valor se altera em função de mudança em outros parâmetros, como taxa de juros especificada, preço de ação, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou outras variáveis, exige baixo investimento inicial e é liquidado em data futura. Todos os derivativos são avaliados a valor justo e suas mutações são reconhecidas no resultado.
2. Instrumento financeiro (ativo ou passivo) não derivativo é denominado como **mensurado pelo valor justo por meio do resultado** se for mantido para negociação ou assim designado. A melhor evidência de valor justo é a existência de preços cotados em mercado ativo. Se o mercado para um instrumento financeiro não estiver ativo, a entidade estabelece o valor justo usando uma técnica de avaliação. O CPC 38 traz orientações específicas a serem seguidas nesses casos. **As alterações de valor dos instrumentos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado são reconhecidas diretamente no resultado do período.**
3. Instrumento financeiro (ativo ou passivo) não derivativo é denominado como **mantido até o vencimento**, se seus pagamentos ou recebimentos forem fixos ou determináveis com vencimentos definidos, e se para eles a entidade tiver a intenção positiva e a capacidade de manter até o vencimento (não estão aí incluídos os empréstimos, contas a receber e contas a pagar). **Fica registrado pelo custo amortizado** (“curva do título”), com os ajustes reconhecidos no resultado e está sujeito ao teste de *impairment*.

4. Instrumento financeiro (ativo ou passivo) não derivativo é denominado como **empréstimos e recebíveis** se vinculado a pagamentos ou recebimentos fixos ou determináveis, não cotado em mercado ativo, não destinado a ser vendido imediatamente, ou no curto prazo. É reconhecido inicialmente a valor presente e subsequentemente avaliado pelo **custo amortizado**.
5. Instrumento financeiro (ativo ou passivo) não derivativo é denominado como **disponível para venda** se não puder ser classificado como (a) empréstimos e contas a receber (recebíveis), (b) investimentos mantidos até o vencimento ou (c) ativos financeiros pelo valor justo por meio do resultado. É mensurável **ao valor justo, mas a diferença entre o custo amortizado e o valor justo é reconhecida como outro resultado abrangente diretamente no patrimônio líquido até sua baixa ou reclassificação. Reclassificações entre as categorias acima são permitidas em casos excepcionais**.
6. No caso de derivativo embutido (instrumento híbrido que inclui um contrato principal não derivativo e outro derivativo) pode ser necessário que ele seja segregado e mensurado à parte conforme sua natureza e característica.
7. **Quando a entidade vende, desconta ou transfere um ativo financeiro (venda ou desconto de carteira de recebíveis, por exemplo), só pode baixá-lo se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro e se não mantiver envolvimento continuado com ele.** Caso contrário, a entidade deve manter os instrumentos financeiros no ativo e **tratar o valor recebido como empréstimo**. A essência da transação é que deve ser retratada contabilmente. Assim, **as duplicatas descontadas (parcela recebida do desconto) são agora classificadas como passivo**, sendo que a duplicata a receber continua a ser mantida no ativo até o seu efetivo recebimento.
8. As renegociações de dívida, com mudanças substanciais nos termos do contrato original representam, em essência, uma nova dívida. **Nesse caso, qualquer ganho ou perda apurado na renegociação deve ser reconhecido tempestivamente no resultado do exercício.**
9. Para que as operações possam ser classificadas como operações de *hedge*, é necessário que exista documentação que comprove a operação desde o seu início, bem como que seja aprovado nos testes de sua eficácia, entre outros requisitos.
10. As operações de *hedge* podem ser classificadas em três categorias: (i) *hedge* de valor justo, (ii) de fluxo de caixa e (iii) de investimento no exterior. **Para as operações classificadas como *hedge* de valor justo, as variações no valor justo do instrumento de *hedge* (derivativo), e do item objeto de *hedge*, devem ser reconhecidas no resultado quando de sua ocorrência e de forma concomitante.**

Para as operações classificadas como *hedge de fluxo de caixa*, as **variações no instrumento de *hedge* devem ser contabilizadas no patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial)**, devendo lá permanecer até o momento da realização do item objeto de *hedge* (venda projetada, por exemplo). Nos *hedges* de investimentos no exterior, a **variação do valor justo do instrumento de *hedge* também é contabilizada em conta de patrimônio líquido (ver CPC 02)**.

11. A matéria instrumento financeiro é tratada em três CPCs: no 38 são abordados apenas o reconhecimento e a mensuração; a evidenciação é tratada especificamente no CPC 40 e a apresentação dos instrumentos financeiros nas demonstrações contábeis é abordada no CPC 39.

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

1. **A entidade deve classificar o instrumento financeiro como passivo, ativo ou elemento patrimonial, de acordo com a substância do instrumento e com suas respectivas definições, e não de acordo com sua forma.**
2. Para que um instrumento financeiro possa ser classificado como instrumento patrimonial (no patrimônio líquido da entidade) e, não como passivo, é necessário que ele não obrigue a entidade a entregar caixa ou outro ativo financeiro, nem a trocar ativos ou passivos financeiros em condições desfavoráveis. É necessário ainda que, o instrumento possa ser liquidado em ações ou quotas da própria empresa. **Ações preferenciais resgatáveis são, normalmente, passivo.** Ações preferenciais não resgatáveis são, como regra geral, instrumentos patrimoniais.
3. A entidade emissora deve avaliar se o instrumento financeiro emitido é composto, e possui tanto características patrimoniais, quanto de dívida. Nesse caso, deve segregar os dois elementos e apresentá-los separadamente. Exemplo desse tipo de situação ocorre com debênture conversível em um número fixo de ações.
4. Operações realizadas com ações da própria empresa (ações em tesouraria) devem ser classificadas como redutoras do patrimônio líquido e nenhum resultado deve ser reconhecido em transações com esses títulos. Elas não podem, por exemplo, ser classificadas como mensuradas pelo valor justo por meio do resultado.
5. Ativos e passivos financeiros somente podem ser compensados, para serem apresentados pelo seu valor líquido, quando a entidade tiver o direito de compensá-los e possuir a intenção de liquidar pelo valor líquido, ou de liquidar o ativo e passivo simultaneamente.

CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Divulgação

1. As principais divulgações requeridas para todos os instrumentos financeiros são:
 - a. valor justo dos instrumentos financeiros, segregados por níveis segundo o maior ou menor grau de influência da administração na sua determinação;
 - b. métodos e técnicas utilizados para cálculo do valor justo;
 - c. ativos financeiros usados como garantia;
 - d. garantias financeiras;
 - e. descumprimento de compromissos contratuais;
 - f. tabela de liquidez;
 - g. vencimento dos recebíveis;
 - h. derivativos embutidos em instrumentos financeiros compostos;
 - i. natureza e extensão dos riscos oriundos dos instrumentos financeiros;
 - j. elementos componentes do resultado, como receitas, despesas, ganhos e perdas; e
 - k. Risco de crédito, moeda de cada classe de instrumento financeiro.
2. Divulgações qualitativas e quantitativas sobre os riscos oriundos dos instrumentos financeiros, derivativos ou não (risco de liquidez, de crédito, de mercado: juros, câmbio, preço de commodities e outros, e uma **análise de sensibilidade** para todas as empresas são exigidas.
3. A entidade deve fornecer evidenciações detalhadas para as reclassificações realizadas de acordo com o previsto no CPC 38.
4. A entidade deve evidenciar detalhadamente quando transferir ativos para outra entidade e estes não se qualificarem para desreconhecimento.
5. Evidenciações também precisam ser fornecidas quando a entidade usar conta de provisão para perdas esperadas por perda de recuperabilidade no valor dos ativos.
6. A entidade deve evidenciar as características de derivativos embutidos em instrumentos financeiros compostos.
7. Evidenciações detalhadas também são necessárias para as operações de *hedge* para cada categoria de hedge realizada.

CPC 41 – Resultado por Ação

Pronunciamento em processo de emissão.

CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação em Economia de Alta Inflação

Pronunciamento não emitido, no aguardo de aperfeiçoamentos no original do IASB.

CPC 43 – Adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40

1. O Pronunciamento afirma que os documentos emitidos pelo CPC estão de tal forma redigidos que permitem, no seu entendimento, a afirmação de que as demonstrações contábeis elaboradas, sob seus critérios, estão totalmente de acordo com as normas do IASB, com as únicas exceções:
 - a. demonstrações contábeis individuais de entidade que tenha investimento em controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial, já que o IASB não reconhece esse tipo de demonstração, exigindo que, no caso da existência de controlada, a entidade sempre elabore e divulgue demonstrações consolidadas; e
 - b. eventual manutenção, por alguma entidade, de saldo em conta do ativo diferido, conforme permissão legal, e que tem caráter de transição até a total amortização desses saldos.
2. **Todavia, para completa convergência entre as demonstrações consolidadas e individuais, o CPC 43 determina que a entidade deve, primeiramente, fazer a aplicação do CPC 37 às suas demonstrações consolidadas quando adotar tais normas internacionais pela primeira vez e, a seguir, a entidade deve transpor, para suas demonstrações individuais, todos os ajustes que forem necessários, ou pelos quais optar, na aplicação do CPC 37, de maneira a obter o mesmo patrimônio líquido em ambos os balanços patrimoniais (consolidado e individual) observada a exceção comentada.**
3. As demonstrações contábeis separadas, eventualmente apresentadas por opção da entidade, devem também ser preparadas a partir das demonstrações individuais, admitidos como ajustes, unicamente, os determinados pela modificação do método de avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto.
4. Divulgações específicas são exigidas quando da aplicação do pronunciamento.

ICPC 01 – Contratos de Concessão

1. A Interpretação orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de

concessões de serviços públicos. São vários os setores afetados por essa interpretação. Por exemplo, distribuidoras de energia, empresas de saneamento básico, concessionárias de rodovias e ferrovias, entre outras.

2. **A infraestrutura da concessão deixa de ser ativo imobilizado da concessionária** e passa a ser representada por um **ativo intangível** e/ou **ativo financeiro** quando os ativos, objetos de concessão, não são ativos imobilizados sob genuíno controle da concessionária. Por serem bens públicos, de fato não são ativos imobilizados da concessionária, mas do poder concedente. Na concessionária, esses ativos representam o direito de acessar e explorar o ativo, mas não o ativo imobilizado em si. Dessa forma, depreende-se que o que a entidade adquire, com a construção, é o direito de exploração, que se caracteriza como ativo intangível, e é amortizado de acordo com a sua vida útil para a entidade, vida útil essa limitada ao prazo da concessão. **Em certas circunstâncias, esses valores, ao invés de se transformarem em ativos intangíveis, transformam-se em ativos financeiros, verdadeiros contas a receber, caso haja a garantia legal ou contratual por parte do poder concedente de sua recuperação e de tal forma que lhe dê essa caracterização.**
3. **A concessionária, ao construir (mesmo terceirizando tal construção), deve reconhecer a receita de construção**, como se estivesse prestando serviço de construção, mesmo que juridicamente a concessionária esteja realizando a obra em nome próprio. Essa receita é reconhecida imputando, contabilmente, uma margem sobre esse serviço. A contrapartida da receita não é caixa, mas o ativo intangível ou o ativo financeiro explicados no item anterior. O custo da construção transforma-se em despesa, e é confrontado com a receita, **apurando-se resultado nessa atividade.**
4. Quando parte do valor investido for ressarcível pelo poder concedente, ela se destaca do ativo intangível, e deve ser registrado como instrumento financeiro. Esse valor é reconhecido e contabilizado conforme o CPC 38. As receitas e os custos de novas construções, ou melhorias, são reconhecidos conforme o CPC 17, e os compromissos com gastos para manter a infraestrutura com um nível específico de operacionalidade, ou para recuperar a infraestrutura na condição especificada antes de devolvê-la ao concedente, devem ser registrados de acordo com o CPC 25.
5. Divulgações específicas são exigidas para essas concessões.

ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário

1. A ICPC determina que a entidade **deve avaliar cada contrato**, a fim de determinar o momento em que um contrato de construção de imóvel se enquadra no alcance

do CPC 17, que apropria receitas conforme o andamento da obra, ou em conformidade com o CPC 30, que apropria a receita basicamente quando da entrega do bem ou durante a execução do serviço, conforme a circunstância.

2. Um contrato de construção de imóvel se enquadra na definição de contrato de construção (CPC 17), quando o comprador é capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel (quer ou não o comprador exerça essa possibilidade). **Nesse caso, a receita e o custo, são reconhecidos pelo percentual de evolução da obra.**
3. **Por outro lado, um contrato de construção de imóvel, mediante o qual os compradores têm apenas possibilidade limitada de influenciar no projeto do imóvel (como por exemplo: a possibilidade de selecionar um projeto entre um leque de opções especificadas pela entidade ou especificar apenas pequenas variações do projeto básico), é um contrato de venda de bens de acordo com o alcance do CPC 30. Nesse caso, a receita é reconhecida quando todas as condições do item 14 do CPC 30 são atendidas. Nos exemplos ilustrativos da ICPC 02 pode ser encontrada situação onde a receita é reconhecida na entrega das chaves.**
4. **Um contrato de construção pode ser reconhecido pelo percentual da evolução da obra, se houver a transferência do controle, dos riscos e dos benefícios da propriedade de imóvel durante a construção. Nesse caso, se todos os critérios do item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas forem continuamente atendidos à medida que a construção avança a entidade deve reconhecer a receita pelo percentual de evolução da obra.**
5. Divulgações específicas são exigidas.

ICPC 03 – Aspectos Complementares das - Operações de Arrendamento Mercantil

1. Essa interpretação específica, mais detalhadamente, as condições exigidas para determinação de um contrato ser de arrendamento mercantil, ou de conter dentro dele operação de arrendamento mercantil.
2. Duas análises básicas são efetuadas: (i) uma com relação a ativo específico; e (ii) outra com relação à efetiva transferência da capacidade de utilização do ativo.
3. Essa ICPC trata também da separação contábil, quando o pagamento da contraprestação de arrendamento incorpora outros elementos que não apenas o arrendamento, tal como: fornecimento de matérias-primas, manutenção etc.

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

1. A Interpretação trata do caso específico de situação em que é difícil, ou impossível, segregar adequadamente os bens, ou serviços recebidos, como pagamento baseado em ações.

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

1. **Quando uma entidade recebe serviços, e o pagamento é efetuado com ações de outra empresa do mesmo grupo econômico, o registro da despesa é cabível na entidade que efetivamente recebe os serviços.** Se os serviços forem distribuídos a duas ou mais entidades, cada uma reconhece a parte que lhe compete.

ICPC 06 – Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior

1. A interpretação detalha, especificamente, o tratamento das operações em que a entidade efetua investimento líquido no exterior, e parcial ou totalmente contrata operação de *hedge* com relação à moeda desse investimento. Trata também da contínua verificação da eficácia do *hedge*.

ICPC 07 – Distribuição de Lucros *in Natura*

1. Quando o lucro é distribuído *in natura*, a obrigação é reconhecida na data da efetiva aprovação da distribuição, pelo valor justo dos ativos a serem entregues (ver ICPC 08).
2. A diferença entre esse valor e o valor contábil anterior de tais ativos é reconhecida no resultado da entidade, na data da liquidação da obrigação.

ICPC 08 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos

1. **A interpretação esclarece que os dividendos devem ser reconhecidos como passivo, somente se atenderem aos critérios de obrigação presente na data das demonstrações contábeis.** Sendo assim, os dividendos que forem declarados pela assembleia geral, ou outro órgão competente, de acordo com as formalidades previstas no estatuto social, ou equivalente, antes da data-base das demonstrações

contábeis atendem aos requisitos de obrigação presente e, portanto, se não pagos, devem figurar no passivo da entidade como obrigação.

2. Por outro lado, se não houver deliberação da assembleia geral antes da data-base das demonstrações contábeis, **somente o dividendo mínimo obrigatório atende à condição de obrigação presente na data das demonstrações contábeis. A parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de acionistas, que exceder a esse mínimo obrigatório, deve ser mantida no patrimônio líquido, em conta específica de reserva de lucros, do tipo “dividendo adicional proposto”, até a deliberação definitiva que vier a ser tomada pelos acionistas.**

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

1. Essa Interpretação detalha aspectos importantes contidos nos CPCs 15, 18, 19, 35 e 36, e parte do resumo de seu conteúdo está nos itens próprios neste documento. Com isso, detalha o cálculo do goodwill (ágio por expectativa de rentabilidade futura) e sua contabilização, bem como do ganho por compra vantajosa (“deságio”), além de tratar, mais detalhadamente, o registro dos ajustes ao valor justo (diferença entre o valor justo e o valor contábil dos ativos e passivos adquiridos em combinação de negócios, reconhecida como lucro na aquisição).
2. Trata também do registro das participações dos não controladores, **que pode ser avaliada com base no valor justo dos ativos e passivos adquiridos na combinação de negócios**, ou com base no valor justo dessas mesmas participações, bem como detalha a forma de contabilização das operações de compra e venda de ações ou quotas, entre as empresas de mesmo grupo econômico (variações na porcentagem de participação), e que são tratadas semelhantemente às operações com instrumentos próprios (ações em tesouraria).
3. No caso do *goodwill*, aborda a situação rara desse tipo de ativo quando com vida útil definida, ágio em incorporação de entidades com, ou sem, entidade “veículo”, quando eram anteriormente independentes ou não, incorporação reversa e operações semelhantes.
4. Detalha o tratamento dos lucros não realizados entre investidora e coligada, entre controladora e controlada, e entre investidora e controlada em conjunto, bem como da equivalência patrimonial sobre outros resultados abrangentes (reconhecidos na investidora também diretamente em seu patrimônio líquido) e das situações especiais quando da aplicação inicial dos CPCs.

ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43

1. A Interpretação trata, basicamente, de detalhes da contabilização e divulgação dos Pronunciamentos sobre imobilizado e propriedade para investimento, bem como da adoção inicial dos CPCs e das IFRSs. Aborda os ajustes, eventualmente necessários, no imobilizado por conta dessa adoção inicial, em função de taxas de depreciação não representativas da realidade econômica, e de possíveis variações específicas ou gerais de preços. Trata também do *deemed cost* (custo atribuído), já discutido em outro item deste documento, relativo ao CPC 27. Por fim, reforça a necessidade da constante revisão das taxas de depreciação.
2. Detalha a diferenciação entre imobilizado e propriedade para investimento, tratando do reconhecimento e da mensuração dessa propriedade.
3. Divulgações específicas a respeito do imobilizado e da propriedade para investimento são exigidas.
4. **A Deliberação da CVM, de nº 619/09, exige que as companhias abertas que não adotarem, na avaliação inicial do ativo imobilizado e da propriedade para investimento, o “custo atribuído”, previsto nos itens 20 a 29 da ICPC 10, divulguem o fato em nota explicativa às suas demonstrações contábeis, indicando as razões que justificaram a não adoção.**

ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes

1. Quando uma entidade recebe ativos para prestar serviços aos clientes (outsourcing para processamento de dados, com entrega de computadores, linha de transmissão que a entidade constroi e entrega à fornecedora de energia etc.), deve reconhecê-los em seu balanço conforme a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes a tais ativos.
2. A contrapartida é reconhecida diretamente no resultado, ou como passivo para apropriação futura, conforme os serviços a serem prestados tenham, ou não, preços especiais por causa dessa transferência. Se houver preço especial, há o diferimento para complementação da receita no futuro.

ICPC 12 – Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares

1. **O custo futuro de limpeza de um sítio faz parte do custo do ativo construído, caso esse passivo exista, e seja mensurável.** A provisão, em contrapartida, é

constituída, pelo seu valor presente dos desembolsos futuros estimados, gerando: (i) o ativo; (ii) um encargo de depreciação periódico; (iii) o passivo; e (iv) os encargos financeiros a serem reconhecidos ao longo da vida útil do bem, com base na taxa efetiva de desconto.

2. A Interpretação estabelece que variações posteriores na provisão, que não pela apropriação dos descontos a valor presente, devem ser ajustadas ao imobilizado, se este for avaliado pelo custo. Se tiver havido reavaliação desse imobilizado no passado, o ajuste é na reavaliação se houver redução do passivo, ou no resultado, se houver incremento. Em certas circunstâncias específicas os ajustes são no resultado.

OCPC 01 (R1) – Entidades de Incorporação Imobiliária

1. Essa orientação, emitida em 2007, detalhou tratamentos contábeis relativos a gastos com **comissão de vendas, propaganda, estande, apartamento-modelo, comercialização**, dentre outros gastos específicos e inerentes dessa atividade. Detalhou o tratamento dos custos de construção, inclusive, encargos financeiros durante essa fase.
2. **Também abordou o registro das permutas de imóveis (normalmente terreno por uma unidade habitacional), obrigando ao reconhecimento da operação como compra e venda, e consequente ganho ou perda.**
3. Tópicos especiais estão discutidos, **como ajustes a valor presente de recebíveis**, provisão para garantias, baixa de recebíveis por transferência, classificação no resultado e outros.
4. Divulgações específicas são exigidas.

OCPC 02 – Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008

Não comentado por terem cessado seus efeitos.

OCPC 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

1. Esse documento é a reprodução, com pequenos ajustes, do CPC 14, emitido em 2008 e, substituído em 2009, pelos CPCs 38, 39 e 40 (com vigência iniciada em 2010 consoante determinação dos órgãos reguladores que os aprovaram). Foi, à época, resumo desses três últimos CPCs, e foi emitido como Orientação com o

objetivo de servir como documento de consulta para as entidades que não tenham instrumentos financeiros complexos, e que não precisem detalhadamente desses outros Pronunciamentos.