



cutting through complexity

AUDIT

Checklist de Divulgação dos CPCs e IFRSs 2015 – Demonstrações Financeiras Intermediárias

kpmg.com/BR

Novembro de 2015



Conteúdo

Sobre esta publicação	3
Referências e Abreviações	4
1. Forma e conteúdo	5
2. Balanço Patrimonial	6
3. Demonstração do Resultado e Resultado Abrangente	6
4. Demonstração da Mutação do Patrim�nio Líquido	6
5. Demonstrac�o do Fluxo de Caixa	6
6. Notas Explicativas às demonstra�es financeiras intermediárias	6
6.1 Requisitos Gerais	6
6.2 Apresenta�o em conformidade com CPC/IFRS	8
6.3 Políticas Contábeis	8
6.4 Informa�es por Segmento	8
6.5 Mudancas	9
6.6 Sazonalidade	9
6.7 Estimativas	10
6.8 Instrumentos Financeiros	10
6.9 Divulga�es quando o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável	13
6.10 Eventos Subsequentes	13
6.11 Outras divulga�es	13

Sobre esta publicação

Este guia foi produzido pelo *KPMG International Standards Group* e adaptado aos requerimentos brasileiros pelo Departamento de Práticas Profissionais da KPMG Brasil. As opiniões aqui expressas são desses dois Grupos.

Este guia auxilia no preparo das demonstrações financeiras intermediárias condensadas em conformidade com o CPC 21 “Demonstração Intermediária” (IAS 34 *Interim Financial Reporting*), listando as divulgações requeridas.

Conteúdo

Os requisitos de divulgação do CPC 21 supõem que os usuários das demonstrações contábeis intermediárias de uma entidade terão acesso às mais recentes demonstrações financeiras anuais da referida entidade. Portanto, a menos que a entidade apresente as suas demonstrações financeiras intermediárias sob a forma de um conjunto completo de demonstrações financeiras como descrito no CPC 26 “Apresentação das Demonstrações Contábeis”, não é necessário que as notas explicativas às demonstrações financeiras intermediárias forneçam atualizações insignificantes à informação que já era relatada nas notas explicativas às demonstrações financeiras anuais mais recentes. No entanto, a entidade tem de garantir que as demonstrações financeiras intermediárias incluam toda informação que seja relevante para a compreensão de sua situação financeira e desempenho durante o período intermediário. Isso pode resultar na divulgação de informações além das mínimas exigidas.

Normas cobertas

Este guia é baseado em normas e interpretações que foram emitidas pelo IASB e CPC até 15 de março de 2015 e que são aplicáveis por uma entidade com um período de reporte anual com início em 01 de janeiro de 2015.

Este guia contém apenas uma lista de divulgações requeridas. Ele não especifica o alcance do CPC e/ou IFRS ou seus requisitos de reconhecimento e mensuração, ou explica os termos que são usados no CPC e/ou IFRS e são usados neste guia.

Além disso, as normas e suas interpretações mudam ao longo do tempo. Por conseguinte, este guia não deve ser utilizado como um substituto. Além disso, ao preparar demonstrações financeiras intermediárias condensadas em conformidade com o CPC 21, uma entidade deve considerar as exigências legais e regulatórias locais. Este guia não considera requisitos de qualquer jurisdição particular. Por exemplo, entidades reguladas pela CVM devem considerar, entre outros, o OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 003/2011, que faz exigências adicionais em relação ao CPC 21 para fins de apresentação de ITRs.

Necessidade de julgamento

Este guia faz parte de nosso conjunto de publicações - Guias às demonstrações financeiras - e, especificamente, concentra-se em conformidade com o IFRS e CPC. A preparação das suas próprias demonstrações financeiras requer julgamento, em termos de escolha de políticas contábeis, como as divulgações devem ser adaptadas para refletir as suas circunstâncias específicas, e a materialidade das divulgações no contexto da sua organização.

Materialidade

Orientações específicas sobre materialidade e sua aplicação às demonstrações financeiras intermediárias estão inclusas no parágrafo 23 do CPC 21. A materialidade é relevante para a apresentação e divulgação de itens nas demonstrações financeiras intermediárias e deve ser avaliada com base em informações relacionadas com o período intermediário e não para o período do relatório anual completo. O objetivo principal é o de assegurar que um relatório financeiro intermediário inclua toda a informação que seja relevante para a compreensão da demonstração financeira da entidade e seu desempenho durante o período intermediário.

Alterações ao CPC 21/IFRS 34 - Próximas exigências

Como parte das melhorias anuais do Ciclo IFRS 2012-2014 emitido em setembro de 2014, o parágrafo 16A do CPC 21 e IFRS 34 foi alterado para esclarecer que certas divulgações, se não estão incluídas nas notas explicativas às demonstrações financeiras intermediárias, podem ser divulgadas “em outros lugares” na demonstração contábil intermediária - ou seja, incorporada por referência cruzada das demonstrações financeiras intermediárias para alguma outra demonstração (como o relatório da administração, por exemplo) que esteja disponível para os usuários das demonstrações financeiras intermediárias nas mesmas condições e ao mesmo momento em que as demonstrações financeiras intermediárias. A alteração aplica-se retroativamente aos exercícios com início em ou após 1 de Janeiro de 2016. No Brasil, não é permitida a sua aplicação antecipada.

Referências e Abreviações

Referências estão incluídas na margem esquerda deste guia para identificar suas fontes.

CPC 21.15 Parágrafo 15 do CPC 21.

Insights
5.9.30.10 Parágrafo 5.9.30.10 da 11th Edição 2014/15 da publicação [*Insights into IFRS*](#).

As seguintes abreviaturas são frequentemente usadas neste guia:

NCI	Participação de não-controladores
OCI	Outros resultados abrangentes

1. Forma e conteúdo

<i>CPC 21.8</i>	<i>IAS 34.8</i>	<p>A demonstração contábil intermediária deve incluir, pelo menos, os seguintes componentes;</p> <p>(a) balanço patrimonial condensado;</p> <p>(b1) demonstração condensada do resultado do exercício;</p> <p>(b2) demonstração condensada do resultado abrangente;</p> <p>(c) demonstração condensada das mutações do patrimônio líquido;</p> <p>(d) demonstração condensada dos fluxos de caixa;</p> <p>(e) notas explicativas selecionadas.</p>	<hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>
<i>CPC 21.9, 7</i>	<i>IAS 34.9, 7</i>	<p>Caso a entidade divulgue ou publique o conjunto completo de demonstrações contábeis no seu relatório intermediário, a forma e o conteúdo dessas demonstrações devem estar em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, para o conjunto completo de demonstrações contábeis. As orientações de reconhecimento e mensuração deste Pronunciamento também se aplicam às demonstrações contábeis completas que sejam apresentadas para os períodos intermediários, e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações requeridas por este Pronunciamento (particularmente as notas explicativas selecionadas do item 16A), assim como também aquelas requeridas por outros pronunciamentos</p>	<hr/>
<i>CPC 21.10</i>	<i>IAS 34.10</i>	<p>Se a entidade divulga ou publica o conjunto de demonstrações contábeis condensadas nos seus relatórios intermediários, tais demonstrações condensadas devem incluir, no mínimo, cada um dos grupos ou subgrupos de contas e seus totais que foram apresentados nas demonstrações contábeis anuais mais recentes e as notas explicativas selecionadas como requeridas pelo CPC 21. Linhas de itens adicionais devem ser incluídas caso suas omissões façam com que a demonstração contábil intermediária fique enganosa.</p>	<hr/>
<i>Insights 5.9.30.10</i>		<p><i>Em nossa opinião, as demonstrações financeiras intermediárias devem se concentrar em mudanças desde as últimas demonstrações financeiras anuais. No entanto, a entidade deve considerar se as informações divulgadas nas últimas demonstrações financeiras anuais continuam a ser pertinentes. Se mudanças nas circunstâncias tornaram as divulgações significativas nas últimas demonstrações financeiras anuais menos relevantes, então, em nossa visão, a entidade deve considerar se divulgações intermediárias adicionais suplementares devem ser fornecidas.</i></p>	<hr/>
<i>CPC 21.14</i>	<i>IAS 34.14</i>	<p>A demonstração contábil intermediária deve ser elaborada em bases consolidadas se as demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade forem consolidadas. Se as demonstrações contábeis da entidade incluírem as demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora em adição às demonstrações contábeis consolidadas, este Pronunciamento não requer nem proíbe a inclusão das demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora no seu relatório intermediário.</p>	<hr/>
<i>Insights 5.9.10.40</i>		<p><i>Em nossa opinião, esta abordagem não é requerida se uma entidade vende sua única subsidiária durante o último período intermediário. Neste caso, pelo fato de a entidade não ser mais controladora na data do balanço intermediário, as demonstrações financeiras consolidadas não são mais necessárias, salvo nos casos previstos - por exemplo, por um regulador local (ver Insights 2.1.100.100). Nesses casos, nós acreditamos que as demonstrações financeiras intermediárias - incluindo os comparativos - devem ser apresentadas como demonstrações financeiras não consolidadas e identificadas como tal. Divulgação de informações consolidadas anteriormente reportadas como informações suplementares podem ser úteis.</i></p>	<hr/>

2. Balanço patrimonial

CPC 21.20(a) *IAS 34.20(a)* Incluir o balanço patrimonial ao fim do período intermediário corrente e o balanço patrimonial comparativo do final do exercício social imediatamente anterior.

3. Demonstração do resultado e resultado abrangente

CPC 21.20(b) *IAS 34.20(b)* Demonstrações do resultado do exercício e resultado abrangente:

- (a) do período intermediário corrente
 - (b) acumulado no exercício social corrente; e
 - (c) comparadas com as dos períodos intermediários do exercício social anterior (corrente e acumulado no ano).
-

Insights 5.9.30.40 *Acreditamos que uma entidade com reporte trimestral e que alegue cumprimento ao CPC 21 deve apresentar no seu relatório intermediário semestral uma demonstração do resultado e resultado abrangente para cada os três meses e os seis meses findos na data do relatório atual, bem como para os períodos comparáveis do exercício anterior.*

CPC 21.8A A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada como parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Ver o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

CPC 21.11 *IAS 34.11* Na demonstração que apresenta os componentes do resultado de período intermediário, a entidade deve apresentar o lucro por ação básico e diluído para esse período quando a entidade está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação.

4. Demonstração das mutações do patrimônio líquido

CPC 21.20(c) *IAS 34.20(c)* Incluir a demonstração das mutações do patrimônio líquido acumulada no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social anterior.

5. Demonstração dos fluxos de caixa

CPC 21.20(d) *IAS 34.20(d)* Incluir a demonstração dos fluxos de caixa acumulada no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social anterior.

6. Notas explicativas às demonstrações financeiras Intermediárias

6.1. Requisitos gerais

CPC 21.15 *IAS 34.15* A entidade deve incluir em suas demonstrações contábeis intermediárias uma explicação dos eventos e transações que sejam significativos para a compreensão das mudanças patrimoniais, econômicas e financeiras da entidade e seu desempenho desde o término do último exercício social. A informação divulgada com relação a esses eventos e transações deve ser utilizada para atualização de informações relevantes apresentadas nas demonstrações contábeis anuais mais recentes.

Insights 5.9.70.30

Em nossa opinião, a administração deve exercer julgamento para decidir qual informação comparativa deve ser incluída nas notas explicativas.

CPC 21.15B-15C IAS 34.15B-15C A relação a seguir contempla uma lista, não exaustiva, de eventos e transações para os quais a divulgação é requerida, caso sejam considerados significativos:

- (a) reduções de estoques ao valor realizável líquido de realização e reversão desses ajustes;
- (b) reconhecimento de ajustes ao valor recuperável (*impairment*) de ativos financeiros, de ativos imobilizados, de ativos intangíveis, ou de outros ativos e reversão desses ajustes;
- (c) reversão de quaisquer provisões para custos de reestruturação;
- (d) aquisições e baixas de itens do ativo imobilizado;
- (e) assunção de compromissos para aquisição de itens do ativo imobilizado;
- (f) liquidações de processos judiciais ou administrativos;
- (g) retificações de erros de períodos anteriores;
- (h) alterações nos negócios ou nas circunstâncias econômicas que afetam o valor justo dos ativos financeiros e dos passivos financeiros da entidade, sejam esses ativos e passivos reconhecidos pelo valor justo ou pelo custo amortizado;
- (i) qualquer não atendimento de prazos de pagamento de empréstimos ou quebra de contrato de empréstimo que não tenha sido solucionado ao término ou antes do término do período de reporte;
- (j) transações com partes relacionadas;
- (k) transferências entre níveis hierárquicos de valor justo, utilizados para mensuração a valor justo de instrumentos financeiros;
- (l) mudanças na classificação de ativos financeiros como resultado de uma alteração no propósito ou no uso desses ativos; e
- (m) mudanças nos passivos contingentes ou ativos contingents.

Insights 5.9.60.60

Em nossa opinião, uma entidade geralmente não precisa atualizar a divulgação de transações com partes relacionadas, a menos que tenha havido uma mudança significativa, tal como uma mudança no controlador.

Incluir notas adicionais caso a omissão possa tornar suas demonstrações financeiras intermediárias enganosas. Embora não especificado na IAS 34 (CPC 21), alguns exemplos de itens que podem ser materiais para o entendimento do relatório do período intermediário incluem;

- (a) Alterações significativas em julgamentos e premissas usados pela administração, bem como áreas de incerteza da estimativa;
- (b) Divulgações exigidas pelo CPC 40 “Instrumentos financeiros: evidenciação” (IFRS 7), se ocorrerem alterações nos objetivos de administração de riscos financeiros da entidade e das políticas ou da natureza e extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros durante o período de reporte intermediário;
- (c) Divulgações exigidas pelo CPC 01 “Redução ao valor recuperável de ativos” (IAS 36) se o teste de *impairment* anual da entidade para ágio e ativos intangíveis com vida útil indefinida tiver ocorrido durante o período intermediário;
- (d) Mudanças significativas na taxa efetiva de imposto;
- (e) Mudanças significativas nos valores contábeis de ativos e passivos mensurados ao valor justo;
- (f) Divulgações exigidas pelo CPC 10 “Pagamento baseado em ações” (IFRS 2), se a entidade concede um benefício com pagamento baseado em ações durante o período corrente do reporte intermediário;

- (g) Divulgações exigidas pelo CPC 31 “Ativo não-circulante mantido para venda e operação descontinuada” (IFRS 5), se a entidade tem operações que são descontinuadas no final do período intermediário ou são vendidas no período intermediário, ou ativos não circulantes ou uma eliminação de grupo classificado como mantido para venda no final do período intermediário;
- (h) Aquisições, alienações e obrigações para pagamentos significativos de ativos não circulantes, além de imóveis, instalações e equipamentos; e
- (i) Movimentações materiais nas provisões do período intermediário.

Insights 5.9.40.20

Em nossa opinião, se uma entidade tem operações que são descontinuadas na data do relatório intermediário ou são alienadas durante o período intermediário, então estas operações devem ser apresentadas separadamente na demonstração do resultado e resultado abrangente intermediário conforme CPC 31 (ver Insights 5.4.220). Além disso, em nosso ponto de vista, se uma entidade tem ativos não circulantes ou que pertencem a um grupo de ativos classificados como mantidos para venda ou para distribuição na data do balanço intermediário, então acreditamos que estes devem ser apresentados separadamente dos outros ativos e passivos na demonstração contábil intermediária (ver Insights 5.4.110).

6.2. Apresentação e conformidade com CPC/IFRS

CPC 21.19 IAS 34.19 Se as demonstrações contábeis intermediárias da entidade estão de acordo com o CPC 21, tal fato deve ser evidenciado. A demonstração contábil intermediária não deve ser descrita como estando de acordo com os Pronunciamentos do CPC, a menos que cumpra com todos os requerimentos dos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC.

6.3. Políticas contábeis

CPC 21.16A IAS 34.16A Incluir uma declaração de que as políticas contábeis e os métodos de cálculo são os mesmos nas demonstrações contábeis intermediárias, quando comparados com a demonstração contábil anual mais recente; ou, se tais políticas e métodos foram alterados, uma descrição da natureza e dos efeitos dessa mudança.

CPC 21.43 IAS 34.43 A alteração de política contábil, que não seja por especificação de novo Pronunciamento Técnico do CPC, deve ser refletida.

(a) por reapresentação das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e das demonstrações contábeis comparativas de períodos intermediários de qualquer exercício social anterior que serão reapresentadas nas demonstrações contábeis anuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 “Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro”; ou

(b) quando for impraticável determinar os efeitos cumulativos no início do exercício social da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores, mediante ajuste das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e das demonstrações intermediárias comparáveis dos exercícios sociais anteriores, por aplicação da nova política contábil prospectivamente a partir da data mais antiga que for praticável.

6.4. Informações por segmento

CPC 21.16A(g) IAS 34.16A(g) Se a entidade está no âmbito de divulgações requeridas pelo *CPC 22 - Informações por Segmento*, as seguintes informações por segmento devem ser divulgadas:

CPC 21.16A(g)(i) IAS 34.16A(g)(i) (i) receitas de clientes externos, se incluídas na medição do resultado do segmento, revisada pelo principal tomador de decisões operacionais da entidade, ou apresentada regularmente ao principal tomador de decisões operacionais da entidade.

- CPC 21.16A(g)(ii) IAS 34.16A(g)(ii)* (ii) receitas intersegmentos, se incluídas na medição do resultado do segmento, revisada pelo principal tomador de decisões operacionais da entidade, ou apresentada regularmente ao principal tomador de decisões operacionais da entidade
-
- CPC 21.16A(g)(iii) IAS 34.16A(g)(iii)* (iii) mensuração do resultado por segmento:
-
- CPC 21.16A(g)(iv) IAS 34.16A(g)(iv)* (iv) ativos totais para os quais tenha havido mudança significativa dos montantes evidenciados na última demonstração contábil anual
-
- CPC 21.16A(g)(v) IAS 34.16A(g)(v)* (v) ativos totais para os quais tenha havido mudança significativa dos montantes evidência;
-
- CPC 21.16A(g)(vi) IAS 34.16A(g)(vi)* (vi) conciliação do total dos resultados dos segmentos reportáveis com o resultado antes dos tributos da entidade e antes das operações descontinuadas. Entretanto, se a entidade alocar aos segmentos reportáveis itens tais como despesa de tributo sobre o lucro, a entidade pode conciliar o total dos resultados dos segmentos com o resultado total da entidade após esses itens. Itens de conciliação material devem ser separadamente identificados e descritos em tais conciliações.
-

CPC 22.29 IFRS 8.29 Se a entidade alterar a estrutura da sua organização interna de maneira a alterar a composição dos seus segmentos divulgáveis, as informações correspondentes de períodos anteriores, incluindo períodos intermediários, devem ser reapresentadas, salvo se as informações não estiverem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo. A determinação da disponibilidade das informações e do caráter excessivo do custo da sua elaboração deve ser efetuada para cada item de evidenciação. Após a mudança na composição dos seus segmentos divulgáveis, a entidade deve divulgar se reapresentou os itens correspondentes da informação por segmentos de períodos anteriores.

CPC 22.30 IFRS 8.30 Se a entidade tiver alterado a estrutura da sua organização interna de um modo que mude a composição dos seus segmentos divulgáveis e se a informação por segmentos de períodos anteriores, incluindo os períodos intermediários, não for reapresentada de modo a refletir essa alteração, a entidade deve divulgar no ano em que ocorreu a alteração a informação por segmentos para o período corrente tanto na base antiga como na nova base de segmentação, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

6.5. Mudanças na composição da entidade

CPC 22.16A IAS 34.16A Divulgar o efeito das mudanças na composição da entidade durante o período intermediário, incluindo:

- (a) Combinação de negócios;
- (b) Obtenção ou perda de controle de subsidiárias e investimentos de longo prazo
- (c) Reestruturações; e
- (d) Operações descontinuadas.

No caso de combinações de negócios, divulgar a informação exigida pelo CPC 15 - Combinações de Negócios. Estas divulgações exigidas estão incluídas no nosso [Guia para demonstrações financeiras anuais - checklist de divulgação \(setembro edição 2014\)](#).

6.6. Sazonalidade

CPC 21.16A(b) IAS 34.16A(b) Incluir comentários explicativos sobre operações intermediárias sazonais ou cíclicas.

CPC 21.21 IAS 34.21 Para a entidade cujos negócios sejam altamente sazonais, podem ser úteis informações financeiras para os últimos doze meses terminados no final do período intermediário e

para os doze meses anteriores comparáveis. Portanto, entidades cujos negócios são altamente sazonais são encorajadas a considerar a divulgação de tais informações.

6.7. Estimativas

CPC 21.16A(d) *IAS 34.16A(d)* Divulgar a natureza e os valores das alterações nas estimativas de montantes divulgados em período intermediário anterior do ano corrente ou alterações das estimativas dos montantes divulgados em períodos anuais anteriores.

6.8. Instrumentos financeiros

CPC 21.16A(j) *IAS 34.16A(j)* Para instrumentos financeiros, as divulgações sobre valor justo exigidas pelos itens 91 a 93(h), 94 a 96, 98 e 99 do Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo e pelos itens 25, 26 e 28 a 30 do Pronunciamento Técnico CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

A entidade deve divulgar informações que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambas as seguintes opções:

CPC 46.91 *IFRS 13.91*

- (a) para ativos e passivos que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver essas mensurações;
- (b) para mensurações do valor justo recorrentes que utilizem dados não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações sobre o resultado do período ou outros resultados abrangentes para o período;

Para atingir os objetivos da divulgação mencionada acima, a entidade deve considerar todos os itens:

CPC 46.92(a)
CPC 46.92(b)
CPC 46.92(c)
CPC 46.92(d)

- (a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;
- (b) quanta ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;
- (c) quanta agregação ou desagregação se deve efetuar; e
- (d) se os usuários de demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

CPC 46.92 *IFRS 13.92* Se as divulgações específicas de acordo com os requisitos acima forem insuficientes para atingir os objetivos do CPC 46.91, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

CPC 46.99 *IFRS 13.99* A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas pelo CPC 46 em formato tabular, salvo se outro formato for mais apropriado.

CPC 46.93(a)-(h) *IFRS 13.93(a)-(h)* Divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativos e passivos (vide item 94 do CPC 46 para informações sobre a determinação de classes adequadas de ativos e passivos) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações com base no valor justo dentro do alcance do CPC 46) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

- (a) a mensuração do valor justo no final do período das demonstrações contábeis, e para mensuração do valor justo não recorrentes, as razões para a mensuração;
- (b) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia de valor justo no qual as mensurações do valor justo sejam classificadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);
- (c) para ativos e passivos mantidos ao final do período das demonstrações contábeis que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente, os valores de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (vide item 95). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências de cada nível.

- (d) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 2 e no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição das técnicas de avaliação e as informações (inputs) utilizadas na mensuração do valor justo. Se houve mudança na técnica de avaliação (por exemplo, mudança de abordagem de mercado para abordagem de receita, ou o uso de técnica de avaliação adicional), a entidade deve divulgar essa mudança e as razões para adotá-la. Para mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a entidade deve fornecer informações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo. A entidade não está obrigada a criar informações quantitativas para cumprir esse requisito de divulgação se dados não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajuste). Contudo, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração do valor justo e que estejam disponíveis para a entidade;
- (e) para mensurações de valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma conciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:
- (i) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos no resultado, e as rubricas no resultado nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;
 - (ii) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos em outros resultados abrangentes, e as rubricas em outros resultados abrangentes nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;
 - (iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgado separadamente);
 - (iv) os valores de quaisquer transferências para o (ou, do) Nível 3 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (vide item 95 do CPC 46). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências do Nível 3;
- (f) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o valor dos ganhos ou perdas totais para o período em (e)(i) incluídos no resultado que sejam atribuíveis à mudança nos ganhos ou perdas não realizados relativos a esses ativos e passivos apurados ao final do período das demonstrações contábeis e as rubricas da demonstração do resultado nas quais esses ganhos ou perdas não realizados sejam reconhecidos;
- (g) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas mensurações do valor justo de período a período);
- (h) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo:
- (i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças em dados não observáveis, se uma mudança nesses dados para um valor diferente puder resultar na mensuração do valor justo significativamente mais alta ou mais baixa. Se houver inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo, a entidade deve fornecer também a descrição dessas inter-relações e de como elas poderiam intensificar ou mitigar o efeito de mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração do valor justo. Para satisfazer esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças em dados não observáveis deve incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados ao satisfazer o item (d);
 - (ii) para ativos financeiros e passivos financeiros, se a mudança de um ou mais dos dados não observáveis para refletir premissas alternativas razoavelmente possíveis puder mudar o valor justo de forma significativa, a entidade deve indicar esse fato e divulgar o efeito dessas mudanças. A entidade deve divulgar como o efeito de uma mudança para refletir uma premissa

alternativa razoavelmente possível foi calculado. Para essa finalidade, a importância deve ser avaliada em relação ao resultado e aos ativos totais ou passivos totais ou, quando as mudanças no valor justo forem reconhecidas em outros resultados abrangentes, ao patrimônio líquido total;

<i>CPC 46.94</i>	<i>IFRS 13.94</i>	Na divulgações de informações por classes de ativos e passivos financeiros, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a conciliação com as rubricas apresentadas no balanço patrimonial.
<i>CPC 46.95</i>	<i>IFRS 13.95</i>	A entidade deve divulgar e seguir de forma consistente a sua política para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis da hierarquia de valor justo de acordo com os itens 93(c) e (e)(iv) do CPC 46. A política sobre a época do reconhecimento de transferências é a mesma para transferências para níveis e para transferências dos níveis. Exemplos de políticas para determinação da época das transferências incluem: <ul style="list-style-type: none"> (a) a data do evento ou da mudança nas circunstâncias que causou a transferência; (b) o início do período das demonstrações contábeis; (c) o final do período das demonstrações contábeis.
<i>CPC 46.96</i>	<i>IFRS 13.96</i>	Se a entidade tomar uma decisão de política contábil para utilizar a exceção do item 48 em relação a um grupo de ativos e passivos financeiros com posições líquidas em risco de mercado ou risco de crédito da contraparte, ela deve divulgar esse fato.
<i>CPC 46.98</i>	<i>IFRS 13.98</i>	Para um passivo mensurado ao valor justo e emitido para um instrumento de melhoria de crédito de terceiro indissociável, o emitente deve divulgar a existência dessa melhoria de crédito e se ela está refletida na mensuração do valor justo do passivo.
<i>CPC 40.25</i>	<i>IFRS 7.25</i>	Exceto conforme estabelecido no item 29 do CPC 40, para cada classe de ativo financeiro e passivo financeiro, a entidade deve divulgar o valor justo daquela classe de ativos e passivos de forma que permita ser comparada com o seu valor contábil.
<i>CPC 40.26</i>	<i>IFRS 7.26</i>	Na divulgação de valores justos, a entidade deve agrupar ativos financeiros e passivos financeiros em classes, mas deve compensá-los somente na medida em que seus valores contábeis forem compensados no balanço patrimonial.
<i>CPC 40.29</i>	<i>IFRS 7.29</i>	Divulgações de valor justo não são exigidas: <ul style="list-style-type: none"> (a) quando o valor contábil for uma aproximação razoável do valor justo, por exemplo, para instrumentos financeiros tais como contas a receber de clientes e a pagar a fornecedores de curto prazo; (b) para investimento em instrumentos patrimoniais que não possuem preços de mercado cotados em mercado ativo, ou derivativos ligados a esse instrumento patrimonial, que são mensurados ao custo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração porque seu valor justo não pode ser mensurado de maneira confiável; ou (c) para contrato que contenha característica de participação discricionária (como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro) se o valor justo dessa característica não puder ser mensurado de maneira confiável.
<i>CPC 40.28</i>	<i>IFRS 7.28</i>	Em alguns casos, a entidade não reconhece um ganho ou perda de valor justo no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo financeiro pois seu valor justo não está evidente em uma cotação de mercado ativo para um ativo ou passivo idêntico (p.e. um atributo de nível 1) nem baseado em uma técnica de valorização que usa somente dados de mercado observáveis (ver CPC 38.AG76). Nesses casos, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro: <ul style="list-style-type: none"> (a) a sua política contábil para reconhecer essa diferença no resultado para refletir uma alteração nos fatores (incluindo o tempo) que os participantes do mercado deveriam considerar na definição de preço (ver CPC 38.AG76A); e (b) a diferença agregada a ser reconhecida no resultado no início e no fim do período e a conciliação das alterações no balanço decorrentes dessa diferença.

- (c) o porquê de a entidade concluir que o preço da transação não é a melhor evidência do valor justo, incluindo uma descrição da evidência que suporta o valor justo.

6.9. Divulgações quando o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável

<i>CPC 40.30</i>	<i>IFRS 7.30</i>	<p>A entidade deve divulgar informações para ajudar os usuários das demonstrações contábeis intermediárias a fazer seu próprio julgamento a respeito da extensão de possíveis diferenças entre o valor contábil desses ativos financeiros ou passivos financeiros e seus valores justos, incluindo:</p> <p>(a) o fato de que a informação do valor justo não foi divulgada para esses instrumentos porque seus valores justos não podem ser mensurados de maneira confiável;</p> <p>(b) uma descrição de instrumentos financeiros, o valor contábil, e a explicação da razão de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável;</p> <p>(c) informações sobre o mercado para os instrumentos financeiros;</p> <p>(d) informações sobre se e como a entidade pretende dispor dos instrumentos financeiros; e</p> <p>(e) se o instrumento financeiro cujo valor justo não puder ser mensurado de maneira confiável for desconhecido, esse fato, seu valor contábil no momento do desconhecimento e o montante do ganho ou perda reconhecido.</p>
------------------	------------------	---

6.10. Eventos Subsequentes

<i>CPC 21.16A(h)</i>	<i>IAS 34.16A(h)</i>	Divulgar eventos subsequentes ao fim do período intermediário que não tenham sido refletidos nas demonstrações contábeis do período intermediário;
----------------------	----------------------	--

6.11. Outras divulgações

<i>CPC 21.16A(c)</i>	<i>IAS 34.16A(c)</i>	Divulgar a natureza e os montantes dos itens não usuais em função de sua natureza, tamanho ou incidência que afetaram os ativos, os passivos, o patrimônio líquido, o resultado líquido ou os fluxos de caixa;
<i>CPC 21.16A(e)</i>	<i>IAS 34.16A(e)</i>	Divulgar emissões, recompras e resgates de títulos de dívida e de títulos patrimoniais.
<i>CPC 21.16A(f)</i>	<i>IAS 34.16A(f)</i>	Divulgar dividendos pagos (agregados ou por ação) separadamente por ações ordinárias e por outros tipos e classes de ações;
<i>CPC 21.16A(k)</i>	<i>IAS 34.16A(k)</i>	Para entidades que se tornarem ou que deixarem de ser entidades de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 “Demonstrações Consolidadas”, divulgar:
<i>CPC 45.9B</i>	<i>IFRS 12.9B</i>	(a) a mudança da condição de entidade de investimento;
<i>CPC 45.9B</i>	<i>IFRS 12.9B</i>	(b) as razões para a mudança.
<i>CPC 45.9B</i>	<i>IFRS 12.9B</i>	A entidade que se tornar uma entidade de investimento deve divulgar o efeito da mudança de condição sobre as demonstrações contábeis para o período apresentado, incluindo:
<i>CPC 45.9B(a)</i>	<i>IFRS 12.9B(a)</i>	(a) o valor justo total, na data da mudança de condição, das controladas que deixaram de ser consolidadas;
<i>CPC 45.9B(b)</i>	<i>IFRS 12.9B(b)</i>	(b) o ganho ou a perda total, se houver, calculado de acordo com o item B101 do Pronunciamento Técnico CPC 36; e
<i>CPC 45.9B(c)</i>	<i>IFRS 12.9B(c)</i>	(c) a rubrica da demonstração do resultado nas quais o ganho ou a perda for reconhecida (se não apresentada separadamente).

Contato

Coordenação Técnica

Carlos E. Munhoz, Rogério V. Andrade,

Ramon D. Jubels e Tiago S. Bernert

Sócios do Departamento

de Práticas Profissionais

+55 (11) 3940-3029

dpp@kpmg.com.br

Equipe Técnica

Andrea Sato Seara Fernandes

Auro Kunio Suzuki

Catarina Vieira

Jennifer Anne Martin

Luciana Teixeira de Lima

Marcio Rost

Renata de Souza Gasparetto

Rodrigo Bauce

Roland Kuerzi

Yanka dos Santos Ribeiro

kpmg.com/BR

© 2015 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados. (KPDS 130379)

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de nenhum indivíduo específico ou entidade. Embora tenhamos nos empenhado em prestar informações precisas e atualizadas, não há nenhuma garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreender qualquer ação sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.

O nome KPMG, o logotipo e “*cutting through complexity*” são marcas registradas ou comerciais da KPMG International.