

# IFRS para PMEs ao seu alcance 2012

Um guia para o  
aperfeiçoamento dos  
conceitos do padrão  
contábil global





# Prefácio

Em seu relatório de transição enviado ao IASB em dezembro de 2000, o IASC declarou haver “carência de uma versão das normas internacionais de contabilidade específica para pequenas empresas”.

As PME's têm papel decisivo no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho de sua economia, mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Há 28 milhões de PME's na União Europeia e 20 milhões de PME's só nos Estados Unidos. Apenas no Brasil, são 6 milhões de PME's. Na maioria dos países, há uma lei exigindo que as PME's elaborem e publiquem suas demonstrações financeiras e as submetam à auditoria. Na última década, a tendência dos países tem sido adotar diretamente as normas internacionais de contabilidade (IFRSs) ou fazer a convergência gradual dos princípios locais (GAAP) para o novo padrão. As IFRSs foram desenvolvidas para atender às necessidades do mercado de capitais. Os órgãos reguladores apoiam expressamente essa tendência. Atualmente, há 123 países que exigem ou permitem que empresas listadas em bolsa adotem as IFRSs e 96 países que exigem ou permitem que empresas não listadas em bolsa adotem as normas.

Consequentemente, o escopo e a complexidade das questões cobertas nas IFRSs, o volume de orientações para sua implementação e divulgações aumentaram.

Em alguns países, essa complexidade vem se estendendo também às PME's, por conta da convergência dos padrões contábeis locais com as IFRSs. As PME's estão preocupadas com o fardo que a adoção das complexas normas internacionais de contabilidade deve representar para sua realidade e questionam a relevância de preparar demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs para os usuários de suas demonstrações financeiras, uma vez que estes estão muito mais interessados em informações sobre fluxos de caixa, liquidez e solvência.

Em alguns países, a implantação das IFRSs na íntegra (ou a total convergência dos padrões locais para as IFRSs) é um processo complicado. Nos países que desenvolveram seus próprios padrões para PME's, tais normas têm apresentado sérias limitações do ponto de vista do usuário: são difíceis de entender do ponto de vista dos credores e demais provedores de capital, possuem documentação-suporte limitada (como livros e softwares) e não são fiscalizadas adequadamente pelas autoridades competentes. Estudos realizados pelo Banco Mundial com mais de 80 países emergentes e em desenvolvimento revelaram que, para a maioria deles, a adoção das IFRSs na íntegra pelas PME's traz desvantagens que inclusive impedem o crescimento econômico.

A IFRS para PMEs foi publicada pelo IASB em julho de 2009 em resposta a essas preocupações. Independente e adaptadas às necessidades e características de empresas menores, a IFRS para PMEs é de fácil compreensão em qualquer país do mundo. As normas foram redigidas em linguagem clara e de fácil compreensão, em vários aspectos, é menos complexo que as IFRSs (e muitos GAAPs locais), o que significa limitar as políticas contábeis, omitir tópicos não relevantes para as PMEs, simplificar os princípios para reconhecimento e mensuração e reduzir as divulgações.

A IFRS para PMEs é independente do conjunto completo das IFRSs e, portanto, estão disponíveis para adoção por qualquer país, independentemente de o país ter adotado as IFRSs na íntegra ou não. Cabe a cada país determinar quais entidades devem adotar a IFRS para PMEs. A única restrição do IASB é que empresas listadas em bolsa e instituições financeiras, isto é, empresas obrigadas a prestar contas ao público, não devem usar a IFRS para PMEs.

De acordo com a Fundação IFRS, em janeiro de 2011, 73 países adotaram ou tem planos de adotar a IFRS para PMEs, tais como Argentina, Chile, Peru, Venezuela, África do Sul, Hong Kong, Turquia, Suíça, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Estados Unidos, Canadá, entre outros.

Muitos grupos globais de contabilidade receberam bem a IFRS para PMEs. Na opinião do Banco Mundial, a IFRS para PMEs é “um excelente modelo de prestação de contas para entidades menores, por ser mais adaptável ao porte das operações e à estrutura societária das PMEs, e isso deve facilitar o acesso das pequenas e médias empresas a fontes de financiamento”. A Federação Internacional de Contadores afirmou que o padrão “contribuirá para melhorar a qualidade e a comparabilidade das demonstrações financeiras das PMEs em todo o mundo e as ajudará a obter acesso a fontes de financiamento. As PMEs não serão as únicas a se beneficiarem com o novo modelo: seus clientes e os usuários de suas demonstrações financeiras também serão beneficiados”.

São benefícios como esses que motivaram o IASB a desenvolver o modelo específico para PMEs. Um importante interesse público é atendido quando os provedores de capital podem contar com informações idôneas para basear suas decisões de financiamento, crédito e investimento.

# Considerações para o Brasil

No Brasil, em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente da IFRS para PMEs (IASB). O CPC PME foi homologado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.255/09, o qual entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

Em junho de 2010, o CFC incluiu no CPC PME o Glossário de Termos, equivalente ao incluído na IFRS para PMEs (IASB). Em dezembro de 2010, visando facilitar a adoção do CPC PME, o CFC facultou para aquele período a elaboração e a divulgação de ajustes retrospectivos das demonstrações contábeis comparativas ao exercício de 2010, desde que mantida a divulgação comparada com os valores das demonstrações contábeis do exercício de 2009.

O termo PME foi definido como: as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações financeiras, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que, no exercício social anterior, apresentem ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como PMEs.

CPCs	CPC - PME
<b>Empresas com obrigação de prestação pública de contas</b>	<b>Empresas sem obrigação de prestação pública de contas e apresentam demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos.</b>
<b>Exemplos:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sociedades por ações abertas – listada em bolsa</li><li>• Limitadas e demais sociedades enquadradas como “grande porte” pela Lei nº 11.638/07</li><li>• Instituições financeiras*</li><li>• Seguradoras*</li></ul> <p>* Sujeitos a atos de homologação/aprovação do regulador</p>	<b>Exemplos:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Limitadas e demais sociedades não enquadradas como sociedades de grande porte pela Lei nº 11.638/07*</li><li>• Estimamos que mais de 6 milhões de empresas no Brasil serão elegíveis para CPC-PME</li></ul> <p>* Inclusive sociedades por ações fechadas sem negociação no mercado, mesmo que obrigadas à publicação de suas Demonstrações contábeis</p>

O CPC PME (e a IFRS para PMEs) foram projetados para serem plataformas mais estáveis para adoção de normas contábeis, sendo previstas novas revisões ou mudanças na norma para períodos não inferiores a três anos, enquanto as IFRSs estão sujeitas a mudanças anuais.

Embora o CPC PME seja um grande avanço e facilitador da adoção das normas internacionais pelas PMEs brasileiras, o pequeno e médio empresário deve considerar sempre a adoção do conjunto completo de normas do CPC, quando seus planos de curto e médio prazos indicarem desenquadramento como PME, bem como existir a possibilidade de abertura de capital.

# Nosso site IAS Plus

The screenshot shows the Deloitte IAS Plus website interface. At the top, there is a blue navigation bar with the Deloitte logo on the left and 'IAS Plus' on the right. Below the navigation bar, there are several tabs: 'Home', 'Standards', 'Resources', 'Publications', and 'Projects'. The main content area is titled 'The #1 Website for Global Accounting News'. There are three main articles visible: 1. 'Deloitte IASB publishes IASB's draft IFRS on general hedge accounting' with a sub-headline 'IASB publishes draft IFRS on the hedge accounting section of IFRS 9'. 2. 'The Brave Column - Towards a better understanding of risk'. 3. 'IASB publishes draft IFRS on the hedge accounting section of IFRS 9'. On the right side, there is a sidebar with a section titled 'Getting a measure of just returns' and a 'Members Events' section listing various conferences and meetings.

O **www.iasplus.com** da Deloitte traz informações abrangentes sobre normas internacionais de contabilidade e um panorama das atividades do IASB.

Entre os recursos disponíveis destacam-se:

- Notícias diárias sobre o processo de elaboração de demonstrações financeiras em todo o mundo.
- Resumos de todas as normas, interpretações e propostas.
- Publicações relacionadas às IFRSs disponíveis para download.
- Modelos de demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs e checklists.
- Biblioteca eletrônica com centenas de recursos relacionados às IFRSs.
- Todas as cartas-comentários da Deloitte Touche Tohmatsu encaminhadas ao IASB.
- Links para centenas de sites internacionais de contabilidade.
- Módulos gratuitos de e-learning para cada IAS e IFRS, incluindo e-learning específico sobre a IFRS para PMEs.
- Informações sobre a adoção das IFRSs no mundo.
- Notícias atualizadas sobre a evolução das normas contábeis locais.

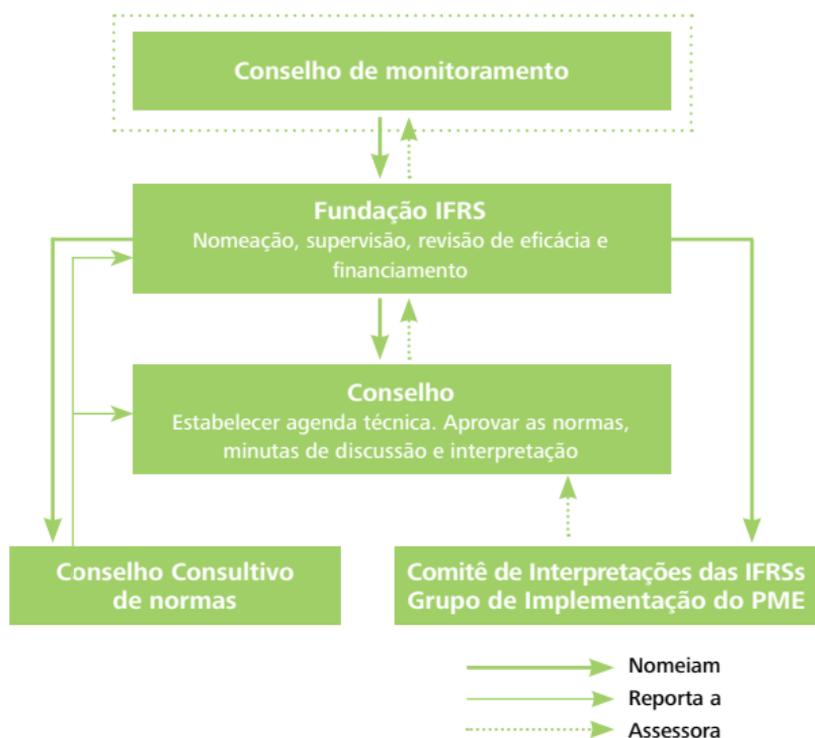
# Abreviações

- FASB** Financial Accounting Standards Board  
(Conselho de Normas Contábeis e Financeiras (EUA))
- GAAP** Generally Accepted Accounting Principles  
(Práticas contábeis geralmente aceitas)
- IAS** International Accounting Standards  
(Norma Internacional de Contabilidade)
- IASB** International Accounting Standards Board  
(Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade)
- IASC** International Accounting Standards Committee  
(Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, antecessor do IASB)
- IASCF** Fundação IASC  
(entidade-mãe do IASB, atual IFRS Foundation)
- IFRIC** IFRS Interpretations Committee  
(anteriormente denominado International Financial Reporting Interpretations Committee – Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional) e Interpretações emitidas por esse Comitê
- IFRSs** International Financial Reporting Standards  
(Normas Internacionais de Relatório Financeiro)
- IFRSF** IFRS Foundation  
(Fundação IFRS)
- IOSCO** International Organization of Securities Commissions  
(Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários)
- SAC** IFRS Advisory Council  
(Conselho Consultivo de Normas, órgão consultivo do IASB)
- SIC** Standing Interpretations Committee  
(Comitê Permanente de Interpretações do IASC) e Interpretações emitidas por esse Comitê
- SMEIG** SME Implementation Group  
(Grupo de Implementação da IFRS para PMEs)
- PMEs** Pequenas e médias empresas
- UGC** Unidade geradora de caixa

# Índice

Estrutura do IASB .....	10
Membros do IASB .....	12
Processo Formal do IASB.....	15
Informações de contato do IASB.....	16
IFRS para PMEs – recursos disponíveis no site do IASB .....	17
Histórico da IFRS para PMEs .....	18
Novos desenvolvimentos do grupo de implementação da IFRS para PMEs (SME Implementation Group) .....	20
Versão completa das IFRSs <i>versus</i> IFRS para PMEs .....	21
Resumo de cada seção da IFRS para PMEs .....	24
Cadastre-se para receber nossas publicações sobre IFRS .....	82
Contatos .....	83

# Estrutura do IASB



## Conselho de Monitoramento

O objetivo principal do Conselho de Monitoramento é atuar como um mecanismo para a interação formal entre autoridades dos mercados de capitais e a Fundação IFRS (antiga IASCF) – a fim de facilitar o cumprimento, por parte das autoridades dos mercados de capitais que permitem ou exigem o uso das IFRSs em suas jurisdições de forma mais eficaz, de suas responsabilidades no que se refere à proteção de investidores, integridade de mercado e formação de capital.

As responsabilidades do Conselho de Monitoramento incluem:

- Participar do processo de nomeação de curadores e aprovação da nomeação de curadores de acordo com as diretrizes estabelecidas no estatuto da Fundação IFRS;
- Revisar e aconselhar os curadores para o cumprimento de suas responsabilidades estabelecidas no estatuto da Fundação IFRS. Os curadores apresentarão anualmente um relatório por escrito ao Conselho de Monitoramento;
- Apontar assuntos de interesse público relacionados a reporte financeiro ao IASB por meio da Fundação IFRS.

Em 30 de junho de 2012, o Conselho de Monitoramento é composto por membros importantes da Comissão Europeia, da Agência de Serviços Financeiros do Japão, da Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (SEC), do Comitê de Mercados Emergentes da Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO) e da presidência do conselho da IOSCO. O Comitê de Supervisão Bancária da Basileia atua como observador sem direito a voto.

### **Fundação IFRS (antiga Fundação IASC)**

**Composição:** 22 conselheiros individuais, sendo um Presidente e um ou dois Vice-Presidentes. Os conselheiros são nomeados para um mandato de três anos, o qual pode ser renovado uma vez. Independentemente de mandatos anteriores, um conselheiro pode ser nomeado Presidente ou Vice-Presidente para um mandato de três anos, o qual pode ser renovado uma vez, contanto que essa pessoa não tenha exercido a função de conselheiro por um período superior a nove anos.

**Equilíbrio geográfico:** seis conselheiros da região da Ásia/Oceania, seis da Europa, seis da América do Norte, um da África, um da América do Sul e dois provenientes de qualquer região (sujeitos à manutenção do equilíbrio geográfico global).

**Currículo dos curadores:** o estatuto da Fundação IFRS requer um mix equilibrado de experiências profissionais dos curadores, incluindo auditores, reguladores, usuários, acadêmicos e outros funcionários a serviço do interesse público. Normalmente, dois deles serão sócios seniores de renomadas firmas de auditoria internacionais.

### **Conselho de Normas Contábeis Internacionais (IASB)**

**Composição:** Desde julho de 2012, 16 conselheiros, um dos quais é nomeado presidente e um ou dois vice-presidentes. Até três membros podem exercer suas funções por 'tempo parcial'. Desde 2 de julho de 2009, os membros do IASB são nomeados para um mandato inicial de cinco anos, que pode ser renovado por mais três anos. O presidente e os vice-presidentes podem ser reeleitos para um segundo mandato de cinco anos e podem permanecer no cargo por no máximo 10 anos.

**Equilíbrio geográfico:** para assegurar uma ampla diversidade internacional, haverá quatro membros da região da Ásia/Oceania, quatro da Europa, quatro da América do Norte, um da África e um da América do Sul e dois provenientes de qualquer região (sujeitos à manutenção do equilíbrio geográfico global).

**Currículo dos curadores:** a qualificação principal dos membros é a competência profissional e experiência prática. O grupo deve representar a melhor combinação disponível de qualificação técnica, diversidade de negócios internacionais e experiência de mercado.

# Membros do IASB

**Hans Hoogervorst**, Presidente, foi o antigo presidente do comitê executivo da Autoridade Holandesa para os Mercados Financeiros, presidente do comitê técnico do IOSCO. Ele foi copresidente do Comitê Consultivo da Crise Financeira do IASB, um grupo de líderes de mercado com experiência nos mercados internacionais, para assessorar o IASB e o FASB na sua resposta conjunta para a crise financeira. Ele também foi presidente do Comitê de Monitoramento da Fundação IFRS. Entre 1998 e 2007, o Sr. Hoogervorst esteve em cargos no ministério holandês, incluindo Ministro das Finanças, Ministro da Saúde, Bem-Estar e Esportes, e Secretário de Estado para Ações Sociais. Antes disto, o Sr. Hoogervorst serviu como membro e como consultor sênior do parlamento holandês e Ministro das Finanças. Ele também atuou durante três anos como um executivo financeiro no National Bank of Washington. Término do mandato: 30 de junho de 2016.

**Ian Mackintosh**, Vice-presidente, era presidente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis da Inglaterra. Originalmente da Nova Zelândia, ele desenvolveu grande parte de sua carreira na Austrália, primeiramente na firma de auditoria Coopers & Lybrand e posteriormente como consultor independente. Em novembro de 2000, ele foi nomeado Chief Accountant da Comissão de Valores Mobiliários e Investimentos da Austrália e em seguida gerente para Gerência Financeira – Sul da Ásia do Banco Mundial. O Sr. Mackintosh atuou de forma ativa na discussão de normas contábeis desde 1983. Ele foi membro e depois vice-presidente do Conselho de Normas Contábeis e Financeiras da Austrália, assim como foi Presidente do seu Grupo de Assuntos Urgentes. Sr. Mackintosh possui experiência relevante nos setor público, tendo sido presidente do Conselho de Normas Contábeis e Financeiras do Setor Públicos da Austrália e do Comitê do Setor Público do IFAC. Término do mandato: 30 de junho de 2016.

**Stephen Cooper** foi também diretor-gerente e comandou a área de pesquisas de valorização e contabilidade do banco de investimento UBS antes de sua nomeação em 2007. Foi membro do Fórum de Usuários de Relatórios Corporativos (CRUF), do Grupo Representante de Analistas do IASB e do grupo de trabalho de Apresentação de Demonstrações Financeiras. Término do mandato: 1º de agosto de 2017.

**Philippe Danjou** foi diretor da divisão de contabilidade da Autorité des Marchés Financiers, a comissão de valores mobiliários francesa. Foi Diretor Executivo da French Order des Experts Comptables (OEC) entre 1982 e 1986, além de ter atuado como conselheiro em vários grupos europeus e internacionais de contabilidade e auditoria. Seu primeiro mandato encerrou-se em 30 de junho de 2011. Foi renomeado para um segundo mandato de cinco anos.

**Jan Engström** ocupou cargos seniores nas áreas financeira e operacional do Grupo Volvo, inclusive como Diretor Financeiro. Também atuou como Presidente da Volvo Bus Corporation. Término do mandato: 30 de junho de 2014.

**Patrick Finnegan** atuou como diretor do Grupo de Políticas de Elaboração de Relatórios Financeiros do CFA Institute for Financial Market Integrity. Enquanto ocupava esse cargo, liderou uma equipe responsável por integrar as informações fornecidas por usuários nas atividades de padronização do IASB, Financial Accounting Standard Board (FASB) e principais agências reguladoras. Antes de ingressar no CFA Institute, em 2008, Patrick trabalhou na Área de Serviços aos Investidores da Moody's, onde atuou como diretor do Grupo de Corporate Finance da Moody's e como analista sênior do Grupo de Instituições Financeiras da Moody's. Término do mandato: 30 de junho de 2014.

**Amaro Luiz de Oliveira Gomes** foi chefe do Departamento de Regulamentação do Sistema Financeiro do Banco Central do Brasil antes de ser nomeado para o IASB, onde exerceu papel de liderança na adoção das IFRSs no Brasil. Amaro também atuou na Força-Tarefa Contábil do Comitê de Supervisão Bancária da Basileia. Antes de ingressar no Banco Central, Amaro foi auditor de uma firma de auditoria internacional. É coautor do livro Contabilidade de Instituições Financeiras. Término do mandato: 30 de junho de 2014.

**Prabhakar Kalavacherla** foi sócio da KPMG LLP, onde atuou como sócio-revisor de demonstrações financeiras preparadas segundo as IFRSs e de relatórios arquivados na Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos. Possui vasta experiência na Índia e na Europa, especializou-se na área de tecnologia e biotecnologia. É membro do Instituto de Auditores Públicos da Índia e do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Término do mandato: 30 de junho de 2013.

**Patricia McConnell** foi sócia-diretora sênior e analista de políticas fiscais, contábeis e de pesquisas no mercado de capitais da Bear Stearns & Co. Em 32 anos de carreira no grupo de Equity Research da Bear Stearns, Patrícia estabeleceu-se como uma das principais analistas de assuntos contábeis nos Estados Unidos. Ao longo de sua carreira, Patrícia tem participado ativamente das atividades de normatização contábil como membro do Conselho Consultivo de Normas do IASB, do Comitê de Padrões Contábeis Internacionais (antecessor do IASB), do Conselho de Políticas de Divulgação Corporativa do Instituto CFA e da Sociedade de Analistas de Valores Mobiliários de Nova York. Término do mandato: 30 de junho de 2014.

**Takatsugu (Tak) Ochi** foi gerente de assistência geral do grupo de administração dos recursos financeiros da Sumitomo Corporation. Antes de se tornar membro do conselho, era também membro do Comitê de Interpretações das IFRSs (IFRIC), secretário-geral da força-tarefa da Nippon Keidanren (Federação de Negócios do Japão) para a adoção antecipada das IFRSs e conselheiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Japão (ASBJ). Término do mandato: junho de 2016.

**Paul Pacter** foi diretor de Pequenas e Médias Empresas (PMEs) do IASB nos últimos seis anos e continua a presidir o Grupo de Implantação em PMEs como membro do IASB. Paul possui vasta experiência em normatização, tendo atuado em vários outros projetos como representante do IASB, além da IFRS para PMEs. Foi também vice-diretor de Pesquisa no FASB e Diretor Executivo da sua fundação controladora e vice-presidente do Conselho Consultivo do US Government Accounting Standards Board (GASB). Entre 2000 e 2010, além dessas responsabilidades com o IASB, Paul também foi diretor em tempo parcial da Equipe de Liderança Global em IFRS da Deloitte e especialista em padrões contábeis chineses, tendo desenvolvido e gerenciando o site IAS Plus. Término do mandato estendido: 31 de dezembro de 2012.

**Darrel Scott** foi diretor financeiro do grupo First Rand Banking, uma das maiores instituições financeiras da África do Sul, onde foi responsável pela divulgação financeira estatutária e regulatória em conformidade com o Acordo de Basileia II. Darrel foi membro de vários comitês de governança, riscos, operações e estratégia do grupo. Também foi membro do IFRIC, cargo ao qual renunciou para se tornar membro do IASB em Outubro de 2010 e, foi membro do Conselho Consultivo de Normas do IASB. Término do mandato: 31 de outubro de 2015.

**Zhang Wei-Guo** foi contador-chefe da China Securities Regulatory Commission (CSRC) entre 1997 e 2007. Antes de atuar na CSRC, foi professor da Universidade de Finanças e Economia de Xangai (SUFE), onde recebeu o grau de doutor em Economia. Término do mandato: 1º de agosto de 2017.

As seguintes nomeações foram anunciadas e estes membros iniciaram seus mandatos no início de julho de 2012.

**Martin Edelmann** foi membro do Comitê de Normas Contábeis da Alemanha de 2006 a 2011. Ele foi líder do Grupo de Relatórios Financeiros do Deutsche Bank AG, onde foi responsável pelas atividades de relatórios internos e externos entre 1997 e 2011. O Sr. Edelmann foi membro do Grupo de Trabalho em Contabilidade da Associação de Bancos da Alemanha por 14 anos, do qual foi presidente entre 2004 e 2011. Término do mandato: 30 de junho de 2017.

**Dr. Chung Woo Suh** foi um consultor do Comitê de Normas Contábeis da Coreia do Sul, do qual foi presidente entre 2008 e 2011, período no qual liderou a transição local para as IFRSs em 2011 e é professor de contabilidade na Kookmin University, em Seul. Término do mandato: 30 de junho de 2017.

# Processo Formal do IASB

O IASB segue um processo formal aberto e rigoroso<sup>1</sup>. Todas as reuniões do IASB e do Comitê de Interpretações das IFRSs (IFRIC – IFRS Interpretations Committee) e de seus grupos de trabalho formal são públicas e geralmente são transmitidas via webcast. O processo formal para projetos, normalmente, mas não necessariamente, inclui as seguintes etapas (as etapas exigidas pelo Estatuto da Fundação IFRS estão indicadas com asterisco\*):

- Identificação e análise das questões relacionadas com um tópico potencial da agenda e exame da aplicação da estrutura conceitual voltada a essas questões;
- Estudo das exigências e práticas contábeis nacionais e troca de opiniões sobre as questões com os elaboradores nacionais dos padrões;
- Consulta aos conselheiros da Fundação IFRS e Conselho Consultivo das IFRSs sobre a conveniência de incluir o tópico na agenda do IASB\*;
- Formação de um grupo consultivo (geralmente chamado de “grupo de trabalho”) para assessorar o IASB e sua equipe no projeto;
- Publicação do documento para audiência pública (normalmente chamado de Documento de Discussão, que geralmente inclui as considerações iniciais do IASB sobre algumas das questões do projeto);
- Publicação, para audiência pública, de um texto de minuta com aprovação mínima de nove votos (dez votos a partir do momento em que houver 16 membros) do IASB, incluindo opiniões divergentes de alguns de seus membros (nas minutas para audiência pública, as opiniões divergentes são denominadas “opiniões alternativas”)\*;
- Publicação no corpo de texto da minuta para audiência pública, dos fundamentos que levaram às conclusões;
- Análise e discussão de todos os comentários recebidos durante o período de audiência pública dos documentos de discussão e minutas para audiência pública\*;
- Análise da conveniência de promover uma audiência pública e de conduzir testes de campo e, se for apropriado, empreendê-los;
- Aprovação de uma Norma com a obtenção de, no mínimo, nove votos (10 votos a partir do momento em que houver 16 membros) do IASB e incluir na norma publicada as opiniões divergentes\*;
- Inclusão, na Norma final, dos fundamentos que levaram à conclusão, explicando, entre outras coisas, as etapas do processo formal do IASB e como o Conselho lidou com os comentários obtidos com a audiência pública sobre o texto da minuta para audiência pública.

<sup>1</sup> O processo do IASB está estabelecido no “IASB and IFRS Interpretation Committee Due Process Handbook”. Esta publicação está em processo de revisão e sua reemissão é esperada para o final de 2012.

# Informações de contato do IASB

International Accounting Standards Board  
30 Cannon Street, Londres EC4M 6XH, Reino Unido

## **Contato geral:**

Telefone: +44-20-7246-6410

Fax: +44-20-7246-6411

E-mail: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org)

Website: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

## **Departamento comercial de publicações:**

Telefone: +44-20-7332-2730

Fax: +44-20-7332-2749

Website: <http://shop.ifrs.org>

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Horário de funcionamento: segunda-feira a sexta-feira  
das 09h30 às 17h30 (fuso horário de Londres)

# IFRS para PMEs – recursos disponíveis no site do IASB

O conjunto de norma IFRS para PMEs na íntegra (juntamente com os fundamentos das conclusões, exemplos de demonstrações financeiras e *checklist* para apresentação e divulgação) podem ser baixados gratuitamente no endereço [www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm](http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm).

Esse documento está disponível em inglês e em vários outros idiomas (incluindo o português).

A Fundação IFRS (antiga IASCF) está publicando um módulo de treinamento para cada seção da IFRS para PMEs, o qual está disponível para download gratuito no endereço [www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+material.htm](http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+material.htm).

Cada módulo consiste em:

- Uma visão geral do módulo;
- O texto integral da seção da IFRS para PMEs com notas adicionais e exemplos ilustrativos (elaborados para esclarecer e ilustrar as exigências);
- Uma discussão das estimativas significativas e outros julgamentos na contabilização de transações e eventos de acordo com a IFRS para PMEs;
- Um resumo das principais diferenças entre a seção da IFRS para PMEs e a seção correspondente das IFRSs na íntegra;
- Questões de múltipla escolha (com respostas) elaboradas para testar o conhecimento dos requerimentos da IFRS para PMEs;
- Geralmente dois estudos de caso (com soluções) elaborados para desenvolver a capacidade de contabilizar transações e eventos de acordo com a IFRS para PMEs.

A IFRSF também disponibiliza as apresentações de todos os seminários técnicos e demais eventos sobre PMEs realizados, assim como um cronograma de eventos futuros, disponibilizando também acesso para a *newsletter* mensal com notícias relacionadas ao uso da IFRS para PMEs.

# Histórico da IFRS para PMEs

**2001** – O IASB deu início a um projeto para desenvolver padrões contábeis adequados para PMEs. Um grupo de trabalho composto por especialistas foi instituído para fornecer orientações sobre questões, alternativas e possíveis soluções.

**2002** – Conselheiros da IASCF (atual IFRSF) manifestaram seu apoio aos esforços do IASB de examinar questões específicas relacionadas a economias emergentes e PMEs.

**2003-2004** – O IASB desenvolveu opiniões preliminares e experimentais sobre o enfoque básico que seguiria no desenvolvimento de normas contábeis para PMEs.

**Junho de 2004** – O IASB publicou um documento de discussão definindo e solicitando comentários sobre o enfoque do IASB.

**Julho de 2004 / janeiro de 2005** – O IASB estudou as questões levantadas através dos comentários fornecidos em resposta ao documento de discussão e decidiu publicar uma minuta para exposição.

**Abril de 2005** – O IASB percebeu a necessidade de reunir mais informações sobre possíveis modificações dos princípios de reconhecimento e mensuração na IFRS para PMEs. Um questionário foi publicado como ferramenta para identificar possíveis simplificações e omissões.

**Junho-outubro de 2005** – As respostas ao questionário foram discutidas com o Conselho Consultivo de Normas (atual Conselho Consultivo das IFRSs), o Grupo de Trabalho de PMEs, os órgãos normatizadores internacionais e as mesas redondas públicas.

**2006** – Discussões e deliberações do IASB sobre a minuta para exposição.

**Agosto de 2006** – A minuta completa elaborada pelos membros do IASB é publicada no site do IASB para manter o público informado.

**Fevereiro de 2007** – A minuta para exposição foi publicada propondo cinco tipos de simplificações das IFRSs completas, com orientações para implantação e fundamentos para conclusões. A minuta para exposição foi traduzida para cinco idiomas.

**Junho de 2007** – O questionário de teste de campo foi publicado (em quatro idiomas) no site do IASB.

**Março de 2008 / Abril de 2009** – O IASB deliberou as propostas a respeito da minuta para exposição, com base nas respostas recebidas à minuta para exposição e os resultados do teste de campo.

**Julho de 2009** – A versão final da IFRS para PMEs é publicada e entrará em vigor sempre que adotada por um país.

**Janeiro de 2010** – Aprovado o Termo de Referência e Procedimentos de Operação do SMEIG.

**Junho de 2011** – O primeiro Q&A (perguntas e respostas) foi emitido pelo SMEIG.

**Junho de 2012** – Em 26 de junho de 2012, o IASB emitiu um requisição de informações como primeiro passo para uma revisão abrangente inicial. O prazo para comentários termina em 30 de novembro de 2012.

# Novos desenvolvimentos do Grupo de Implementação da IFRS para PMEs (SME Implementation Group)

Uma das responsabilidades do Grupo de Implementação da IFRS para PMEs (SMEIG) é considerar as questões colocadas pelos usuários deste pronunciamento, decidir quais guias de implementação devem ser publicadas, chegar a um consenso sobre o que o guia deve ser, desenvolver orientações na forma de perguntas e respostas (Q&A) que são feitas publicamente a este grupo em tempo hábil. Informações sobre os trabalhos do SMEIG estão disponíveis no endereço [www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Implementation+Group.htm](http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Implementation+Group.htm).

O Q&A tem a intenção de tornar-se um guia de orientação não obrigatório que vai ajudar aqueles que usam a IFRS para PMEs a pensar sobre questões contábeis específicas.

O SMEIG aprovou o primeiro tópico de Q&A e possui outros 3 tópicos em processo de revisão e audiência pública conforme abaixo, os quais estão disponíveis no endereço [www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Q+and+A+IFRS+for+SMEs.htm](http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Q+and+A+IFRS+for+SMEs.htm).

## Editados até o primeiro semestre de 2012:

Assunto	Data de Publicação
Uso da IFRS para PMEs em demonstrações financeiras separadas da controladora	23/06/2011
Entidades que tipicamente possuem responsabilidade pública	7/12/2011
Interpretação de “negociados em mercado público”	7/12/2011
Aplicação de “custo ou esforço excessivo”	10/04/2012
Jurisdição que requerem adoção do Full IFRS para determinadas transações, quando não abordadas pela IFRS PME	10/04/2012
Aplicação da IFRS 9 (Instrumentos financeiros)	27/04/2012
Tratamento das diferenças de conversão acumuladas na alienação de uma subsidiária	27/04/2012

## Em processo de revisão e audiência pública:

Assunto	Data de Publicação
Aplicação da IFRS para PME para períodos ou exercícios encerrados antes das emissão da IFRS para PME	28/09/2011
Não adoção de um princípio da IFRS para PME	28/09/2011
Divulgações e apresentações específicas das demonstrações financeiras requeridas pela regulamentação local	28/09/2011

# Versão completa das IFRSs versus IFRS para PMEs

A versão completa das IFRSs e a versão da IFRS para PMEs são modelos separados e distintos. As entidades que podem aplicar a IFRS para PMEs e optam por fazê-lo devem aplicá-la na íntegra (isto é, não podem optar por atender a algumas exigências da IFRS para PMEs e outras da versão completa das IFRSs, exceto pela opção de adotar a IFRS para PMEs e utilizar a IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ao invés das seções 11 e 12 de instrumentos financeiros da IFRS para PMEs, exceto para divulgações).

A IFRS para PMEs é um conjunto independente de princípios contábeis baseado na versão completa das IFRSs, mas simplificado para pequenas e médias empresas. A IFRS para PMEs é organizada por tópico para facilitar seu uso como manual de referência – o IASB acredita que esse formato seja mais amigável tanto para preparadores como para usuários das demonstrações financeiras de PMEs.

A IFRS para PMEs inclui exigências para o desenvolvimento e aplicação de políticas contábeis na ausência de orientação específica sobre um determinado assunto. As entidades podem, mas não são obrigadas, a considerar as exigências e orientações contidas na versão completa das IFRSs ao lidar com questões similares e afins. A lista a seguir apresenta os principais tipos de simplificações realizadas:

- Alguns tópicos das IFRSs foram omitidos por não serem relevantes para as PMEs.
- Algumas políticas contábeis contidas nas IFRSs não são permitidas, pelo fato de haver um método simplificado disponível para PMEs.
- Simplificação de muitos dos princípios de reconhecimento e mensuração constantes da versão completa das IFRSs.
- Redução significativa no número de divulgações.
- Linguagem e explicações simplificadas.

Como resultado dessas simplificações, a versão da IFRS para PMEs é equivalente a aproximadamente 10% do tamanho e contém apenas cerca de 10% das divulgações exigidas pela versão completa das IFRSs.

A IFRS para PMEs não trata dos tópicos a seguir, visto que não costumam ser relevantes para as PMEs. Estes tópicos são discutidos na versão completa das IFRSs:

- Lucro por ação.
- Demonstrações financeiras intermediárias.
- Informações por segmento.

- Seguros (uma vez que entidades que vendem contratos de seguro ao público geralmente são empresas obrigadas a prestar contas ao público).
- Ativos não correntes mantidos para venda (apesar de manter um ativo para venda ser citado como indicador de possível perda no valor recuperável).

O IASB espera realizar uma análise ampla da experiência das pequenas e médias empresas em aplicar a IFRS para PMEs quando dois anos de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com essas normas tiverem sido publicadas por um número considerável de entidades. Estas questões relacionadas à IFRS para PMEs estão sendo discutidas continuamente pelo Grupo de Implementação da IFRS para PMEs (*SME Implementation Group*).

	CPCs/IFRSs	CPC-PME/IFRS-PME
Base	Ambos baseados nos mesmos conceitos de IFRS	
Número de Normas	50 +	1
Páginas	3.000 +	230
Itens de Divulgação	3.000 +	300
Atualização	Anual	3 em 3 anos
Tópicos Eliminados (aplicáveis especialmente a Empresas de grande porte)	N/A	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lucro por ação</li> <li>• Demonstração contábil intermediária</li> <li>• Informação por segmento</li> <li>• Seguro</li> <li>• Contabilização específica para ativos mantidos para venda</li> </ul>
Simplificações	N/A	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opções simplificadas</li> <li>• Princípios de reconhecimento e mensuração simplificados</li> </ul>

Após a análise da adoção inicial, a IFRS para PMEs serão revisadas em média uma vez a cada três anos e considerará a necessidade de incluir alterações e novas normas que forem desenvolvidas nos últimos três anos, bem como questões específicas que tenham sido identificadas como possíveis melhorias. É possível que o IASB identifique questões que precisem ser corrigidas na IFRS para PMEs antes do término do ciclo normal de três anos. Quaisquer alterações propostas ou realizadas na versão completa das IFRSs não se aplicam à IFRS para PMEs até que ela também seja alterada e incorpore novas normas.

## Exemplos de algumas diferenças das IFRSs versus IFRS para PMEs

Tópico	CPCs	CPC-PME
Empreendimentos em Conjunto	Consolidação proporcional	Equivalência patrimonial
Propriedade para investimento	Custo ou Valor justo	Valor justo
Planos de Pensão benefício definido	Diferir ganhos e perdas atuariais	Não tem diferimento de ganhos e perdas
Instrumentos Financeiros	4 categorias	Simplificado

Tópico	CPCs	CPC-PME
Custos de empréstimos	Capitalizar	Não capitalizar
Ágio e intangíveis de vida útil indeterminada	Não amortizar	Amortizar
Custos com desenvolvimento	Capitalizar	Não capitalizar
Revisão de vida útil e valor residual	Anual	Apenas se tiver indicativos de mudança

# Resumo de cada seção da IFRS para PMEs

As páginas 25 a 82 trazem um resumo de todas as seções da IFRS para PMEs, com as principais diferenças na versão completa das IFRSs e correlação com o CPC PME. Esse resumo é apenas para informação geral e não deve substituir a leitura das normas na íntegra.

## Seção 1: Escopo e aplicação

A IFRS para PMEs é aplicável para entidades que não têm obrigação pública de prestar contas e que, pelas mais variadas razões, precisam, ou optam por, publicar suas demonstrações financeiras para usuários externos. Uma entidade tem obrigação pública de prestar contas se:

1. Seus instrumentos patrimoniais e de dívida são negociados no mercado de ações; ou
2. É uma instituição financeira ou entidade que, como parte de seu objeto social, detém ativos de terceiros em condição fiduciária para um grupo amplo de terceiros. Se a entidade estiver mantendo ativos de terceiros em condição fiduciária por outros motivos que não o fato de essa atividade estar incluída em seu objeto social, ela não estará obrigada à prestação pública de contas. Por exemplo, prestadoras de serviços de utilidade pública, agências de viagem, imobiliárias e entidades sem fins lucrativos.

A decisão final sobre quais entidades devem usar a IFRS para PMEs cabe às autoridades reguladoras e órgãos normatizadores em cada país – esses órgãos podem especificar critérios de elegibilidade mais detalhados, incluindo critérios quantitativos com base em receita, ativos, etc. Entretanto, para evitar conflito com as intenções do IASB, mesmo que a lei ou regulamento do país permita ou exija que a IFRS para PMEs sejam usadas na preparação das demonstrações financeiras de pequenas empresas listadas em bolsa ou pequenas instituições financeiras, essas demonstrações financeiras não podem ser consideradas como elaboradas de acordo com a IFRS para PMEs.

A definição de PMEs não contém limites quantitativos (exemplos: valor do faturamento, valor do ativo e número de colaboradores) nem requer um processo especial de aprovação por parte de seus proprietários para que elas possam adotar a IFRS para PMEs.

Uma controlada cuja controladora utiliza a versão completa das IFRSs não está proibida de usar a IFRS para PMEs em suas próprias demonstrações financeiras, desde que essa controlada não tenha obrigação de prestação pública de suas contas. Se a controlada optar por usar a IFRS para PMEs, deverá segui-lo na íntegra – não poderá optar por adotar apenas algumas exigências da IFRS para PMEs e outras exigências das IFRSs.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

No Brasil, em dezembro de 2009, o CPC aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente da IFRS para PMEs (IASB). O CPC PME foi homologado pela Resolução CFC nº 1.255/09, o qual entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

O termo PME foi definido como: as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações financeiras, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que, no exercício social anterior, apresentem ativo total superior a R\$240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como PMEs.

A Resolução CFC nº 1.319/10, dispensou para as demonstrações de 2010 a elaboração das informações comparativas do exercício de 2009 com os impactos do CPC PME, sendo permitida a divulgação dos saldos de 2009 de acordo com as práticas contábeis então vigentes.

## Seção 2: Conceitos e princípios gerais

**Escopo** Descreve o objetivo das demonstrações financeiras, que é: fornecer informações sobre a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa das PMEs que sejam úteis para um variado leque de usuários.

- Resumo**
- Identifica as características qualitativas das demonstrações financeiras.
  - Exige a elaboração de demonstrações financeiras pelo regime de competência, exceto quanto às informações sobre os fluxos de caixa.
  - Descreve a posição financeira e patrimonial como a relação entre ativo, passivo e patrimônio líquido.
  - Descreve o desempenho como a relação entre as receitas e as despesas. O conceito de receita abrange receitas e ganhos e o de despesa abrange despesas e perdas.
  - Define os elementos básicos das demonstrações financeiras e os conceitos para reconhecimento e mensuração.
  - Identifica as limitadas situações em que ativos e passivos ou receitas e despesas podem ser compensados. Especifica certos princípios gerais que uma entidade deve considerar para escolher suas políticas contábeis quando a IFRS para PMEs são ausentes em suas orientações.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Aborda conceitos de capital e manutenção do capital.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à IFRS para PMEs, e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### Seção 3: Apresentação das demonstrações financeiras

- Escopo**
- Explica a apresentação adequada, o que é um conjunto completo de demonstrações financeiras, e o que a IFRS para PMEs requer.
- Resumo**
- Os princípios essenciais para a apresentação adequada das demonstrações financeiras incluem: - o pressuposto de que a entidade continuará em operação em futuro previsível;
    - consistência da apresentação;
    - comparabilidade; e
    - materialidade.
  - Demonstrações financeiras preparadas de acordo com a IFRS para PMEs devem incluir uma declaração de conformidade explícita e sem reservas. Em circunstâncias extremamente raras, quando for necessário desviar-se da norma em nome da apresentação adequada, divulgações adicionais serão necessárias.
  - As demonstrações financeiras são preparadas no mínimo uma vez por ano. Quando há mudança na data-base, de forma que o período coberto pelas demonstrações financeiras seja outro que não um ano, é necessário fazer divulgações adicionais.
  - Um conjunto completo das demonstrações financeiras inclui cada uma das peças a seguir referentes ao período corrente e ao período comparável imediatamente anterior:
    - a demonstração da posição financeira;
    - uma única demonstração do resultado abrangente ou uma demonstração do resultado e uma demonstração do resultado abrangente à parte;
    - a demonstração das mutações do patrimônio líquido;
    - a demonstração dos fluxos de caixa; e
    - as notas explicativas.
  - Uma demonstração combinada dos lucros e prejuízos acumulados pode ser apresentada no lugar das demonstrações do resultado abrangente e das mutações do patrimônio líquido, apenas quando as únicas mutações no patrimônio líquido resultarem de lucro ou prejuízo, pagamento de dividendos, correções de erros e mudanças nas políticas contábeis.
  - Todas as demonstrações financeiras devem ser apresentadas com igual destaque.

- As entidades podem utilizar títulos e formatos nas demonstrações financeiras na IFRS para PMEs, desde que isso não venha a representar informações enganosas.
- As demonstrações financeiras e notas explicativas devem ser claramente identificadas e diferenciadas de quaisquer outras informações que as acompanhem.
- Quando informações não exigidas pela IFRS para PMEs são apresentadas, a base de preparação e apresentação dessas informações deve ser divulgada.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Requer a apresentação de uma demonstração da posição financeira no início do período comparativo mais antigo quando uma política contábil é aplicada retroativamente ou a reapresentação ou reclassificação retroativa dos itens é feita nas demonstrações financeiras.
- Não permite a combinação da demonstração do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido sob hipótese alguma.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- Em virtude das exigências legais brasileiras, diferentemente da versão completa das IFRSs, foi preciso ficar com uma das duas alternativas da norma no que diz respeito à demonstração do resultado, ou seja, apenas a apresentação da demonstração do resultado em separado à do resultado abrangente total.
- Por outro lado, considerando que no Brasil é utilizada a demonstração das mutações do patrimônio líquido, foi incluída a alternativa de apresentar a demonstração do resultado abrangente como parte dessa demonstração ou, ainda, apresentá-la separadamente, ou seja, a versão completa do CPC (CPC 26 (R)) e do CPC PME permitem a combinação da demonstração do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido, fato este que é proibido na versão completa das IFRSs.

## Seção 4: Demonstração da posição financeira

**Escopo** • Estabelece quais informações devem ser apresentadas na demonstração da posição financeira.

**Resumo** • Especifica os itens mínimos a serem apresentados na demonstração da posição financeira e inclui orientações para a inclusão de itens, rubricas e subtotais adicionais.

- Exige uma distinção entre circulantes e não circulantes para ativos e passivos, a menos que a apresentação com base na liquidez forneça informações mais relevantes e confiáveis.
- Especifica quais informações adicionais podem ser apresentadas na demonstração da posição financeira ou nas notas explicativas.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Requer a apresentação em separado de ativos mantidos para venda ou ativos e passivos incluídos em um grupo mantido para alienação.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

O CPC PME é similar à IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 5: Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

**Escopo** • Estabelece quais informações devem ser apresentadas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

**Resumo** • Exige a apresentação do resultado abrangente total tanto em:

- uma única demonstração do resultado abrangente; ou
- uma demonstração do resultado (apresentando todos os itens de receitas e despesas) e uma demonstração do resultado abrangente (apresentando todos os itens reconhecidos fora do resultado).

• Os únicos tipos de resultados abrangentes reconhecidos fora do resultado são:

- ganhos e perdas cambiais resultantes da conversão das demonstrações financeiras de uma operação estrangeira;
- alguns ganhos e perdas atuariais; e
- algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*.

- Especifica os itens mínimos a serem apresentados e inclui orientações para a inclusão de itens, rubricas e subtotais adicionais.
- Nenhum item de receita ou despesa pode ser descrito como extraordinário, mas itens não usuais podem ser apresentados separadamente.
- A análise de despesas reconhecidas no resultado pode ser apresentada por natureza (como depreciação, salários, compras de materiais) ou função (como custo das mercadorias vendidas, despesas de vendas e despesas administrativas).

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Podem surgir mais itens do resultado abrangente reconhecidos fora do resultado (exemplos: mudanças no valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda e ganhos sobre a reavaliação do imobilizado e do intangível).

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- Em virtude das exigências legais brasileiras, diferentemente da versão completa das IFRSs, foi preciso ficar com uma das duas alternativas da norma no que diz respeito à demonstração do resultado, ou seja, apenas a apresentação da demonstração do resultado em separado à do resultado abrangente total.
- Por outro lado, considerando que no Brasil é utilizada a demonstração das mutações do patrimônio líquido, foi incluída a alternativa de apresentar a demonstração do resultado abrangente como parte dessa demonstração ou, ainda, apresentá-la separadamente, ou seja, a versão completa do CPC (CPC 26 (R)) e do CPC PME permitem a combinação da demonstração do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido, fato este que é proibido na versão completa das IFRSs.
- Com relação à versão completa dos CPCs, o resultado abrangente também poderá apresentar diferenças, tais como as mudanças no valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda; entretanto, os ganhos sobre a reavaliação do imobilizado e do ativo intangível não serão diferenças com relação à versão completa dos CPCs, uma vez que a Lei nº 11.639/07 eliminou a opção de reavaliação de ativos.

- Diferentemente da versão completa das IFRSs, a versão completa dos CPCs e CPC PMEs requerem que a contrapartida relativa à isenção da adoção inicial das IFRSs com relação ao custo atribuído seja registrada na rubrica “Ajuste de avaliação patrimonial”.

## Seção 6: Demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração dos lucros e prejuízos acumulados

### Escopo

- Descreve os requerimentos para apresentação das mutações do patrimônio líquido da entidade.

### Resumo

- Exige que a demonstração das mutações do patrimônio líquido apresente todas as mutações do patrimônio líquido, incluindo:
  - uma conciliação entre o saldo inicial e final de cada componente do patrimônio;
  - o resultado abrangente total referente ao período;
  - as transações com seus proprietários (exemplos: dividendos, transações com ações em tesouraria e mudanças na estrutura societária); e
  - os efeitos de mudanças nas políticas contábeis e correção de erros.
- Se as únicas mutações no patrimônio líquido resultarem de lucros ou prejuízos, dividendos, mudanças nas políticas contábeis e correção de erros, a entidade pode apresentar uma demonstração combinada do resultado e lucros e prejuízos acumulados.

### Principais diferenças na versão completa das IFRSs

Não permite que a demonstração de mutações no patrimônio líquido seja combinada com a demonstração do resultado abrangente.

### Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- Em virtude das exigências legais brasileiras, diferentemente da versão completa das IFRSs, foi preciso ficar com uma das duas alternativas da norma no que diz respeito à demonstração do resultado, ou seja, apenas a apresentação da demonstração do resultado em separado à do resultado abrangente total.

- Por outro lado, considerando que no Brasil é utilizada a demonstração das mutações do patrimônio líquido, foi incluída a alternativa de apresentar a demonstração do resultado abrangente como parte dessa demonstração ou, ainda, apresentá-la separadamente, ou seja, a versão completa do CPC (CPC 26 (R)) e do CPC PME permitem a combinação da demonstração do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido, fato este que é proibido na versão completa das IFRSs.

## Seção 7: Demonstração dos fluxos de caixa

### Escopo

- Especifica quais informações devem ser apresentadas nas demonstrações dos fluxos de caixa.

### Resumo

- Equivalentes de caixa incluem aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender aos compromissos de caixa de curto prazo e não para investimentos ou outros fins.
- Os fluxos de caixa para as atividades operacionais, de investimento e de financiamento são apresentados separadamente.
- Possibilidade de apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais pelo método direto ou indireto.
- Os fluxos de caixa resultantes das transações em moeda estrangeira são convertidos pela taxa de câmbio da data do fluxo de caixa.
- Os fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos são apresentados separadamente e classificados conforme segue:
  - os fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos podem ser classificados como atividades operacionais ou de investimento de forma consistente entre os períodos; e
  - os fluxos de caixa de juros e dividendos pagos podem ser classificados como atividades operacionais ou de financiamento de forma consistente entre os períodos.
- Os fluxos de caixa resultantes de tributos sobre o lucro são classificados como fluxos de caixa operacionais, a menos que possam ser identificados especificamente como atividades de financiamento ou de investimento.
- As transações de investimento e financiamento que não exigem o uso de caixa são excluídas da demonstração dos fluxos de caixa, mas devem ser divulgadas separadamente.

- A conciliação entre equivalentes de caixa na demonstração dos fluxos de caixa e os valores divulgados na demonstração da posição financeira, deve ser apresentada, caso não sejam iguais.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Encoraja a adoção do método direto para apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais.
- Permite que os fluxos de caixa que atenderem a certas condições sejam apresentados a valores líquidos.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME incentiva a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das atividades operacionais quando o método direto é utilizado.

### **Seção 8: Notas explicativas às demonstrações financeiras**

#### **Escopo**

- Descreve os princípios subjacentes às informações que devem ser apresentadas nas notas explicativas às demonstrações financeiras.

#### **Resumo**

- Exige a apresentação sistemática de informações não apresentadas nas demais peças das demonstrações financeiras e informações sobre:
  - A base de preparação;
  - Políticas contábeis específicas;
  - Julgamentos efetuados na aplicação das políticas contábeis; e
  - Principais fontes de incerteza ao efetuar estimativas contábeis.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- As divulgações na versão completa são mais abrangentes e detalhas que na versão para PME.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs.

## Seção 9: Demonstrações financeiras e consolidadas e separadas

### Escopo

- Define as circunstâncias para as quais as demonstrações financeiras consolidadas são apresentadas e os procedimentos para a sua elaboração.
- Fornece orientação sobre as demonstrações financeiras separadas e combinadas.

### Resumo

- As demonstrações financeiras consolidadas apresentam as informações financeiras sobre um grupo (controladora e controladas) como uma única entidade econômica.
- Uma controlada é uma entidade controlada por outra entidade (controladora), incluindo sociedades com propósito específico. Controle é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade para auferir benefícios de suas atividades.
- A controladora deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas, exceto nos dois casos como segue:
  - a controladora possui apenas controlada(s) adquirida(s) com a intenção de vendê-la(s) no prazo de um ano; ou
  - a própria controladora é uma controlada que já está incluída nas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a IFRS para PMEs ou a versão completa das IFRSs.
- Uma controlada não é excluída da consolidação simplesmente porque:
  - a controladora é uma organização de capital de risco, ou equivalente;
  - as atividades operacionais da controlada são diferentes das atividades das demais entidades do grupo; ou
  - a controlada opera em um país que impõe restrições à transferência de caixa e outros ativos para o exterior.
- Uma controlada adquirida com a intenção de ser vendida no prazo de um ano é contabilizada ao valor justo se puder ser mensurada de maneira confiável; caso contrário, será contabilizada ao valor de custo deduzido por redução ao valor recuperável, se houver.
- Os saldos e transações intragrupo são integralmente eliminados na consolidação.
- Todas as entidades do grupo devem usar a mesma data-base e aplicar políticas contábeis uniformes.
- A participação de não-controladores (anteriormente, “participações minoritárias”) é mensurada proporcionalmente ao acervo líquido da entidade adquirida.

As participações de não-controladores são apresentadas no patrimônio líquido, destacada do patrimônio líquido da controladora. O resultado abrangente total é alocado entre a participação de não-controladores e a participação da controladora, mesmo que isso resulte em saldo deficitário para a participação de não-controladores.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Uma controladora que é controlada por uma entidade que adote as IFRSs deve obter o consentimento de sua controladora para se isentar da obrigação de preparar demonstrações financeiras consolidadas.
- Permite uma diferença de no máximo três meses entre as datas-base adotadas pelo Grupo. Inclui orientações sobre os ajustes exigidos quando há uma diferença.
- Não há isenção temporária de controle. Entretanto, se, no momento da aquisição, uma controlada atender aos critérios para que seja classificada como disponível para venda pela IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas, ela será contabilizada pelo menor valor entre o valor de custo ou valor justo menos o custo da venda, e apresentada como grupo mantido para venda.
- A participação de não-controladores é mensurada ao valor justo ou pela participação proporcional no acervo líquido para cada transação.
- Exige que os ativos e passivos de uma antiga controlada e quaisquer participações de não-controladores na controlada sejam baixados com base no seu valor contábil. Um investimento contínuo na antiga controlada é mensurado inicialmente ao valor justo. Qualquer diferença resultante é reconhecida como ganho ou perda no resultado atribuível à controladora.
- Com a venda de uma controlada no exterior, as diferenças cambiais acumuladas relativas a essa controlada e reconhecidas no patrimônio líquido são reclassificadas para o resultado.
- Os investimentos em controladas, coligadas ou entidades controladas em conjunto são mensurados nas demonstrações financeiras separadas pelo valor de custo ou de acordo com a IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
- Não inclui orientações e exigências relacionadas à divulgação de demonstrações financeiras combinadas.

## Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME possui referência para as técnicas de consolidação que constam no ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, na qual é utilizado o método de equivalência patrimonial para registro em demonstrações contábeis individuais dos investimentos em associadas, *joint ventures* e subsidiárias.
- O ICPC 09 tem como objetivo determinar procedimentos específicos para a elaboração de demonstrações contábeis individuais enquanto estiver vigente a determinação legal da preparação das referidas demonstrações individuais.
- A versão completa dos CPCs também possui em seu arcabouço o ICPC 09.

## Seção 10: Políticas contábeis, mudança de estimativas e correção de erros

### Escopo

- Fornece orientação para a escolha e mudança das políticas contábeis com o tratamento contábil de mudanças de estimativas e correção de erros.

### Resumo

- Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas por uma entidade na elaboração e apresentação de suas demonstrações financeiras.
- Na ausência de orientação específica na IFRS para PMEs, as entidades devem obedecer à seguinte hierarquia ao desenvolver políticas contábeis:
  - Exigências da IFRS para PMEs quando lidando com assuntos similares e relacionados (isto é, por analogia); e
  - Conceitos de definição, reconhecimento e mensuração e princípios abrangentes estabelecidos na Seção 2.
- Uma entidade também pode considerar as orientações da versão completa das IFRSs para lidar com questões similares.
- As políticas contábeis devem ser aplicadas de forma consistente com as transações similares.
- Uma política contábil deve ser mudada apenas se for mandatária por alguma alteração na IFRS para PMEs ou se a mudança resultar em informações mais confiáveis e relevantes.

- Se a IFRS para PMEs introduzirem mudanças na política contábil, aplicam-se disposições transitórias, caso sejam especificadas. Se tais disposições não forem especificadas, ou se a mudança for voluntária, a nova política contábil é aplicada de forma retroativa por meio da reapresentação de períodos anteriores, a menos que a reapresentação seja impraticável. A mudança na política será aplicada prospectivamente a partir do início do período mais antigo, para o qual a aplicação retrospectiva é praticável, efetuando-se um ajuste correspondente no patrimônio líquido.
- As mudanças nas estimativas contábeis são contabilizadas prospectivamente no exercício corrente, ou em exercícios futuros, ou, ainda, em ambos os exercícios, dependendo de quais períodos a mudança afetar.
- Todos os erros materiais são corrigidos por meio da reapresentação dos valores comparativos de períodos anteriores e, se o erro tiver ocorrido antes do período mais antigo apresentado, os erros materiais são corrigidos por meio da reapresentação da demonstração da posição financeira referente ao período mais antigo apresentado.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Na ausência de uma orientação específica na versão completa das IFRSs, a hierarquia da orientação inclui pronunciamentos emitidos por outros órgãos normatizadores ou prática do setor como fonte a considerar.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 11: Instrumentos financeiros básicos

**Observação:** A IFRS para PMEs inclui duas seções sobre instrumentos financeiros. A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos que provavelmente são relevantes para as PMEs, enquanto para a Seção 12 são aplicados aos demais instrumentos financeiros e transações mais complexas, incluindo derivativos destinados ao *hedge*. As entidades que aplicam a IFRS para PMEs podem escolher entre aplicar as exigências das Seções 11 e 12 na íntegra ou os princípios de reconhecimento e mensuração do IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. As entidades que aplicarem os princípios de reconhecimento e mensuração da IAS 39 deverão atender às exigências de divulgação das Seções 11 e 12, e não as exigências da IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgações.

### Escopo

- Aplica-se a todos os instrumentos financeiros básicos. Alguns exemplos de instrumentos financeiros básicos no escopo desta seção:
  - caixa, depósitos à vista e a prazo fixo;
  - instrumentos de dívida com um retorno prefixado ou variável com base em uma taxa de juros cotada ou observável (exemplo: LIBOR);
  - empréstimos, contas e títulos a receber ou a pagar;
  - títulos negociáveis e letras comerciais;
  - títulos de dívida do governo e instrumentos de dívidas similares;
  - empréstimos entre partes relacionadas;
  - compromissos de receber um empréstimo que não possa ser liquidado ao valor líquido, e
  - investimentos em ações ordinárias e preferenciais não conversíveis e não resgatáveis.
- Não se aplica a:
  - investimentos em controladas, coligadas ou *joint ventures*;
  - patrimônio da própria entidade;
  - direitos e obrigações de empregadores previstos em planos de benefícios para empregados; ou
  - instrumentos financeiros no escopo da Seção 12.

### Resumo

- Exige a mensuração do custo amortizado de todos os instrumentos básicos de dívida e do valor justo por meio do resultado de todos os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não conversíveis e não resgatáveis com um preço cotado ou valor justo mensurado de forma confiável.

- Os instrumentos financeiros básicos são reconhecidos inicialmente ao preço de transação, incluindo custos de transações (exceto se mensurado ao valor justo por meio de resultado). No entanto, se a aquisição ou emissão envolver uma transação de financiamento, a mensuração inicial será feita ao valor presente dos futuros pagamentos de caixa descontados a uma taxa de juros de mercado praticada para instrumentos similares.
- Após o reconhecimento inicial, os instrumentos financeiros básicos são mensurados da seguinte forma:
  - instrumentos de dívida são avaliados com base no custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros;
  - compromissos de receber um empréstimo que estejam no escopo desta seção, são avaliados ao custo (se houver) menos redução ao valor recuperável; e
  - investimentos em ações não conversíveis e não regatáveis são mensurados ao valor justo, se for possível mensurá-los de maneira confiável; caso contrário, ao custo menos redução ao valor recuperável.
- Custo amortizado é o valor presente dos fluxos de caixa futuros dos instrumentos financeiros descontado à taxa efetiva de juros (isto é, a taxa utilizada para descontar os estimados recebimentos de caixa futuros ao valor contábil inicial do instrumento). As despesas (receitas) financeiras reconhecidas em um período correspondem ao valor contábil no início do período multiplicado pela taxa efetiva de juros para o período.
- Ativos e passivos financeiros demonstrados sem taxas de juros e classificados como circulantes são inicialmente mensurados a um valor não descontado.
- Instrumentos financeiros mensurados ao custo ou custo amortizado devem ter seu valor avaliado na data-base do balanço para identificar eventual perda no valor recuperável.
- Eventual perda no valor recuperável de instrumentos mensurados ao custo amortizado é calculada como a diferença entre o valor contábil e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, descontado pela original taxa efetiva de juros. No caso de ativos mensurados ao custo, a perda no valor recuperável é calculada como a diferença entre o valor contábil e a melhor estimativa do valor que seria recebido se o ativo fosse vendido na data-base do balanço.

- Uma perda no valor recuperável é revertida, se a perda no valor recuperável diminuir e se essa diminuição puder ser objetivamente atrelada a um evento que ocorreu após o reconhecimento dessa perda. A reversão não deve resultar em um valor contábil superior ao valor que seria reconhecido, caso a perda no valor recuperável não tivesse sido reconhecida.
- Quando estimado o valor justo, a seguinte hierarquia deve ser seguida:
  - preço cotado para um ativo idêntico em mercado ativo;
  - preço de uma transação recente; e
  - técnica de avaliação.
- Ativos financeiros são desreconhecidos (baixados) quando:
  - direitos contratuais aos fluxos de caixa expiram ou são liquidados;
  - praticamente todos os riscos e benefícios da propriedade foram transferidos; ou
  - apesar de reter alguns riscos e benefícios, o controle do ativo financeiro tenha sido transferido e a contraparte tem a capacidade prática de vender o ativo em sua totalidade sem precisar impor restrições adicionais à transferência.
- Quaisquer direitos e obrigações retidos ou gerados em uma transferência que se qualifique para baixa são reconhecidos separadamente.
- Passivos financeiros são baixados apenas quando a obrigação é paga, cancelada ou vencida.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Os ativos financeiros são classificados como:
  - ao valor justo por meio de resultado;
  - disponíveis para venda;
  - mantidos até o vencimento; ou
  - empréstimos e recebíveis.
- Inclui princípios de mensuração complexos e exigências relacionadas à perda no valor recuperável para as diferentes categorias de ativos financeiros.
- A classificação dos ativos financeiros requer uma avaliação das intenções de a Administração manter instrumentos financeiros. Também há disposições sobre a manutenção de ativos de difícil recuperabilidade até o vencimento.

- Permite a designação de instrumentos financeiros ao valor justo por meio do resultado em certas circunstâncias (também conhecida como opção a valor justo).
- Fluxos de caixa relacionados a valores a receber e a pagar classificados como circulantes são descontados, se o efeito do desconto for material.
- Perdas no valor recuperável de instrumentos de capital não cotados mensurados ao custo reduzido por perda do valor recuperável, se houver, são determinadas com base no valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, descontados pela taxa de retorno praticada no mercado.
- Não é permitido reverter perdas no valor recuperável de instrumentos de capital.
- As exigências relacionadas à baixa de ativos financeiros incluem a necessidade de avaliar contratos de repasse e a existência de um envolvimento contínuo.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### **Seção 12: Outros tópicos sobre instrumentos financeiros**

#### **Escopo**

- Aplica-se a instrumentos financeiros complexos e transações não incluídas no escopo da Seção 11. Os exemplos de instrumentos financeiros no escopo desta seção incluem:
  - títulos lastreados em ativos; - opções, direitos, bônus de subscrição, contratos de futuros, swaps de taxa de juros e contratos a termo;
  - instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge*;
  - compromissos de fazer um empréstimo a outra entidade; e
  - compromissos de receber um empréstimo se seu valor líquido puder ser liquidado em dinheiro.

- Não se aplica a:
  - participações em controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*);
  - direitos e obrigações de empregadores previstos em planos de benefícios a empregados;
  - patrimônio da própria entidade; ou
  - contratos para pagamentos contingentes em uma combinação de negócios (somente no caso do comprador).
- Contratos de compra, venda, arrendamento ou seguro de itens não financeiros, como *commodities*, estoques e imobilizado, são contabilizados como instrumentos financeiros no escopo da Seção 12 se puderem resultar em perda para o comprador, vendedor, arrendador, arrendatário ou parte segurada, como resultado dos termos contratuais não relacionados a mudanças no preço de item não financeiro, mudanças nas taxas de câmbio ou inadimplência de uma das contrapartes.

## Resumo

- Os ativos e passivos financeiros são reconhecidos inicialmente a seu valor justo, o qual normalmente corresponde ao preço da transação, quando a entidade passa a fazer parte do contrato do instrumento.
- Os ativos e passivos financeiros são reconhecidos inicialmente a seu valor justo, o qual normalmente corresponde ao preço da transação, quando a entidade passa a fazer parte do contrato do instrumento.
- Todos os instrumentos financeiros no escopo desta seção são mensurados posteriormente ao valor justo, e as variações no valor justo são reconhecidas no resultado. Há uma exceção para instrumentos de capital que não são negociados no mercado e cujo valor justo não pode ser mensurado de maneira confiável, e contratos, relacionados aos instrumentos e se exercidos, liquidados fisicamente com esses instrumentos, os quais são mensurados ao custo deduzido por perda no valor recuperável.

- A contabilização do *hedge* permite que os ganhos ou as perdas resultantes do instrumento de *hedge* e o item objeto de *hedge* sejam reconhecidos simultaneamente. É permitido contabilizar *hedge* apenas para os seguintes riscos:
  - risco de taxa de juros em instrumentos de dívida avaliado pelo custo amortizado;
  - risco cambial ou de taxa de juros em um compromisso firme, ou em uma transação com alta probabilidade de ocorrer;
  - risco de preço de uma *commodity*, a qual é detida, em compromisso firme ou transação com alta probabilidade de ocorrer para comprar ou vender uma *commodity*; e
  - risco cambial em um investimento líquido em operação no exterior.
- Define quatro tipos de instrumentos de *hedge* para os quais é permitida a contabilização do *hedge*.
- A contabilização do *hedge* poderá ser aplicada apenas se for esperado que o *hedge* seja altamente efetivo no momento de sua contratação e no início de cada exercício fiscal (teste prospectivo), mas nenhum parâmetro de efetividade está incluído. Também especifica outras condições a serem satisfeitas para possibilitar a contabilização do *hedge* e os procedimentos a serem seguidos na contabilização de instrumentos de *hedge* e de itens objeto de *hedge*. Não é necessário realizar nenhum teste retroativo quanto à efetividade do *hedge*.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- O escopo exclui certos contratos a termo entre o comprador e o vendedor em uma combinação de negócios e certos compromissos de empréstimos.
- Exige a contabilização em separado de certos derivativos embutidos (embora, em alguns casos, seja possível mensurar todo o contrato ao valor justo por meio do resultado).
- Exige especificamente que o método para testar a efetividade de um *hedge* seja incluído na documentação do *hedge*.
- Inclui um parâmetro de 80% a 125% para que um *hedge* seja considerado altamente efetivo.
- Exige que o teste de efetividade do *hedge* seja feito retroativa e prospectivamente.

- Mais riscos são elegíveis para contabilização do *hedge*, e a contabilização de todo o instrumento objeto do *hedge* (isto é, exposição a todos os riscos) é permitida. Um único instrumento de *hedge* pode ser designado como *hedge* de vários riscos.
- Permite a contabilização de *hedge* por carteiras.
- Um número maior de instrumentos de *hedge* está disponível para designação, incluindo opções compradas e empréstimos em moeda estrangeira para o *hedge* do risco de taxa de câmbio.
- Não exige que o valor de referência (notional) ou vencimento do instrumento de *hedge* seja igual ao valor de referência (notional) ou vencimento do item objeto de *hedge*.
- A contabilização do *hedge* é prospectivamente descontinuada a partir da data em que as condições para essa contabilização não sejam mais atendidas.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### **Seção 13: Estoques**

#### **Escopo**

- Aplica-se a todos os estoques, exceto quanto a:
  - obras em andamento decorrentes de contratos de construção;
  - instrumentos financeiros; e
  - ativos biológicos e produção agrícola à época da colheita.
- Não se aplica à mensuração dos estoques detidos por corretores de commodities, negociadores ou produtores de produtos agrícolas e florestais, de produção agrícola após a colheita e de minérios e recursos minerais à medida que sejam mensurados ao valor justo menos custo de venda.

#### **Resumo**

- Os estoques são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, sendo produzidos para venda ou consumidos durante o processo produtivo.
- Os estoques são mensurados pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado, deduzido do custo para completar a produção e as despesas de venda.

- O custo dos estoques inclui o custo de compra, custo de conversão e outros custos incorridos para levar o estoque à sua localização e condição atual.
- Itens de estoques não intercambiáveis ou produzidos para projetos específicos são mensurados usando-se os custos identificados individualmente.
- Os outros itens de estoques são mensurados usando o método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou a fórmula do custo médio ponderado. Não é permitido usar o método Último a Entrar, Primeiro a Sair (UEPS).
- Quando os estoques são vendidos, o valor contábil deve ser registrado como custo no período em que a respectiva receita é reconhecida.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- É concedida uma isenção das exigências de mensuração da IAS 2 – Estoques para produtores de produtos agrícolas e florestais, de produção agrícola após a colheita e de minérios e recursos minerais quando esses estoques são medidos pelo valor realizável líquido de acordo com práticas estabelecidas no setor.
- Refere-se ao valor líquido realizável, em vez de ao preço de venda estimado deduzido dos custos para completar a produção e as despesas de venda.
- Exige a inclusão dos custos de empréstimos no custo dos estoques em determinadas circunstâncias.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com**

##### **o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### **Seção 14: Investimentos em coligadas**

#### **Escopo**

- Aplica-se à contabilização de investimentos em coligadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou em demonstrações financeiras individuais de um investidor que não seja o controlador da coligada.
- Pressuposto de influência significativa se o investimento representar, direta ou indiretamente, mais de 20% do poder de voto.
- Os investimentos em coligadas são contabilizados usando uma das seguintes políticas contábeis:
  - modelo de custo;
  - método da equivalência patrimonial; ou
  - modelo de valor justo.

- As entidades que usarem o modelo de custo devem mensurar os investimentos para os quais há um preço publicado usando o modelo de valor justo.
- Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é registrado inicialmente pelo valor da transação e ajustado posteriormente para refletir a participação do investidor no resultado, outros resultados abrangentes e a perda no valor recuperável. O ágio implícito resultante da aquisição é amortizado. Há orientações detalhadas sobre a aplicação do método de equivalência patrimonial.
- Os investimentos mensurados ao valor justo são mensurados inicialmente ao preço da transação (excluindo os custos da transação), e as subseqüentes mudanças no valor justo são reconhecidas no resultado.
- Os investimentos em coligadas são classificados como ativos não circulantes.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Exige a classificação e apresentação separada das coligadas mantidas para venda.
- As coligadas são contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial. Os modelos de custo e valor justo são permitidos apenas nas demonstrações financeiras separadas.
- O ágio resultante da aquisição de investimento em coligada não é amortizado.
- Quando há perda de influência significativa por outro meio que não alienação parcial, qualquer participação remanescente é remensurada ao valor justo.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME prevê que os investimentos em coligadas, controladas e controladas em conjunto somente podem estar avaliados pelo método de equivalência patrimonial, enquanto a IFRS para PMEs aceita em certas situações o método de custo e valor justo.

## Seção 15: Investimentos em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*)

- Escopo**
- Aplica-se à contabilização de *joint ventures* em demonstrações financeiras consolidadas ou em demonstrações financeiras individuais de um investidor que não seja o controlador, mas que tem participação em uma *joint venture*.
- Resumo**
- Uma *joint venture* representa um acordo contratual para realizar uma atividade econômica sujeita a controle conjunto. As *joint ventures* podem assumir a forma de operações controladas em conjunto, ativos controlados em conjunto ou entidades controladas em conjunto.
  - Em uma operação controlada em conjunto, o investidor reconhece os ativos que ele controla, os passivos e despesas incorridos em que ele incorre e sua participação nos resultados auferidos.
  - No caso de ativos controlados em conjunto, o investidor reconhece sua participação em ativos, passivos, receitas e despesas conjuntos, assim como quaisquer passivos e despesas incorridos diretamente.
  - Participações em entidades controladas em conjunto são mensuradas usando uma das políticas contábeis a seguir:
    - modelo de custo;
    - método da equivalência patrimonial; ou
    - modelo de valor justo.
  - As entidades que usarem o modelo de custo devem mensurar os investimentos para os quais haja um preço publicado usando o modelo de valor justo.
  - Há orientações sobre a contabilização de transações entre o investidor e a *joint venture*.
  - Se o investidor usar o método da equivalência patrimonial, ele deve aplicar a orientação incluída na Seção 14.
  - Investimentos mensurados ao valor justo são mensurados inicialmente ao preço da transação (excluindo os custos da transação), e mudanças posteriores no valor justo são reconhecidas no resultado.

### Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Exige a classificação e apresentação separada das *joint ventures* mantidas para venda.
- As participações em entidades controladas em conjunto são contabilizadas usando a consolidação proporcional ou o método de equivalência patrimonial. Os modelos de custo e valor justo são permitidos apenas nas demonstrações financeiras separadas.

### Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME apresenta as mesmas diferenças em relação à IFRS para PMEs conforme citado na Seção 14.
- Na versão completa dos CPCs somente a opção de contabilização usando a consolidação proporcional é permitida.

## Seção 16: Propriedade para investimento

### Escopo

- Aplica-se à contabilização de propriedades mantidas pelo proprietário ou pelos arrendatários para gerar renda com aluguéis e/ou para valorização do capital, se o valor justo puder ser mensurado de maneira confiável, sem custo ou esforço excessivo e de forma contínua.
- Não se aplica a propriedades usadas na produção ou no fornecimento de bens ou serviços nem a propriedades usadas para fins administrativos ou mantidas para venda no curso normal dos negócios.

### Resumo

- Participações em propriedades mantidas por arrendatários por meio de arrendamento mercantil operacional podem ser classificadas e contabilizadas como propriedade para investimento se atender de outra forma à definição de uma propriedade para investimento e o arrendatário puder mensurar o valor justo de maneira contínua, sem custo ou esforço excessivo. Essa classificação deve ser analisada individualmente para cada propriedade.
- As propriedades de uso misto são separadas por propriedades para investimento e imobilizado.
- A propriedade para investimento é mensurada ao custo no reconhecimento inicial.
- A propriedade para investimento em construção é mensurada ao custo.
- Posteriormente, a propriedade para investimento no escopo desta seção é mensurada ao valor justo na data-base do balanço, e as alterações no valor justo são reconhecidas no resultado.

- Se o valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo e de uma forma contínua, a propriedade é contabilizada como imobilizado de acordo com a Seção 17.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Escolha de política contábil entre o modelo de valor justo e modelo de custo, também para propriedade para investimento em construção.
- Se houver alguma participação na propriedade por força de arrendamento mercantil operacional, e essa propriedade for classificada como propriedade para investimento, deve-se adotar contabilização a valor justo de todas as propriedades mantidas para investimento.
- Os custos de empréstimos incorridos durante a construção da propriedade mantida para investimento devem ser incluídos no custo da propriedade.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## **Seção 17: Ativo imobilizado**

### **Escopo**

- Aplica-se à contabilização do imobilizado mantido para uso no fornecimento de bens ou serviços, para aluguel ou fins administrativos, e que deve ser esperada a sua utilização por um período superior a um ano.
- Também se aplica à contabilização de propriedade mantida para investimento cujo valor justo não possa ser mensurado sem custo ou esforço excessivo.
- Não se aplica a ativos biológicos relacionados à atividade agrícola ou a direitos e reservas minerais.

### **Resumo**

- Reconhecimento inicial ao custo, que inclui o preço de compra, todos os custos necessários para preparar o ativo para o uso pretendido e uma estimativa dos custos de desmontar e remover o item, além de recuperar o local, se necessário.
- Após o reconhecimento inicial, o imobilizado é mensurado ao custo, deduzido da depreciação acumulada e redução ao valor recuperável.
- Componentes importantes que apresentem padrões significativamente diferentes de benefícios econômicos são depreciados separadamente.

- A depreciação é sistematicamente alocada durante a vida útil do ativo. O método de depreciação deve refletir o padrão esperado de consumo do benefício.
- O valor residual, a vida útil e os métodos de depreciação são revistos quando há indicativos de que esses itens sofreram alterações desde a data do último balanço. Quaisquer mudanças são contabilizadas como uma mudança na estimativa contábil.
- Os custos de empréstimos devem ser registrados como despesas (vide Seção 25).

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Os ativos mantidos para venda, o reconhecimento e a mensuração de ativos para exploração ou avaliação são excluídos do escopo.
- Os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à construção do imobilizado devem ser capitalizados como parte de seu custo.
- A escolha da política contábil deve ser entre o modelo de custo e o modelo de reavaliação.
- A revisão do valor residual, da vida útil ou dos métodos de depreciação deve ser realizada anualmente.
- A depreciação separada de componentes individuais é exigida quando o custo do componente é significativo em relação ao custo total do ativo.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- Em virtude das exigências legais brasileiras, diferentemente da IFRS para PMEs, a reavaliação de ativo imobilizado somente poderá ser aplicada quando for permitida legalmente.
- Na versão completa das IFRSs também não é permitida a escolha da política contábil baseada no modelo de reavaliação.

## Seção 18: Ativos intangíveis, exceto ágio

### Escopo

- Aplica-se a todos os ativos intangíveis, exceto ágio, e ativos intangíveis mantidos para venda no curso normal dos negócios.
- Os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis sem substância física que são separáveis da entidade ou são gerados por direitos contratuais ou legais.
- Os ativos intangíveis não incluem ativos financeiros nem de exploração de recursos minerais e reservas minerais.

### Resumo

- Um ativo intangível é reconhecido se:
  - for provável que os benefícios econômicos esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade,
  - o custo ou o valor puder ser mensurado de maneira confiável; e
  - não resultar de gastos incorridos internamente.
- Os ativos intangíveis adquiridos de forma separada são mensurados inicialmente pelo custo. Ativos intangíveis adquiridos como parte de uma combinação de negócios ou por meio de uma subvenção governamental são inicialmente mensurados ao valor justo.
- Gastos incorridos em itens gerados internamente são reconhecidos como despesas, quando incorridos.
- Após o reconhecimento inicial, os ativos intangíveis são mensurados ao custo, deduzido da amortização acumulada e perdas por redução ao seu valor recuperável.
- Considera-se que todos os ativos intangíveis têm uma vida útil definida. Se a vida útil não puder ser estimada com relativa precisão, presume-se que a vida útil seja de dez anos.
- Presume-se que o valor residual seja igual a zero, a menos que haja um compromisso de terceiros para a compra do ativo no final da sua vida útil ou, então, um mercado ativo para o ativo.
- O período e método de amortização são revistos quando há indícios de que eles mudaram desde a data do último balanço.

### Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Exige a capitalização de certos gastos incorridos sobre ativos intangíveis gerados internamente, isto é, custos de desenvolvimento que atendem aos critérios específicos.
- Custos de empréstimos diretamente atribuíveis à produção de um ativo intangível devem ser capitalizados como parte do seu custo.
- Os ativos intangíveis adquiridos sem encargos ou por meio de remuneração nominal via um subsídio governamental podem ser reconhecidos inicialmente pelo valor nominal de acordo com a IAS 20 – Contabilização e Divulgação de Subvenções e Assistências Governamentais.
- A escolha de política contábil deve ser entre o modelo de custo e o modelo de reavaliação (permitida somente se houver um mercado ativo). Ativos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, porém devem ser testados anualmente para verificar se houve perda no valor recuperável.
- A revisão do valor residual, da vida útil ou dos métodos de amortização deve ser realizada anualmente.

### Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs, exceto pelo fato de que o CPC não permite a reavaliação de intangíveis.

## Seção 19: Combinações de negócios e ágio

### Escopo

- Aplica-se à contabilização de combinações de negócios e do ágio tanto no momento da combinação de negócios como posteriormente.
- Não se aplica a:
  - combinações de negócios sob controle comum;
  - formação de uma *joint venture*; ou
  - aquisições de ativos que não constituam um negócio.

### Resumo

- As combinações de negócios são definidas como a união de negócios ou entidades independentes em uma única entidade. Um negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados, com o objetivo de fornecer um retorno aos investidores ou outros benefícios econômicos aos participantes.

- As combinações de negócios são contabilizadas pelo método de aquisição (nota: como prescrito na IFRS 3 (2004) e não na IFRS 3 (2008)), que consiste nos seguintes passos:
  - identificação do adquirente;
  - mensuração do custo da combinação de negócios pela soma do valor justo dos ativos transferidos, passivos assumidos e instrumentos de capital emitidos incluindo os custos da transação;
  - reconhecimento dos ativos adquiridos e passivos assumidos ao valor justo; e
  - reconhecimento de diferenças entre o custo da combinação de negócios e a participação do comprador no valor justo dos ativos e passivos assumidos, como ágio. Se a diferença for negativa (“deságio”), o ganho resultante é reconhecido no resultado.
- As considerações contingentes são incluídas no custo se forem considerados prováveis e puderem ser mensurados de maneira confiável. Ajustes após a estimativa são reconhecidos no ágio.
- As provisões para passivos contingentes adquiridos são reconhecidos como parte da combinação de negócios se o seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável.
- O ágio é mensurado ao custo, deduzido da amortização e perda ao valor recuperável acumulada. Se a vida útil do ágio não puder ser estimada de maneira confiável, presume-se que ela seja de dez anos.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- As combinações de negócios são contabilizadas usando um método de aquisição revisado com base no valor justo dos valores transferidos (método revisto em 2008).
- Os custos da transação não são capitalizados como parte dos valores transferidos, mas são registrados como despesa quando incorridos.
- Os pagamentos contingentes são reconhecidos inicialmente ao valor justo, independentemente da probabilidade. Ajustes realizados fora do período de mensuração são reconhecidos no resultado ou em outros resultados abrangentes.
- Opção de mensurar a participação de não-controladores ao valor justo ou pela participação proporcional no acervo líquido.

- Passivos contingentes são reconhecidos apenas quando se enquadram na definição de passivo do Modelo Conceitual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras e não houver exigência de mensuração ao valor justo de maneira confiável.
- A participação de não-controladores na entidade adquirida é incluída no cálculo do ágio.
- Em uma combinação de negócios realizada em etapas, qualquer participação detida anteriormente na entidade adquirida é remensurada ao valor justo e incluída nos valores transferidos.
- O ágio não é amortizado, mas testado anualmente para verificar eventual perda no valor recuperável.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com**

#### **o CPC PME**

- O CPC PME apesar de sua similaridade na versão da IFRS para PMEs, ou seja, ambos levam em consideração a versão antiga da IFRS 3 (2004). As empresas brasileiras que pretendem ou são requeridas a adotarem a versão completa dos CPCs irão encontrar a versão da IFRS 3 (2008) traduzida através do CPC 15 Combinação de negócios, ou seja, a versão completa do CPC apresenta diferenças similares ao CPC PME a aquelas comentadas no tópico “Principais diferenças na versão completa das IFRSs”.
- O CPC PME possui referência para as técnicas de consolidação que constam no ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial. O objetivo é demonstrar o tratamento contábil do ágio nas demonstrações contábeis individuais da entidade.

### Escopo

- Aplica-se a todos os arrendamentos mercantis, incluindo alguns contratos que não configuram legalmente um arrendamento mercantil, mas dão o direito de usar ativos em troca de contraprestações.
- Não estão incluídos no escopo:
  - arrendamentos para exploração ou uso de recursos minerais e outros recursos não regenerativos;
  - contratos de licenciamento contabilizados de acordo com a Seção 18;
  - mensuração de propriedade detida por arrendatários contabilizada como propriedade para investimento e propriedade fornecida por arrendadores por meio de arrendamentos mercantis operacionais;
  - mensuração de ativos biológicos para arrendatários (arrendamentos financeiros) ou arrendadores (arrendamentos operacionais);
  - alguns arrendamentos incluídos no escopo da Seção 12; e
  - arrendamentos operacionais onerosos.

### Resumo

- Os arrendamentos são classificados no momento da contratação e não sofrem alteração, a menos que os termos do contrato sejam modificados.
- Um arrendamento é classificado como arrendamento mercantil financeiro se for efetuada a transferência substancial de todos os riscos e benefícios associados à propriedade. Exemplos de situações em que um arrendamento seria classificado como arrendamento mercantil financeiro são:
  - a propriedade for transferida ao término do arrendamento;
  - houver opção de compra do ativo por um substancialmente inferior ao valor de mercado; - o prazo de o arrendamento corresponde à maior parte da vida útil econômica do ativo;
  - o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento for substancialmente igual ao valor justo do ativo; e/ou
  - o ativo arrendado for de natureza especializada.
- Todos os demais arrendamentos são classificados como arrendamentos operacionais.

- Arrendatários – arrendamento financeiro:
  - os ativos e passivos são reconhecidos pelo menor valor entre o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento e o valor justo do ativo;
  - o ativo é depreciado pelo menor período entre o prazo do arrendamento e a sua vida útil;
  - os encargos financeiros são reconhecidos com base em um padrão que reflete uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo; e
  - os pagamentos mínimos do arrendamento financeiro devem ser segregados entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros.
- Arrendatários – arrendamento operacional:
  - os pagamentos de arrendamentos são reconhecidos como despesas pelo método linear ao longo do prazo do arrendamento, a menos que os pagamentos sejam estruturados a fim de aumentar em linha com a inflação geral esperada para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados pelo arrendador ou de acordo com alguma outra base sistemática que seja mais representativa do padrão do benefício.
- Arrendadores – arrendamento financeiro:
  - os recebíveis são reconhecidos por um valor igual ao investimento líquido no arrendamento. O investimento líquido corresponde à soma dos pagamentos mínimos a receber pelo arrendamento e qualquer valor residual não garantido, deduzido da taxa de juros implícita no arrendamento;
  - para arrendamentos que não envolverem arrendadores fabricantes ou comerciantes, os custos diretos iniciais são incluídos na mensuração do arrendamento financeiro a receber;
  - os arrendadores fabricantes ou comerciantes reconhecem os lucros ou prejuízos resultantes das vendas consistentes com a política para vendas diretas; - receitas financeiras são reconhecidas com base em um padrão que reflete uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendamento; e
  - contraprestações de arrendamentos financeiros são segregados para reduzir o principal e as receitas financeiras não realizadas.

- Arrendadores – arrendamento operacional:
  - ativos sujeitos a arrendamento operacional são apresentados na demonstração da posição financeira de acordo com sua natureza e são depreciados de acordo com a política de depreciação do arrendador para ativos similares; e
  - receitas de arrendamento financeiro são reconhecidas pelo método linear, a menos que sejam estruturadas a fim de aumentar em linha com a inflação geral esperada ou de acordo com alguma outra base sistemática que seja mais representativa do padrão do benefício.
- Se o contrato de venda seguida de arrendamento (sale-and-leaseback) resultar em um arrendamento financeiro, o vendedor arrendatário deverá amortizar quaisquer receitas de vendas que excederem o valor contábil dos ativos durante o prazo do arrendamento.
- Se o contrato de venda seguida de arrendamento (sales-and-leaseback) com cláusula de recompra resultar em um arrendamento operacional pelo valor justo, o lucro é reconhecido imediatamente.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- O escopo não exclui contratos onerosos e certos contratos mencionados pela Seção 12.
- Os pagamentos de arrendamentos operacionais estruturados para aumentar com a inflação esperada a fim de compensar os aumentos inflacionários dos custos do arrendador não são isentos da exigência de reconhecer as receitas/despesas do arrendamento pelo método linear.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 21: Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

### Escopo

- Aplica-se a todas as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, com exceção daqueles mencionados em outras seções da IFRS para PMEs (exemplos: arrendamentos, contratos de construção, benefícios a empregados e imposto de renda).
- Não se aplica a contratos de execução (contratos executórios), a não ser que sejam contratos onerosos.

### Resumo

- Uma provisão só é reconhecida quando um evento passado tiver criado uma obrigação presente na data do balanço, uma transferência de benefícios econômicos for provável e o valor da obrigação puder ser estimado de maneira confiável.
- Uma obrigação é gerada quando uma entidade não possui nenhuma alternativa realista, apenas liquidar a obrigação, a qual pode ser legal ou não formalizada (obrigação construtiva). As obrigações oriundas de ações futuras estão excluídas, mesmo que sejam contratuais, independentemente da probabilidade da sua ocorrência.
- As provisões são mensuradas pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação na data do balanço e deve considerar o valor do dinheiro no tempo, se for material.
- Quando uma provisão puder ser reembolsada parcial ou totalmente por terceiros, o reembolso é reconhecido como um ativo separado quando for praticamente certo que o pagamento será recebido. • As provisões só são usadas para o fim para o qual foram reconhecidas originalmente.
- As provisões são revisadas nas datas do balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa atual.
- Um passivo contingente é gerado quando houver uma obrigação possível, mas incerta, ou uma obrigação presente que não atender a um ou mais critérios para o reconhecimento de provisões.
- Os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos, mas é necessário divulgá-los, a menos que a possibilidade de desembolso de recursos seja remota.
- Sempre que a entrada de benefícios econômicos for provável, mas não certa, um ativo contingente deve ser divulgado.

## Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Fornece um volume significativamente maior de orientações relacionadas a reestruturações.

## Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 22: Passivo e patrimônio líquido

### Escopo

- Aplica-se à classificação de todos os tipos de instrumentos financeiros como passivos ou patrimônio líquido, exceto:
  - participações em controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que são contabilizadas de acordo com as Seções 9, 14 ou 15;
  - direitos e obrigações de empregadores mediante planos de benefícios a empregados;
  - contratos de consideração contingentes em uma combinação de negócios (somente no caso do comprador); e
  - transações de pagamento baseado em ações.
- Aplica-se à contabilização dos instrumentos patrimoniais emitidos para os proprietários da entidade.

### Resumo

- Classifica os instrumentos financeiros emitidos entre passivos (obrigações) e patrimônio líquido (participação residual).
- Instrumentos resgatáveis e instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de ceder uma participação proporcional nos ativos líquidos somente no momento da liquidação e os quais: (a) são subordinados a todas as outras classes de instrumentos; e (b) atendem aos critérios específicos e são classificados como instrumentos de capital apesar de enquadrarem-se na definição de passivo financeiro.
- As ações de membros de cooperativas são incluídas no patrimônio líquido apenas se a entidade tiver o direito incondicional de recusar o resgate das ações ou se o resgate for incondicionalmente proibido por lei, regulamentação ou estatuto da entidade.

- A emissão de ações é reconhecida no patrimônio líquido quando a contraparte é obrigada a fornecer caixa ou outros recursos em troca dos instrumentos. Esse critério também se aplica a venda de opções, direitos, bônus de subscrição e instrumentos de capital similares.
- Os instrumentos de capital são mensurados ao valor justo de caixa ou outros recursos recebidos, líquidos dos custos diretos associados à emissão dos instrumentos de capital. Se o pagamento for diferido, o valor do dinheiro no tempo deve ser considerado na mensuração inicial, se for material.
- A capitalização ou as emissões de bônus de subscrições (dividendos sobre o capital) e os desdobramentos de ações não resultam em mutações do patrimônio líquido total e são reconhecidos mediante a reclassificação dos valores no patrimônio líquido de acordo com as leis aplicáveis.
- Os proventos da emissão de um instrumento financeiro composto são alocados entre os componentes do passivo e do patrimônio líquido. O componente do passivo é mensurado ao valor justo de um passivo similar que não tenha característica de conversão. O valor residual é alocado para o componente do patrimônio líquido.
- As ações em tesouraria são mensuradas ao valor justo dos pagamentos efetuados e deduzidas do patrimônio líquido. Nenhum lucro ou prejuízo é reconhecido sobre a compra, a venda, a emissão ou o cancelamento das ações em tesouraria.
- O patrimônio líquido é reduzido pelo valor distribuído aos proprietários, líquido de quaisquer benefícios fiscais.
- Quando uma entidade tiver obrigação de distribuir ativos não monetários a seus proprietários, o passivo é reconhecido ao valor justo dos ativos a serem distribuídos (nenhuma isenção de controle comum).
- As mudanças na participação controladora em uma controlada que não resultem em perda do controle são tratadas como transações de capital com os proprietários e nenhum ganho ou perda é reconhecido.

### Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Exclui da exigência de mensuração ao valor de mercado as distribuições de ativos não monetários que, em última análise, são controlados pela mesma parte antes e depois da distribuição.

### Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 23: Receita

### Escopo

- Aplica-se à contabilização de receita originada por venda de produtos, prestação de serviços, contratos de construção e uso por terceiros de ativos da entidade, rendendo juros, royalties e dividendos.
- Não se aplica à receita ou ao lucro gerado por transações e eventos abordados por outras seções da IFRS para PMEs.

### Resumo

- A receita é reconhecida pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber considerando os descontos comerciais, os descontos por comercial e os abatimentos por volume.
- A receita só inclui a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade por sua própria conta. Portanto, a receita não inclui os impostos sobre venda.
- Quando o ingresso de caixa ou equivalente é diferido e o contrato contém um elemento de financiamento, a receita é reconhecida pelo valor presente de recebimentos futuros determinado pela taxa de juros imputada, que reflete o que seria o valor de preço de venda adiantado pago em espécie. A diferença entre o valor presente de todos os recebimentos futuros e o valor de referência da remuneração é reconhecida posteriormente como receita de juros.
- Os prêmios por fidelidade concedidos a clientes como parte de uma transação de venda são contabilizadas como um componente distinto da transação de venda. O valor justo da remuneração deve ser alocado entre os créditos de recompensas e outros componentes da venda.

- A receita geralmente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos sejam transferidos à entidade, quando o valor da receita puder ser mensurado de maneira confiável e as seguintes condições forem atendidas:
  - para a venda de produtos: quando os riscos e benefícios significativos forem transferidos, o vendedor tiver perdido o controle efetivo e os custos incorridos (ou a ser incorridos) puderem ser mensurados de maneira confiável;
  - para a prestação de serviços: quando o estágio de execução e custos incorridos (ou a ser incorridos) puder ser mensurado de maneira confiável; e
  - para contratos de construção: quando o resultado de um contrato de construção (estágio de conclusão) puder ser mensurado de maneira confiável.
- Quando o resultado de uma transação para a prestação de serviços ou um contrato de construção não puder ser mensurado de maneira confiável, a receita é reconhecida à medida que os custos incorridos sejam recuperáveis.
- A receita pelo uso de ativos da entidade por terceiros é reconhecida quando a entrada de benefícios econômicos futuros é provável e o valor da receita possa ser mensurado de maneira confiável. As seguintes bases são usadas:
  - para juros: método de juros efetivos;
  - para royalties: regime de competência de acordo com a natureza do contrato; e
  - para dividendos: quando o direito do acionista de receber pagamento for estabelecido.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Exclui a receita gerada pela extração de minérios e mudanças no valor do ativo circulante do escopo da IAS 18 – Receita.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### Escopo

- Aplica-se à contabilização de subvenções governamentais. As subvenções governamentais referem-se a assistências pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de condições específicas.
- Não incluem aquelas formas de assistência governamental que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.
- Não se aplica à assistência governamental fornecida na forma de benefícios fiscais.

### Resumo

- Uma subvenção que não impõe condições específicas de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidos e certos.
- Uma subvenção que impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita somente quando essas condições de desempenho forem atendidas.
- As subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo.
- As subvenções são mensuradas pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.

### Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- As subvenções governamentais são reconhecidas quando houver segurança razoável de que a entidade recebedora atende as condições da subvenção e as subvenções são recebíveis.
- As subvenções governamentais são reconhecidas como receita pelo prazo necessário para relacioná-las aos respectivos custos.
- As subvenções relacionadas a ativos são reconhecidas como receita diferida (com reconhecimento sistemático no resultado ao longo da vida útil do ativo), ou como dedução do valor contábil do ativo (com o reconhecimento no resultado por meio de uma redução da despesa de depreciação).

- Fornece orientações sobre subvenções não monetárias (permitindo a mensuração pelo valor de referência) e o pagamento de subvenções governamentais.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## **Seção 25: Custos de empréstimos**

### **Escopo**

- Especifica a contabilização para os custos de empréstimos. Custos de empréstimos são juros e outros custos incorridos por uma entidade em decorrência do empréstimo de recursos. Incluem: despesa de juros calculada pelo método da taxa efetiva de juros, encargos financeiros em relação a arrendamentos mercantis financeiros e diferenças cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.

### **Resumo**

- Todos os custos de empréstimos são reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Os custos de empréstimos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### Escopo

- Especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações, incluindo transações em que uma entidade recebe ou adquire bens ou serviços como contraprestação por seus instrumentos patrimoniais ou incorrendo em obrigações por valores que sejam baseados no preço das ações ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.

### Resumo

- Transações de pagamentos baseados em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais:
  - para transações com empregados e outros prestadores de serviços similares, o valor justo dos serviços recebidos é mensurado por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais na data de outorga; e
  - transações com partes que não sejam empregados são mensuradas ao valor justo dos bens ou serviços recebidos na data em que a entidade obtém os bens ou serviços. Quando não for possível mensurar esse valor justo de maneira confiável, usa-se o valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos.
- Transações de pagamentos baseados em ações liquidadas em dinheiro:
  - o passivo é mensurado ao valor justo na data da concessão e em cada data de balanço, sendo as variações reconhecidas no resultado.
- As transações de pagamentos baseados em ações com alternativas de liquidação em dinheiro são contabilizadas como transações liquidadas em dinheiro, a menos que a entidade tenha uma prática anterior de liquidação pela emissão de instrumentos patrimoniais ou a opção não tenha substância comercial.
- Todas as condições de aquisição relacionadas somente com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de instrumentos patrimoniais que se espera conceder.
- Todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração na estimativa do valor justo dos instrumentos patrimoniais na data da mensuração, sem ajustes subsequentes, independente do resultado.

- O valor justo de instrumentos patrimoniais é determinado de acordo com a hierarquia abaixo:
  - preços de mercado observáveis, quando disponíveis;
  - dados de mercado observáveis, como transações recentes com ações da entidade ou avaliação independente da entidade; ou
  - se a obtenção de uma mensuração confiável do valor justo pelos itens acima for impraticável, utilizar um método de avaliação (os diretores da entidade devem usar seu julgamento para aplicar o método de avaliação mais adequado).
- Se as condições de aquisição são modificadas de maneira que beneficiam os empregados, o valor justo incremental é reconhecido durante o período de aquisição remanescente, em adição ao valor justo da data de concessão dos instrumentos patrimoniais originais. Se a modificação não resultar em um benefício aos empregados, os serviços recebidos continuam sendo contabilizados pela entidade como se a modificação não tivesse ocorrido.
- Um cancelamento ou a liquidação de prêmio de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de títulos patrimoniais como antecipação da aquisição, devem ser reconhecidos imediatamente o valor pelos serviços que, de outra forma, teria sido reconhecido durante o período remanescente de aquisição.
- Quando pagamento baseado em ações é concedido por entidade controladora para os empregados de uma ou mais controladas em grupo econômico, e a entidade controladora apresentar demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a IFRS para PMEs ou a versão completa das IFRSs, tais controladas são autorizadas a reconhecer e mensurar a despesa de pagamento baseado em ações (e a respectiva contribuição de capital pela controladora), com base na alocação razoável da despesa reconhecida pelo grupo econômico.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Especificamente exclui transações com empregados na qualidade de proprietários, instrumentos patrimoniais emitidos em uma combinação de negócios em troca de controle, e contratos que podem ser liquidados em caixa ou outros instrumentos financeiros.
- Inclui a premissa de que o valor justo dos bens ou serviços recebidos de não empregados pode ser mensurado de maneira confiável.

- O valor justo de instrumentos patrimoniais é determinado com base nos preços de mercado, levando em consideração todos os termos e as condições na qual estes instrumentos patrimoniais foram outorgados. Quando os preços de mercado não estão disponíveis, o valor justo é determinado mediante o uso de modelos de avaliação. Se o valor justo não pode ser determinado de maneira confiável, os instrumentos patrimoniais podem ser mensurados pelo seu valor intrínseco.
- Acordos em que a contraparte tem a opção de liquidar em dinheiro ou com instrumentos patrimoniais são tratados como instrumentos financeiros compostos. Para planos de grupo, as controladas devem reconhecer a despesa de pagamentos baseados em ações com base no valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos e com base no período de aquisição (*vesting period*) em que o empregado tenha prestado serviço para a controlada.

### Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### Seção 27: Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*)

- Escopo
- A redução ao valor recuperável (*impairment*) ocorre quando o valor contábil de um ativo ultrapassa seu valor recuperável.
  - Aplica-se a todos os ativos, com exceção dos seguintes ativos discutidos em outras seções:
    - ativos fiscais diferidos;
    - ativos decorrentes de benefícios a empregados;
    - ativos financeiros tratados nas Seções 11 ou 12;
    - propriedade para investimento mensurada pelo valor justo; e
    - ativos biológicos mensurados pelo valor justo menos os custos estimados para venda.

### Resumo

- Estoques:
  - perda no valor recuperável reconhecida no resultado quando o preço de venda menos o custo para completar a produção e venda é inferior ao valor contábil na data de apresentação das demonstrações financeiras; e
  - quando as circunstâncias que levaram à redução ao valor recuperável não existirem mais, a perda por desvalorização deve ser estornada (a reversão é limitada ao valor da perda por desvalorização original).

- Outros ativos, exceto estoques:
  - se o valor recuperável é inferior ao valor contábil, a diferença é reconhecida no resultado como uma perda por desvalorização;
  - o valor recuperável de ativo ou unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo menos despesa para vender e o seu valor em uso;
  - o valor justo menos despesa para vender é o valor que pode ser obtido na venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda;
  - o valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados decorrentes do uso contínuo do ativo e de sua alienação ao final de sua vida útil;
  - a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor presente deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado sobre o valor do dinheiro no tempo e dos riscos específicos do ativo. A taxa de desconto utilizada para mensurar o valor em uso de ativo não deve refletir os riscos para os quais as estimativas futuras de fluxos de caixa tenham sido ajustadas, para evitar a dupla contagem;
  - deve ser avaliado no encerramento de cada período contábil, se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado. Se tal indicação existir, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se não existir indicação de desvalorização, não é necessário estimar o valor recuperável;
  - se não for possível determinar o valor recuperável do ativo individualmente, deve-se determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa (UGC) da qual o ativo é parte. A UGC é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de outros grupos de ativos;
  - uma indicação de desvalorização do ativo também pode ser sinal de que é preciso revisar a vida útil remanescente do ativo, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo;
  - uma perda ao valor recuperável reconhecida para uma UGC é alocada primeiramente para o ágio alocado na UGC, e o restante da perda alocado de maneira proporcional a outros ativos com base em seus valores contábeis; e
  - o estorno de perdas ao valor recuperável é permitido em certos casos.

- **Ágio:**
  - o ágio adquirido em uma combinação de negócios é alocado a cada UGC que supostamente se beneficiará das sinergias da combinação;
  - para fins do teste de redução ao valor recuperável (*impairment test*), o valor contábil de uma UGC é ajustado para incluir o ágio atribuível a participações de não controladores;
  - se o ágio não puder ser alocado para as UGCs em base não arbitrária, ele é submetido a uma verificação da redução ao valor recuperável pela determinação do valor recuperável da entidade adquirida como um todo, no caso da entidade não ter sido integrada, ou de todo o grupo de entidades, no caso da entidade ter sido integrada; e
  - não é permitido o estorno de uma perda ao valor recuperável reconhecida para ágio.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Uma perda ao valor recuperável de um ativo registrado pelo valor reavaliado é contabilizada como uma redução da reavaliação.
- Os ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso, aqueles com uma vida útil indefinida e ágio, são testados anualmente para a verificação de perda ao valor recuperável.
- O ágio adquirido em uma combinação de negócios sempre deve ser alocado a cada UGC que supostamente se beneficiará das sinergias da combinação (sem exceção para alocações arbitrárias).
- O agrupamento de UGCs para testar a redução ao valor recuperável do ágio não pode resultar em um agrupamento maior do que um segmento operacional.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 28: Benefícios a empregados

### Escopo

- Aplica-se a todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados, incluindo diretores e administradores, considerando os seguintes benefícios (mas excluindo pagamento baseado em ações):
  - benefícios a empregados de curto prazo;
  - benefícios pós-emprego;
  - outros benefícios de longo prazo a empregados; e -
  - benefícios de desligamento.

### Resumo

- O custo de todos os benefícios a empregados, cujos direitos tenham sido adquiridos pelos seus empregados como resultado de serviços prestados para a entidade durante o período contábil devem ser reconhecidos.
- Benefícios de curto prazo a empregados:
  - reconhecidos pelo valor esperado não descontado dos benefícios que devem ser pagos em troca de serviços;
  - os custos esperados das licenças remuneradas acumuláveis são reconhecidos quando os empregados prestarem os serviços que aumentam seus direitos sobre licenças remuneradas futuras;
  - os custos de outras licenças remuneradas, mas não acumuláveis, são reconhecidos quando as licenças ocorrem; e
  - a participação nos lucros e os pagamentos de bônus são reconhecidos somente quando a entidade tiver obrigação presente legal ou obrigação não formalizada (obrigação construtiva) de fazer tais pagamentos como resultado de eventos passados e os custos podem ser estimados de forma confiável.
- Os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuição definida ou de benefícios definidos.
- Para planos de contribuição definida, as despesas são reconhecidas no período em que a contribuição é exigível.

- Planos de benefícios definidos:
  - a obrigação de benefício definido é reconhecida pelo valor líquido do valor presente das obrigações segundo os planos menos o valor justo dos ativos do plano na data do balanço;
  - o método de crédito unitário projetado é aplicado para mensurar a obrigação de benefício definido, se este puder ser mensurado sem custo e esforço excessivos. Caso contrário, o cálculo pode ser simplificado ignorando-se os futuros aumentos de salário estimados, os futuros serviços de empregados atuais e as tábuas de mortalidade para empregados atuais;
  - reduções ou liquidações que resultarão em mudanças ou na eliminação da obrigação de benefícios definidos, e qualquer ganho ou perda resultante devem ser reconhecidos no resultado;
  - os ativos do plano incluem ativos mantidos por fundo de benefícios de longo prazo a empregados e apólices de seguro qualificáveis;
  - ganhos e perdas atuariais podem ser reconhecidos no resultado ou na demonstração de resultados abrangentes; e
  - todos os custos de serviços passados são reconhecidos imediatamente no resultado.
- Outros benefícios de longo prazo a empregados são reconhecidos e mensurados da mesma forma que benefícios pós-emprego de benefícios definidos.
- Os benefícios de desligamento são reconhecidos quando a entidade estiver comprovadamente comprometida em rescindir o contrato de trabalho de empregados antes da data normal de aposentadoria, ou como resultado de uma oferta feita para incentivar a demissão voluntária.

## Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Planos de benefícios definidos:
  - incluem uma opção de política contábil para diferir ganhos ou perdas atuariais que fique abaixo de um parâmetro específico, e aqueles ganhos ou perdas que ultrapassam esse parâmetro específico, é amortizado ao longo das vidas úteis remanescentes esperadas para os empregados;
  - o custo de serviços passados é reconhecido como uma despesa durante o período médio até a aquisição do direito aos benefícios (*vesting period*);
  - o valor reconhecido para obrigação de benefício definido inclui ganhos ou perdas atuariais não reconhecidos e custos de serviços passados; e
  - requer o método de crédito unitário projetado para determinar o valor presente de obrigações de benefícios definidos em todos os casos.

## Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 29: Tributos sobre o lucro

### Escopo

- Tributos sobre o lucro incluem todos os impostos nacionais e estrangeiros que são baseados nos lucros tributáveis.
- Incluem também tributos retidos na fonte que devem ser pagos por uma controlada, uma coligada ou um empreendimento conjunto sobre distribuições para a entidade que divulga as demonstrações financeiras.

### Resumo

- Os ativos e passivos tributários circulantes são reconhecidos para tributos do período atual e anteriores, mensurados pelas alíquotas de impostos aplicáveis na data de apresentação das demonstrações financeiras, levando em consideração o efeito de todos os possíveis resultados de uma revisão pelas autoridades fiscais.
- Diferenças temporárias surgem de diferenças entre o valor contábil de um ativo ou passivo e sua base fiscal.
- A base fiscal de um ativo assume a recuperação do valor contábil através da venda ao final do período contábil.
- A base fiscal de um passivo assume a liquidação do valor contábil no final do período contábil.

- Os ativos e passivos fiscais diferidos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias que devem aumentar (reduzir) o lucro tributável no futuro e para prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados e transportados para data futura, exceto por diferenças temporárias associadas com:
  - ativos ou passivos para os quais a entidade espera recuperar ou liquidar o valor contábil sem afetar o lucro tributável;
  - lucros não remetidos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos conjuntos estrangeiros na medida em que o investimento seja essencialmente de duração (caráter) permanente; e
  - o reconhecimento inicial de ágio.
- Provisão para não realização é reconhecida contra ativos fiscais diferidos de modo que o valor contábil líquido iguale o maior valor que seja mais provável do que não de ser recuperado.
- Os ativos e passivos fiscais diferidos são mensurados com base em alíquotas fiscais previstas para o período em que o passivo é liquidado e o ativo realizado, com base nas alíquotas promulgadas ou substancialmente promulgadas, e por um valor que inclui o efeito de possível resultado de uma revisão pelas autoridades fiscais.
- Ativos e passivos fiscais circulantes e diferidos não são descontados.
- As despesas tributárias devem ser reconhecidas no mesmo componente em que a transação ou outro evento que resultou na despesa tributária foi reconhecida (por exemplo: dentro das operações continuadas ou das operações descontinuadas no resultado ou nos outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido por outro motivo).
- Os impostos retidos na fonte sobre dividendos e outras distribuições e pagamentos a autoridades fiscais são debitados ao patrimônio como parte dos dividendos.
- Os ativos (passivos) fiscais diferidos nunca são classificados como ativos (passivos) circulantes.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Nenhuma exceção do reconhecimento de imposto diferido em relação a um ativo ou passivo, quando não se espera que ele tenha um efeito sobre o lucro tributável quando a entidade recuperar ou liquidar seu valor contábil.

- A base fiscal de ativos e passivos é determinada com base na forma de recuperação ou liquidação esperada do valor contábil do ativo ou passivo.
- Nenhuma diferença temporária tributável surge do reconhecimento inicial de ativos e passivos adquiridos fora de uma combinação de negócios, que à época da transação não afetou o lucro contábil ou tributável.
- A isenção do reconhecimento de imposto diferido sobre diferenças temporárias decorrentes de investimentos em controladas, filiais, empreendimentos conjuntos e coligadas não é limitada a operações no exterior. Entretanto a isenção é restrita a situações em que o investidor possa controlar o momento da reversão da diferença temporária, e onde seja provável que a diferença temporária não seja revertida em um futuro previsível.
- Não inclui orientação específica com relação a incertezas em posicionamentos fiscais.
- Os ativos fiscais diferidos são reconhecidos somente na medida em que seja provável que os lucros tributáveis futuros serão suficientes para recuperar o valor contábil do ativo fiscal diferido. Não é requerido o uso de uma provisão para desvalorização, mas o ativo líquido será o mesmo.
- Requisitos específicos para impostos decorrentes de uma combinação de negócios e relacionados com transações de pagamentos baseados em ações.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## **Seção 30: Efeito das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações financeiras**

### **Escopo**

- Aplica-se a transações em moeda estrangeira e as operações de uma entidade no exterior.
- Prevê a conversão de demonstrações financeiras em uma moeda de apresentação.
- Indica que os requisitos da Seção 11 e 12 se aplicam a instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira e contabilização de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira.

## Resumo

- Moeda funcional é a moeda do principal ambiente econômico no qual a entidade opera.
- No reconhecimento inicial, as transações em moeda estrangeira são reconhecidas na moeda funcional com base na taxa de câmbio na data da transação.
- Ao final de cada período de apresentação das demonstrações financeiras:
  - os itens monetários são convertidos com base na taxa de fechamento;
  - os itens não monetários registrados pelo custo histórico continuam a ser mensurados com base na taxa de câmbio da data da transação; e
  - os itens não monetários registrados pelo valor justo são mensurados com base na taxa de câmbio da data da determinação do valor justo.
- As diferenças cambiais decorrentes da liquidação de itens monetários ou da conversão de itens monetários a uma taxa diferente daquela inicialmente reconhecida, são registradas no resultado (exceto parte do investimento líquido da entidade em uma operação no exterior).
- O componente de câmbio de ganho ou perda sobre um item não monetário é reconhecido onde o ganho ou a perda sobre o item não monetário é reconhecido, que pode ser no resultado ou em outros resultados abrangentes.
- Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças cambiais decorrentes de um item monetário que faz parte do investimento líquido em uma operação no exterior são reconhecidas em outros resultados abrangentes e registradas como um componente separado no patrimônio líquido. Essas diferenças cambiais não são reclassificadas para o resultado na alienação do investimento.
- O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente a partir da data da alteração.

- Os resultados e a posição financeira de uma entidade, cuja moeda funcional não é a moeda de uma economia hiperinflacionária, são convertidos para uma moeda de apresentação, por meio dos seguintes procedimentos:
  - os ativos e passivos referentes a cada demonstração da posição financeira apresentada são convertidos pela taxa de fechamento na data da referida demonstração da posição financeira;
  - as receitas e despesas referentes a cada período apresentado são convertidas pelas taxas de câmbio da data das transações; e
  - todas as variações cambiais resultantes são reconhecidas em outros resultados abrangentes nas demonstrações financeiras consolidadas, sem reclassificações para lucros ou perdas na alienação.
- O ágio decorrente da aquisição de uma operação no exterior, e quaisquer ajustes da aquisição a valor justo são tratados como ativos e passivos da operação no exterior e convertidos pela taxa de fechamento.

#### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças cambiais reconhecidas em outros resultados abrangentes decorrentes de itens monetários tratados como parte do investimento líquido em uma operação no exterior, são reclassificadas para o resultado na alienação do investimento no exterior.

#### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

### **Seção 31: Hiperinflação**

- |               |   |
|---------------|---|
| <b>Escopo</b> | • Aplica-se às demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional é a de uma economia hiperinflacionária.   |
| <b>Resumo</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prevê os possíveis indicadores para definição de hiperinflação.</li> <li>• Requer que as demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional é a de uma economia hiperinflacionária, sejam demonstradas com base em unidade de avaliação corrente na data final do período contábil.</li> </ul> |

- As informações comparativas para períodos anteriores são rerepresentadas na mesma unidade de avaliação corrente.
- Os ativos e passivos não expressos em unidade de avaliação corrente na data final do período contábil, são reajustados com base em um índice geral de preços.
- Os itens monetários não são reajustados porque são expressos com base na unidade de avaliação corrente.
- Todos os itens na demonstração de outros resultados abrangentes (e na demonstração do resultado, se apresentada) são reajustados com base na aplicação da variação de um índice geral de preços a partir da data do reconhecimento inicial.
- O ganho ou a perda sobre a posição monetária líquida é incluído no resultado.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Nenhuma

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- Esta seção 31 foi eliminada no CPC PME.
- Não existe o pronunciamento equivalente à IAS 29 na versão completa dos CPCs.

## **Seção 32: Eventos subsequentes**

### **Escopo**

- Descreve os princípios para o reconhecimento, mensuração e a divulgação de eventos subsequentes ao final do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras.

### **Resumo**

- Eventos subsequentes ao final do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras são aqueles eventos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre o final do período contábil e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações financeiras.
- As demonstrações financeiras são ajustadas para refletir os eventos que evidenciam condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras (conhecidos como eventos que resultam em ajustes).
- As demonstrações financeiras não são ajustadas para refletir eventos ocorridos após o encerramento do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras. A natureza e o impacto de tais eventos devem ser divulgados em notas explicativas (conhecidos como eventos que não resultam em ajustes).

- Os dividendos propostos e declarados em instrumentos patrimoniais após o final do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras não são reconhecidos como um passivo ao final daquele período.
- Deve ser divulgada em notas explicativas a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações financeiras, e quem forneceu tal autorização.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Nenhuma.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## **Seção 33: Divulgações sobre partes relacionadas**

### **Escopo**

- Requer divulgação nas demonstrações financeiras para evidenciar a possibilidade de que a posição financeira e o resultado de uma entidade podem ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e de transações e saldos existentes com tais partes.

### **Resumo**

- É requerida a divulgação de:
  - relações entre uma controladora e suas controladas;
  - total da remuneração aos administradores; e
  - transações entre partes relacionadas.
- Para transações com partes relacionadas, é requerida a divulgação da natureza do relacionamento e de informações suficientes que permitam um entendimento do possível efeito das transações.
- Entidades ligadas ao governo são isentas da maioria dos requisitos gerais de divulgação.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Apenas diferenças pequenas quando comparadas com a IAS 24, conforme revisado em novembro de 2009. Entretanto, há uma diferença na definição de parte relacionada em comparação com a IAS 24 (2003).

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 34: Atividades especializadas

### Escopo

- Fornece orientação sobre apresentação de demonstrações financeiras por pequenas e médias empresas (PMEs) envolvidas em agricultura, atividades extrativistas e concessões de serviços.

### Resumo

- Agricultura:
  - os ativos biológicos, para os quais o valor justo é prontamente determinável sem custo e esforço excessivo, são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda. As variações no valor justo menos os custos de venda são reconhecidas no resultado;
  - todos os outros ativos biológicos são mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas ao valor recuperável;
  - na época da colheita, a produção agrícola é mensurada pelo valor justo menos os custos de venda e contabilizada como estoques.
- Atividades extrativistas:
  - gastos incorridos para aquisição ou desenvolvimento de ativos para uso em atividades extrativistas são contabilizados de acordo com a Seção 17 e/ou Seção 18;
  - obrigações por desmantelamento ou remoção de itens são contabilizadas de acordo com a Seção 17 e Seção 21.
- Acordos de concessão de serviços:
  - fornece orientação sobre como contabilizar acordos em que um operador (concessionário) desenvolve, opera e mantém ativos de infraestrutura de um governo (poder concedente);
  - um ativo financeiro é reconhecido na medida em que o operador (concessionário) tem um direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro do poder concedente pelos serviços de construção. O ativo financeiro é mensurado pelo valor justo e contabilizado de acordo com a Seção 11 e a Seção 12;
  - um ativo intangível é reconhecido na medida em que o operador (concessionário) recebe um direito de cobrar usuários pelo serviço público. O ativo intangível é reconhecido pelo valor justo e contabilizado de acordo com a Seção 18; e
  - a receita é reconhecida e mensurada de acordo com a Seção 23.

## Principais diferenças na versão completa das IFRSs

- Agricultura:
  - é requerida a mensuração do valor justo exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de maneira confiável.
- Atividades extrativistas:
  - o desenvolvimento de políticas contábeis para o reconhecimento e a mensuração de ativos de exploração e avaliação é excluído da hierarquia de orientação competente fornecida na IAS 8; e
  - os gastos reconhecidos como ativos de exploração e avaliação são excluídos do escopo da IAS 16, Imobilizado, e da IAS 38, Ativos intangíveis.

## Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs e apresenta diferenças similares com relação às versões integrais das IFRSs e dos CPCs.

## Seção 35: Adoção Inicial da IFRS para pequenas e médias empresas (PMEs)

### Escopo

- Aplica-se às primeiras demonstrações financeiras em que a entidade faz uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com a IFRS para PMEs, independentemente de a entidade ter aplicado anteriormente as IFRSs integrais ou o GAAP local.
- Uma entidade só pode ser um novo adotante da IFRS para PMEs uma vez.

### Resumo

- A data de transição é o início do período mais antigo para o qual uma entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com a IFRS para PMEs.
- Na demonstração da posição financeira inicial, a entidade deve:
  - reconhecer todos os ativos e passivos conforme requeridos pela IFRS para PMEs;
  - não reconhecer itens se a IFRS para PMEs não permitirem seu reconhecimento;
  - reclassificar itens anteriormente reconhecidos como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio, mas que, de acordo com a IFRS para PMEs, são de um tipo diferente; e
  - aplicar a IFRS para PMEs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

- Uma entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações (exceções obrigatórias):
  - desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros;
  - contabilização de *hedge*;
  - estimativas contábeis;
  - operações descontinuadas; e
  - mensuração de participação dos não-controladores.
- São permitidas diversas isenções voluntárias que uma entidade pode aplicar na preparação de suas primeiras demonstrações financeiras em conformidade com a IFRS para PMEs.
- Contém uma isenção geral da aplicação retrospectiva no caso de ela ser impraticável.

### **Principais diferenças na versão completa das IFRSs**

- Itens mantidos para venda e operações descontinuadas não são especificamente excluídos da aplicação retrospectiva.
- Inclui isenções opcionais para transações e saldos que não são aplicáveis à IFRS para PMEs (por exemplo, uso do corredor para o reconhecimento de ganhos ou perdas atuariais, contratos de seguro e custos de empréstimos).
- Requer que sejam reconhecidos os tributos diferidos para diferenças temporárias relacionadas com os valores contábeis de ativos e passivos na demonstração da posição financeira inicial em conformidade com as IFRSs (nenhuma isenção opcional para custo e esforço excessivo).
- Nenhuma isenção geral quando da aplicação retrospectiva é considerada impraticável.

### **Aspectos de correlação da IFRS para PMEs com o CPC PME**

- O CPC PME é similar à versão da IFRS para PMEs, exceto pelo fato da PME que estiver adotando o CPC PME pela primeira vez não ter a opção de aplicar a seção 19 – Combinação de Negócios, para data anterior à data de transição.
- A versão completa dos CPCs exclui algumas isenções opcionais previstas na versão completa das IFRSs. Para maiores detalhes da CPC 37 “Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade” e CPC 43 “Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40”.

# Cadastre-se para receber nossas publicações sobre IFRS

A Deloitte publica vários materiais relacionadas às IFRSs, incluindo:

- **IFRS in Focus** – publicado quando há a emissão de normas novas, normas revisadas, interpretações, minutas para exposição e documentos para discussão, incluindo resumos dos documentos e consideração das principais alterações e propostas.
- **IFRS Project Insights** – uma rápida visão geral dos principais projetos do IASB, com um resumo do status atual, as principais decisões e propostas, considerações importantes para as entidades, fornecendo o status do projeto e os próximos passos do projeto.
- **IFRS Industry Insights** – estas publicações informativas e concisas fornecem insights sobre os potenciais impactos dos recentes pronunciamentos em indústrias específicas, concentrando-se sobre as implicações práticas importantes a serem consideradas.
- **IFRIC Review** – examina assuntos discutidos pelo Comitê de Interpretações em IFRS do IASB (IFRIC)
- **IFRS on Point** – destaque mensal dos principais desenvolvimentos quanto aos relatórios financeiros.

Edições eletrônicas de nossas publicações relacionadas às IFRSs estão disponíveis em [www.iasplus.com/pubs](http://www.iasplus.com/pubs).

Nosso site IAS Plus também permite que os visitantes registrem e assinem várias publicações, e receber e-mails quando novas edições são lançadas. Basta visitar [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) e selecione a opção “login” ou “register” no topo da tela.

Você também pode manter-se atualizado com as últimas publicações e desenvolvimentos sobre relatórios financeiros em geral, através do RSS (links estão disponíveis em [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)) e Twitter ([twitter.com / iasplus](https://twitter.com/iasplus)).

# Contatos

Global IFRS and Offerings Services

Bruce Mescher  
bmescher@deloitte.com

Luciano Cunha  
lcunha@deloitte.com

Jon Marcus  
jonmarcus@deloitte.com

Alexandre Cassini  
acassini@deloitte.com

“Deloitte” refere-se à sociedade limitada estabelecida no Reino Unido “Deloitte Touche Tohmatsu Limited” e sua rede de firmas-membro, cada qual constituindo uma pessoa jurídica independente. Acesse [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) para uma descrição detalhada da estrutura jurídica da Deloitte Touche Tohmatsu Limited e de suas firmas-membro.

© 2012 Deloitte Touche Tohmatsu. Todos os direitos reservados.

