



Deloitte.

IFRS
ao seu alcance
2014/2015

Um guia para se manter em
sintonia com os conceitos do
padrão contábil global

Acesse este e outros conteúdos em
www.deloitte.com.br

Prefácio

Bem-vindo à nova edição do guia **IFRS ao seu alcance**, que traz uma atualização dos desenvolvimentos até julho de 2014. Incluímos todo o material que consagrou esta publicação anual como referência global, tais como: informações de referência sobre a estrutura e os trabalhos do IASB; análise da aplicação das IFRSs no mundo; resumo de todas as Normas e Interpretações; e detalhes atualizados da agenda de projetos do IASB e do IFRIC. **IFRS ao seu alcance** é o guia ideal de atualização para todos que têm a intenção de migrar para o IFRS ou que já reportam de acordo com o padrão IFRS.

Este último ano tem sido de otimismo e de progresso no processo de emissão de normas, e pudemos observar sucesso real e tangível no decorrer do período. O IASB e FASB emitiram um pronunciamento totalmente convergido, a IFRS 15: Receitas de Contratos com Clientes, para reconhecimento de receitas. Esta foi uma conquista significativa, a qual demandou algum tempo. Nas palavras de Hans Hoogervorst, presidente do IASB: “A conclusão bem sucedida deste projeto é uma grande conquista para os dois órgãos. Juntos, nós melhoramos os requerimentos de reconhecimento de receita do IFRS e US GAAP, ao mesmo tempo em que as normas foram inteiramente convergidas. Nossa atenção agora está voltada para assegurar uma transição bem-sucedida para estas novas exigências” Seus pontos de vista foram ecoados por Russell Dourado, presidente do FASB, que disse: “O padrão de reconhecimento de receita representa um marco em nossos esforços para melhorar e convergir uma das áreas mais importantes de relatórios financeiros. Isso eliminará uma importante fonte de inconsistência no US GAAP, que atualmente consiste em numerosos guias díspares e específicos para determinadas indústrias para o reconhecimento de receita”.

Em uma iniciativa encorajadora, o IASB e o FASB criaram um grupo de transição destinado a prestar assistência para garantir um período de implementação suave antes da norma entrar em vigor para períodos contábeis que iniciam em, ou após, 1º de janeiro de 2017.

O IASB também publicou a IFRS 9: Instrumentos Financeiros, a última peça do quebra-cabeças da sua resposta à crise financeira global. A norma, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2018, adota um modelo de “perda esperada” para responder os críticos que achavam que pelas regras existentes o reconhecimento das provisões para perdas (*impairment*) acontecem “muito tarde” e por montantes insuficientes.

O trabalho em áreas extremamente difíceis, como arrendamentos e contratos de seguro, continuou a progredir. Uma minuta adicional sobre seguros foi publicada. Ao exigir a mensuração do passivo de seguros com base em taxas de juros atuais, o novo pronunciamento proposto daria aos investidores e detentores de apólices uma visão muito mais clara e confiável do que o que está acontecendo. Informações extensas

e novas serão necessárias para a transição e para as mensurações no futuro, por isso é bom que, quando o pronunciamento final for emitido, haverá três anos de prazo antes da implementação.

Ao mesmo tempo, o trabalho continuou no desenvolvimento da estrutura conceitual e uma minuta deve ser publicada no primeiro trimestre de 2015. Também foi encorajador ver que os esforços para racionalizar o volume das divulgações financeiras, retornando aos seus componentes mais úteis, estão fazendo progressos.

Em todo o mundo, o IASB lista mais de 100 países onde IFRS era obrigatório e que cerca de 130 países mostraram estar usando IFRS. Nos EUA, apesar de cerca de 500 empresas arquivarem demonstrações financeiras em IFRS, o mercado doméstico ainda permanece fora da migração às IFRSs, embora o discurso do presidente do principal órgão regulador nos EUA, a SEC, confirme que a incorporação das IFRSs no modelo norte-americano continua sendo prioridade.

O impulso por trás do trabalho do IASB foi reforçado pelo desenvolvimento de seu fórum consultivo, ASAF (Accounting Standards Advisory Forum), um passo importante no processo de estabelecer as IFRSs como um conjunto de normas adequadas para uso global. A formação do ASAF elevou o nível de consulta e troca de pontos de vista com os reguladores em todo o mundo. Esta troca de pontos de vista e discussão com a mais ampla gama de participantes é particularmente valiosa e aprimorou o processo do IASB.

O ano também viu o progresso e incentivo constantes no desenvolvimento do conceito de Relatórios Integrados com o lançamento do seu muito aguardado Framework. Ele estabeleceu os elementos que compõem o conteúdo ideal de um relatório integrado e os conceitos que os sustentam. Adicionalmente, também houve progresso nas discussões sobre a questão de asseguuração para relatórios integrados.

Por estas razões, foi um ano animador e de otimismo. Vimos bons progressos na luta com questões técnicas extremamente difíceis e crescimento da compreensão e cooperação internacional.

A melhor maneira de você manter-se atualizado a qualquer hora com os mais recentes desenvolvimentos no ambiente de relatórios financeiros internacionais é através do nosso site www.iasplus.com. Acreditamos que seja a fonte mais abrangente de notícias e comentários sobre as IFRSs disponível hoje.

Veronica Poole

Líder Global de IFRS

Nosso site IAS Plus



The screenshot shows the Deloitte IAS Plus website. At the top, there is a navigation bar with the Deloitte logo on the left and 'IAS Plus' on the right. Below the navigation bar, there is a main heading: 'The #1 website for global accounting news'. The page is divided into several sections. On the left, there are three news articles, each with a colored icon and a title: 'Agenda for the upcoming meeting of the IASB's Rule-regulated Activities Consultative Group', 'Agenda for the March 2015 Global Preparers Forum meeting', and 'Assessment of the FAF's Private Company Council'. On the right, there is a 'Deloitte IAS Plus' banner with an image of oranges and a 'Upcoming events' calendar. The calendar lists several events, including 'March 2015 meeting of the Rule-regulation Activities Consultative Group', 'March 2015 IASB meeting (deliberation session)', 'March 2015 IASB meeting (public session)', 'March 2015 IASB meeting (deliberation session)', 'March 2015 IASB meeting (public session)', 'March 2015 IASB meeting (deliberation session)', and 'March 2015 IASB meeting (public session)'. At the bottom, there is a 'Public' section with links to 'View IASB and IASB-related external publications' and 'View IASB meeting agendas'.

O site IAS Plus da Deloitte (www.iasplus.com) é uma das mais extensas fontes de notícias sobre demonstrações financeiras na internet. É um repositório central para informações sobre as International Financial Reporting Standards (IFRSs), assim como sobre as atividades do International Accounting Standard Board (IASB) em particular. O site, que também está disponível em alemão, inclui portais customizados para os Estados Unidos e Reino Unido, com um foco específico nos requerimentos corporativos de padrão contábil e jurídico para divulgação desses países. Mais portais estão planejados para o futuro.

O portal IAS Plus inclui:

- Novidades globais sobre relatórios financeiros, apresentadas de forma intuitiva com notícias relacionadas, publicações, eventos e mais;
- Sumário de todas as normas, interpretações e projetos, com o histórico completo dos desenvolvimentos e discussões dos órgãos reguladores, em conjunto com as notícias e publicações relacionadas a cada assunto;
- Vasto conteúdo específico de cada jurisdição, incluindo o histórico e requerimentos locais para relatórios financeiros, links para conteúdos locais, notícias e publicações relacionadas e histórico abrangente da adoção das IFRSs ao redor do mundo;

- Recursos de personalização detalhada do site, que está disponível através da ferramenta de seleção de tópicos específicos de interesse e formato personalizado de visualização do site;
- Páginas específicas dedicadas à pesquisa e educação, sustentabilidade e relatórios integrados, novidades de contabilidade na Europa, crise econômica global, XBRL e contabilidade islâmica;
- Destaque para datas importantes como próximas reuniões do IASB, prazos para comentários e outros;
- Coletânea de publicações relacionadas às IFRSs para download e assinatura – incluindo nossa popular newsletter “IFRS in Focus” e outras publicações;
- Checklists e modelos de demonstrações financeiras, com várias versões disponíveis adaptadas para jurisdições específicas;
- Uma extensa biblioteca eletrônica com recursos de IFRS globais e de jurisdições específicas;
- Análises e comentários da Deloitte em determinados assuntos, incluindo webcasts, podcasts e entrevistas, e análises do respeitado jornalista financeiro Robert Bruce;
- Módulos de e-learning para a maioria das IAS e IFRSs;
- Ferramenta de pesquisa avançada, permitindo acesso fácil a tópicos de interesse por palavras-chave, categorias ou pesquisas de texto livre, com os resultados de pesquisa apresentados de forma intuitiva em categorias com opções de filtro adicionais;
- Comentários e sugestões da Deloitte para as minutas do IASB e outros órgãos reguladores; e
- Liberdade para acessar a informação através da internet, celular, RSS, Twitter e outros.

Índice

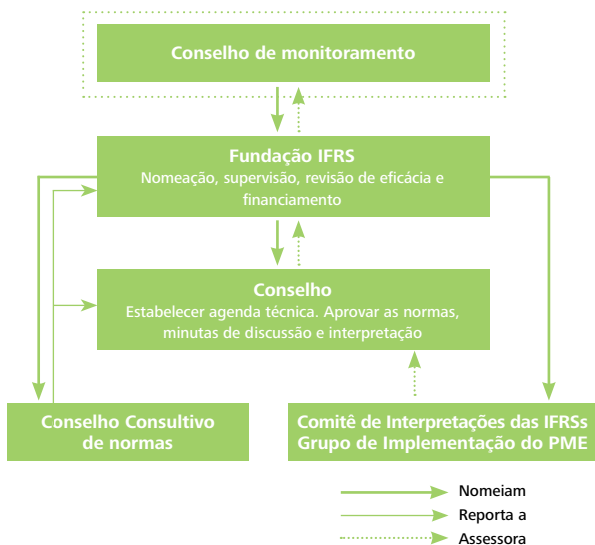
Abreviações.....	8
Estrutura do IASB.....	10
Membros do IASB.....	13
Processo Formal do IASB.....	16
Informações de Contato do IASB.....	18
Obtendo pronunciamentos e publicações do IASB.....	19
Histórico do IASB.....	20
Adoção das IFRSs no Brasil.....	24
IFRS para pequenas e médias empresas.....	31
Adoção das IFRSs no mundo.....	32
Pronunciamentos recentes.....	41
Resumo das normas atuais e interpretações correspondentes.....	43
Agenda dos projetos atuais do IASB.....	132
Interpretações.....	134
Questões na agenda atual do Comitê de Interpretações das IFRSs.....	136
Recursos da Deloitte sobre as IFRSs.....	137
E-learning da Deloitte sobre as IFRSs.....	138
Endereços eletrônicos úteis.....	139
Cadastre-se para receber nossas publicações sobre IFRS.....	140
Contatos.....	141

Abreviações

- ASAF** Accounting Standards Advisory Forum
(Fórum de Assessoria em Normas Contábeis)
- CE** Comissão Europeia
- CFC** Conselho Federal de Contabilidade
- CPC** Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CVM** Comissão de Valores Mobiliários
- DI** Draft Interpretation (Minuta de interpretação)
- DP** Discussion Paper (Documento de discussão)
- ED** Exposure Draft (Minuta para exposição)
- EEE** Espaço Econômico Europeu (UE 28 + 3 países)
- EFRAG** European Financial Reporting Advisory Group
(Grupo Consultivo Europeu sobre Informações Financeiras)
- ESMA** European Securities and Markets Authority
(Autoridade Europeia dos Mercados de Capitais e Valores Mobiliários)
- FASB** Financial Accounting Standards Board (Estados Unidos)
(Conselho de Normas Contábeis e Financeiras)
- FEA** Federation of European Accountants (Federação Europeia de Contabilidade)
- GAAP** Generally Accepted Accounting Principles (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos)
- IASs** International Accounting Standards
(Normas Internacionais de Contabilidade)
- IASB** International Accounting Standards Board
(Conselho de Normas Contábeis Internacionais)
- IASC** International Accounting Standards Committee
(Comitê de Normas Contábeis Internacionais, antecessor do IASB)
- IFRIC** IFRS Interpretations Committee (Comitê de Interpretação das IFRSs, anteriormente Comitê de Interpretação de Normas Internacionais de Contabilidade e interpretações por ele publicadas)
- IFRSs** International Financial Reporting Standard(s)
(Normas Internacionais de Relatório Financeiro)

- IFRSF** IFRS Foundation (Fundação IFRS, órgão-matriz do IASB)
- IOSCO** International Organization of Securities Commissions (Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários)
- IVSC** International Valuation Standards Council (Conselho Internacional de Normas de Avaliação)
- PMEs** Pequenas e Médias Empresas
- PNC** Participações Não Controladoras (anteriormente, participações minoritárias)
- RFI** Request For Information (Solicitação de Informação)
- SAC** IFRS Advisory Council (Conselho Consultivo das IFRSs, anteriormente Conselho Consultivo de Normas, ligado ao IASB)
- SEC** Securities and Exchange Commission (Estados Unidos) (Comissão de Valores Mobiliários)
- SIC** Standing Interpretations Committee (Comitê Permanente de Interpretações do IASC e interpretações por ele publicadas)
- UE** União Europeia (28 países)

Estrutura do IASB



Conselho de Monitoramento

O objetivo principal do Conselho de Monitoramento é fornecer um mecanismo para a interação formal entre autoridades dos mercados de capitais responsáveis pela forma e pelo conteúdo dos relatórios financeiros e a Fundação IFRS (IFRSF). Em particular, assegura a prestação de contas da IFRSF ao público por meio de uma linha de relatório formal dos conselheiros do IFRSF para o Conselho de Monitoramento.

As responsabilidades do Conselho de Monitoramento incluem:

- Participar do processo de nomeação de conselheiros e aprovação da nomeação de conselheiros de acordo com as diretrizes estabelecidas no estatuto da IFRSF;
- Revisar se os mecanismos para financiamento do IASB são adequados e apropriados;
- Revisar a supervisão dos conselheiros sobre o processo de normatização do IASB. Em particular, com respeito aos mecanismos do devido processo;
- Checar com os conselheiros a respeito das responsabilidades relacionadas as evoluções regulatórias, legais e de políticas que são pertinentes a supervisão da Fundação IFRS para o IASB; e
- Assuntos de interesse público geral relacionados aos relatórios financeiros para o IASB através da Fundação IFRS.

O Conselho de Monitoramento era 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.

Após a emissão do seu “Relatório Final sobre a revisão de Governança da Fundação IFRS” de 2012, o Conselho de Monitoramento decidiu expandir a quantidade de membros para até quatro membros permanentes, principalmente em grandes mercados emergentes, e dois membros rotativos. Os primeiros dois novos membros permanentes foram anunciados em janeiro de 2014. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) do Brasil e a Comissão de Serviços Financeiros (FSC) da Coreia do Sul passarão a fazer parte do conselho assim que se tornem signatários da “Carta do Comitê de Monitoramento de Fundação IFRS”. Os pedidos de lugares adicionais permanentes no Conselho de Monitoramento ainda estão sendo analisados. O Conselho de Monitoramento também tem a intenção de iniciar o processo de nomeação dos dois membros rotativos, logo que possível.

Fundação IFRS

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 conselheiros: o estatuto da Fundação IFRS requer um mix equilibrado de experiências profissionais dos conselheiros, incluindo auditores, preparadores, 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

Composição: 16 conselheiros, um dos quais é nomeado presidente e um ou dois vice-presidentes. Até três membros podem exercer suas funções por “tempo parcial”. 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. Em 2015, os conselheiros irão realizar uma revisão da estrutura global e eficácia da Fundação IFRS, em particular, a revisão buscará sugestões do público sobre o tamanho adequado do IASB. A introdução do Fórum de Assessoria em Normas Contábeis (ASAF), a criação de agrupamentos regionais de reguladores contábeis, a introdução de programas sofisticados do IASB para maior envolvimento das partes interessadas, bem como o fim do programa de convergência, leva o IASB a enfrentar um conjunto de diferentes desafios e prioridades para os próximos anos. Reconhecendo o cenário estabelecido pelas mudanças dessas normas, os Consultores pretendem buscar sugestões do público sobre o tamanho adequado do IASB, continuando a manter o equilíbrio geográfico.

Equilíbrio geográfico: para assegurar uma ampla diversidade internacional, haverá normalmente 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 membros do Conselho: 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 presidente do Comitê Executivo da Autoridade Holandesa para os Mercados Financeiros, e presidente do comitê técnico do IOSCO. Ele foi Co-Presidente 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, órgão de supervisão do IASB. O Sr. Hoogervorst esteve em cargos no governo holandês, incluindo Ministro das Finanças, entre 1998 e 2007. Término do mandato: 30 de junho de 2016.



Ian Mackintosh, vice-presidente, era presidente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Reino Unido. 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. Término do mandato: 30 de junho de 2016.



Stephen Cooper foi diretor-gerente e comandou a área de pesquisas de valorização e contabilidade do banco de investimento UBS antes de sua nomeação em 2007. Término do mandato: 31 de julho de 2017.



Phillippe Danjou foi diretor da divisão de contabilidade da Autorité des Marchés Financiers, a comissão de valores mobiliários francesa. Término do mandato: 30 de junho de 2016.



Martin Edelmann foi previamente membro do Conselho Alemão de Normas Contábeis de 2006 até 2011. Foi anteriormente o chefe de Group Reporting no Deutsche Bank AG. Término do mandato: 30 de junho de 2017.



Jan Engström ocupou cargos seniores nas áreas financeira e operacional do Grupo Volvo, inclusive atuando junto ao Conselho de Administração como Diretor Financeiro e Diretor Presidente da Volvo Bus Corporation. O segundo mandato terminou em 30 de junho de 2014. Ele não poderia mais ser reeleito.



Patrick Finnegan atuou como diretor do Grupo de Políticas de Elaboração de Relatórios Financeiros do CFA Institute for Financial Market Integrity. O mandato terminou em 30 de junho de 2014. Sr. Finnegan foi reeleito em fevereiro de 2014 para mais cinco anos.



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. O mandato terminou em 30 de junho de 2014. Sr. Amaro Gomes foi reeleito em fevereiro de 2014 para mais cinco anos.



Gary Kabureck foi o chefe de Contabilidade (e desde 2003 o vice-presidente corporativo) da Xerox Corporation. Término do mandato: 30 de junho de 2017.



Patricia McConnell foi sócia-diretora sênior e analista de políticas fiscais, contábeis e de pesquisas no mercado de capitais da Bear Stearns & Co. O mandato terminou em 30 de junho de 2014. A Sra McConnell decidiu não tentar um segundo mandato.



Takatsugu (Tak) Ochi foi gerente geral assistente do grupo de administração dos recursos financeiros da Sumitomo Corporation. Término do mandato: 30 de junho de 2016.



Darrel Scott foi diretor financeiro do grupo First Rand Banking, uma das maiores instituições financeiras da África do Sul. Término do mandato: 31 de outubro de 2015.



Mary Tokar foi líder global para o Grupo de Relatórios Financeiros Internacional da KPMG por mais de dez anos. Término do mandato: 30 de junho de 2017.



Dr. Chung Woo Suh foi um consultor do Comitê de Normas Contábeis da Coréia do Sul e é professor de contabilidade na Kookmin University, em Seul. Término do mandato: 30 de junho de 2017.



Zhang Wei-Guo foi contador-chefe da China Securities Regulatory Commission (CSRC) entre 1997 e 2007. Término do mandato: 30 de junho de 2017.



Sue Lloyd foi diretora sênior de Atividades Técnicas para o IASB. Antes dessa função, a Sra Lloyd atuou como diretora de Mercado de Capitais do IASB, responsável por trabalhos no IASB para reformar a contabilização de instrumentos financeiros. Término do mandato: 30 de dezembro de 2018.

O Membro do IASB, Prabhakar Kalavacheria aposentou-se em dezembro de 2013.

Em fevereiro de 2014, os conselheiros da Fundação IFRS adiaram quaisquer nomeações de membros do IASB que substituiriam membros aposentados até a conclusão da revisão de seu Estatuto em 2015.

Processo Formal do IASB

No desenvolvimento das IFRSs (incluindo interpretações), o IASB segue um processo formal aberto e abrangente. Os requerimentos do processo formal são construídos sob os princípios de transparência, consultas completas e justas (*full and fair consultation*) – considerando as perspectivas daqueles afetados pelo IFRS mundialmente – e prestação de contas. Os conselheiros da Fundação IFRS, através do seu Comitê de Supervisão do Processo Formal (Due Process Oversight Committee), são responsáveis pela supervisão de todos os procedimentos do processo formal do IASB e do Comitê de Interpretações (IC, na sigla em inglês), e por assegurar que esses procedimentos refletem a melhor prática.

A transparência é demonstrada pela realização de todas as discussões técnicas em público (e normalmente por *webcast*), fornecendo acesso público aos documentos do *staff*, e assegurando que o IASB e o IC tenham informações suficientes para poderem tomar decisões baseadas nas recomendações do *staff*. Uma norma ou interpretação final deve ser aprovada por pelo menos dez dos dezesseis membros do IASB.

Consultas completas e justas incluem passos obrigatórios:

- Conduzir, a cada três anos, uma consulta pública sobre o programa de trabalho técnico do IASB;
- Debater qualquer proposta de normatização em reuniões públicas;
- Emitir uma minuta para exposição de qualquer nova norma proposta, alteração de uma norma ou interpretação proposta, com as bases para conclusões relacionadas e visões alternativas (opiniões divergentes) para comentário público e sujeito a um período mínimo de comentários;
- Considerar em tempo hábil esses comentários recebidos nas propostas. Esses comentários são disponibilizados ao público;
- Considerar se as propostas devem ser expostas novamente;
- Emitir normas finais juntamente com as bases para conclusões e qualquer opinião divergente;
- Consultar o Comitê Consultivo (Advisory Council) sobre o programa técnico, projetos importantes, propostas de trabalho e trabalhos prioritários; e
- Ratificação de uma interpretação pelo IASB.

Adicionalmente, o IASB está comprometido a conduzir revisões pós-implementação de cada norma nova ou alteração importante de uma norma existente.

Além disso, e sujeito a condição de “conformidade ou explicação”, o estatuto da Fundação IFRS inclui os seguintes passos que não são obrigatórios:

- Consultar o Accounting Standards Advisory Forum¹ (ASAF) sobre os projetos importantes;
- Publicar um documento de discussão (por exemplo, um *Discussion Paper*) antes que uma minuta para exposição seja criada. Esse documento irá incluir normalmente opiniões preliminares do IASB no projeto;
- Estabelecer grupos consultivos ou outros tipos de grupos de consulta especializados;
- Efetuar audiências públicas; e
- Executar o trabalho em campo.

A prestação de contas é demonstrada através desses meios como análise de efeitos e as bases para conclusões (e opiniões divergentes) que acompanham um IFRS.

¹ Esse item não foi incluído no estatuto da Fundação IFRS no momento da publicação. O ASAF foi estabelecido em março de 2013. O ASAF será consultado nos principais projetos do IASB.

Informações de contato do IASB

International Accounting Standards Board

Sede Internacional

30 Cannon Street, Londres EC4M 6XH, Reino Unido

Tel.: +44-20-7246-6410

Fax: +44-20-7246-6411

E-mail: info@ifrs.org

Website: www.ifrs.org

Escritório Ásia-Oceania

Otemachi Financial City- South Tower 5F, 1-9-7- Otemachi-Tokyo

100-0004- Japan

Tel: +81(0)3 5205 7281

Fax: +81(0)3 5205-7287

E-mail: asiaoceania@ifrs.org

Departamento comercial de publicações:

Tel.: +44-20-7332-2730

Fax: +44-20-7332-2749

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

E-mail: publications@ifrs.org

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

Obtendo pronunciamentos e publicações do IASB

Os pronunciamentos e publicações do IASB podem ser adquiridos em formato impresso ou eletrônico por meio do site do IASB (www.ifrs.org). As IFRSs (incluindo orientações de aplicação obrigatória, mas não diretrizes de implantação ou bases para conclusões) estão disponíveis em seu site para download gratuito. A norma IFRS para PMEs completa, incluindo seu guia de implementação e bases para conclusões, também está disponível gratuitamente. Documentos de discussão e minutas para exposição podem ser baixados do site do IASB gratuitamente.

Histórico do IASB

1973 Acordo de constituição do IASC celebrado pelos representantes dos órgãos de classe de contabilidade na Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido/Irlanda e Estados Unidos. Comitês Diretores nomeados para os primeiros três projetos do IASC.

1975 Primeiras normas da IAS em versões finais publicados: IAS 1 (1975) Divulgação de Políticas Contábeis e IAS 2 (1975) – Avaliação e Apresentação de Estoques no Contexto do Sistema de Custo Histórico.

1982 O número de curadores do IASC aumenta para 17, incluindo membros de 13 países nomeados pelo Conselho da Federação Internacional de Contadores (IFAC) e até quatro representantes de organismos envolvidos na emissão de relatórios financeiros. O IFAC reconhece o IASC como o órgão global para definição de padrões contábeis.

1989 A Federação Europeia de Contabilidade (FEE) apoia a harmonização internacional e um maior envolvimento dos países europeus no IASC. O IFAC adota uma orientação para o setor público que requer a adoção das IASs e IFRSs pelas empresas estatais.

1994 Estabelecimento do Conselho Consultivo do IASC, com responsabilidade de fiscalização e financeira.

1995 A Comissão Europeia apoia o acordo entre o IASC e a IOSCO para conclusão das normas-base e decide que os padrões IAS devem ser cumpridos pelas multinacionais que integram a UE.

1997 É constituído o SIC, com 12 membros com direito a voto. Sua missão é desenvolver interpretações da IAS para aprovação final pelo IASC.

É formado o Grupo de Trabalho Estratégico para fazer recomendações com relação à futura estrutura e funcionamento do IASC.

1998 O número de membros do IFAC/IASC aumenta para 140 órgãos de contabilidade em 101 países.

O IASC conclui as normas-base com a aprovação da IAS 39.

1999 Os Ministros das Finanças do G7 e o Fundo Monetário Internacional pedem apoio para que a IAS “fortaleça a arquitetura financeira internacional”.

O Conselho do IASC aprova por unanimidade a reestruturação para um Conselho de 14 membros (12 em tempo integral), subordinado a um conselho de curadores independente.

2000 A IOSCO recomenda aos seus membros que permitam a emissores multinacionais o uso das normas do IASC em ofertas e listagem em bolsas internacionais.

É instalado um Comitê de Nomeação ad hoc, presidido pelo presidente da SEC, Arthur Levitt, para nomear os curadores que irão fiscalizar a nova Estrutura do IASB.

Os órgãos membros do IASC aprovam a sua reestruturação e o novo Estatuto.

O comitê de nomeação anuncia os primeiros curadores.

Os curadores nomeiam David Tweedie (presidente do Conselho de Normas Contábeis do Reino Unido) como o primeiro Presidente do Conselho Internacional de Normas Contábeis reestruturado.

2001 Anúncio dos membros e do novo nome do IASB. É constituída a Fundação IASC. Em 1º de abril de 2001, o novo IASB assume as suas responsabilidades de definição de normas do IASC. Os atuais padrões IAS e SIC são adotados pelo IASB.

O IASB reúne os presidentes de seus oito órgãos nacionais de contabilidade para iniciar a coordenação de agendas e a definição dos objetivos de convergência.

2002 O SIC é renomeado como IFRIC com a responsabilidade não só de interpretar os IASs e as IFRSs existentes, mas também de prestar orientações tempestivas sobre questões não abordadas em um IAS ou IFRS.

A Europa passa a exigir a adoção das IFRSs pelas companhias abertas a partir de 2005.

O IASB e o FASB publicam um acordo conjunto sobre a convergência.

2003 Primeira IFRS em versão final e primeira Minuta de Interpretação do IFRIC publicada.

2004 Início das transmissões das reuniões do IASB pela Internet.

2005 Mudanças estatutárias.

Reuniões de grupos de trabalho abertas ao público.

2006 IASB e FASB atualizam o acordo sobre convergência.

Pronunciamento do IASB sobre relações de trabalho com outros órgãos reguladores.

2007 Expansão do IFRIC de 12 para 14 membros.

Proposta do IASB para uma norma específica de IFRS para PMEs.

2008 A resposta do IASB à crise financeira global inclui novas orientações sobre mensuração ao valor justo, aceleração das alterações à IAS 39, aceleração de projetos sobre mensuração ao valor justo e consolidação, divulgações melhoradas de instrumentos financeiros e estabelecimento de dois grupos de consultoria especializada.

2009 O número de membros do IASB aumenta para 16 (incluindo no máximo três membros em tempo parcial). O número de representantes por área geográfica é estabelecido.

A Fundação IASC constitui um Conselho de Monitoramento de autoridades públicas.

A resposta à crise financeira global continua, com projetos para a substituição da IAS 39, incluindo a mensuração das perdas de empréstimos.

2011 Hans Hoogervorst assume a Presidência do IASB substituindo o Sir David Tweedie.

IASB requisita posição sobre a sua primeira agenda consultiva trienal.

2012 Relatório estratégico dos conselheiros, "IFRS como a Norma Global: Estabelecendo uma estratégia para a segunda década da Fundação", é emitido.

IASB e o FASB estabelecem um novo objetivo de complementação dos projetos de conversão relevantes remanescentes para o primeiro semestre de 2013 em seu relatório para o G20.

Os conselheiros completam a revisão de efetividade e eficiência do Comitê de Interpretação das IFRSs (IFRIC).

IFRSF emite convite para comentários sobre o novo processo formal a ser seguido pelo IASB e IFRIC, assim como o Comitê de supervisão do processo formal (DPOC) da IFRSF.

O primeiro escritório internacional localizado fora de Londres foi aberto em Tóquio.

2013 O IASB estabelece o Accounting Standards Advisory Forum (ASAF), que teve sua primeira reunião em abril. O ASAF geralmente se reúne quatro vezes por ano e tem o objetivo de apoiar a Fundação IFRS.

A Fundação IFRS publica perfis por país/jurisdição para traçar o progresso em direção a padrões globais de contabilidade.

IASB forma um novo grupo de iniciativa de divulgações (*disclosure*).

A IOSCO e a Fundação IFRS acordam um conjunto de protocolos para melhorar a consistência na implementação das IFRSs.

2014¹ IASB cria o IFRS Taxonomy Consultative Group (Grupo Consultivo de Taxonomia de IFRS). O grupo substitui o Conselho Consultivo XBRL (XAC) e a Equipe de Revisão de Qualidade XBRL (XQRT). O Grupo Consultivo de Taxonomia de IFRS será composto de 16 a 20 membros, incluindo um Presidente e um Vice-Presidente. O IVSC e a Fundação IFRS anunciaram que as duas organizações irão aprofundar a sua cooperação no desenvolvimento das IFRSs e das International Valuation Standards (IVS) (Normas Internacionais de Avaliação). O foco principal da declaração de protocolos é a coordenação na mensuração do valor justo.

¹ até julho de 2014

Adoção das IFRSs no Brasil

Como parte do processo de harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade iniciado em 2008 e regulamentação das práticas contábeis alteradas a partir da edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 (conversão em lei da Medida Provisória nº 449/08), (i) em 2008, 14 pronunciamentos, 1 norma sobre a estrutura conceitual básica e 1 orientação técnica foram editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e aprovados por Deliberações da CVM e Resoluções do CFC; (ii) em 2009, o CPC editou mais 27 pronunciamentos, 2 orientações técnicas e 12 interpretações técnicas, que foram aprovados por Deliberações da CVM e Resoluções do CFC; (iii) foi editado também o CPC PME, contendo as práticas contábeis que podem ser optadas por entidades consideradas como de pequeno e médio portes, desde que não sejam companhias abertas, emitentes de títulos de dívida negociados no mercado e que não sejam sociedades de grande porte de acordo com a definição contida na Lei nº 11.638/07; (iv) em 2010, o CPC editou um novo pronunciamento, diversas revisões em pronunciamentos emitidos, duas orientações técnicas e quatro interpretações técnicas.

Conforme aprovação pela CVM e CFC, (i) os pronunciamentos editados em 2008 (com exceção do CPC 11 que trata de contratos de seguros e aplicável para seguradoras, que não derivou de uma mudança específica de prática contábil introduzida pela Lei no 11.638/07 e, portanto, entra em vigor a partir de janeiro de 2010), por endereçarem assuntos que já constavam das alterações introduzidas pela Lei no 11.638/07 e MP no 449/08 (posteriormente convertida na Lei no 11.941/09), que estavam em vigor 2008, tiveram que ser aplicados no próprio exercício de 2008; (ii) os pronunciamentos contábeis, as orientações técnicas e as interpretações técnicas editados em 2009 e 2010 são de aplicação obrigatória para os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010.

Para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil – BC, com exceção dos CPCs 01, 03, 05, 10, 24 e 25, que foram aprovados por meio de Resoluções do Conselho Monetário Nacional, os demais CPCs ainda não foram aprovados pelo BC e, portanto, ainda não são aplicáveis. Embora, os impactos nos livros estatutários foram limitados pelos CPCs 01, 03, 05, 10, 24 e 25 aprovados pelo BC, o Banco Central por meio da Resolução no 3.786/09, requer que as instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, constituídas sob a forma de companhia aberta ou que sejam obrigadas a constituir comitê de auditoria no termos da regulamentação em vigor, bem como a instituição constituída sob a forma de companhia fechada, líder de conglomerado integrado por instituição constituída sob a forma de companhia aberta, a elaboração e a divulgação anual de demonstrações contábeis consolidadas com base no padrão contábil internacional emitido pelo IASB, traduzidos para a língua portuguesa por entidade brasileira credenciada pela Fundação IASC. As instituições financeiras também devem observar outras regulamentações relacionadas (Circular no 3.472/09 e Carta-circular no 3435/10).

Conforme constou da Deliberação CVM no 603/09 e da Resolução CFC no 1.269/09, as entidades poderiam adotar antecipadamente, nas demonstrações financeiras de 2009, os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, aprovados pela CVM e pelo CFC, com vigência para os exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, desde que sejam aplicados na sua totalidade e estendidos, ainda, às demonstrações financeiras de 2008 apresentadas, para fins comparativos, em conjunto com as demonstrações de 2009.

Outro passo importante com relação ao processo de adoção do IFRS no Brasil, refere-se à assinatura do Memorando de Entendimento entre o IASB, o CFC e o CPC (janeiro de 2010) onde assegura-se que o CPC continuará a emitir as normas brasileiras de contabilidade com base nas normas emitidas pelo IASB.

Abaixo segue quadro contendo os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações editados pelo CPC e a respectiva referência para as IFRSs e IASs. Deve ser observado que as algumas das opções que constam nas IFRSs conforme emitidas pelo IASB foram eliminadas para aplicação no Brasil, portanto, é indispensável o conhecimento aprofundado das regras brasileiras em cada situação.

Pronunciamentos Técnicos

Editados em 2008:

CPC	IFRS	Assunto
CPC 00 (R1)	Framework	Estrutura Conceitual Para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro
CPC 01 (R1)	IAS 36	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
CPC 02 (R2)	IAS 21	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
CPC 03 (R2)	IAS 7	Demonstração dos Fluxos de Caixa
CPC 04 (R1)	IAS 38	Ativo Intangível
CPC 05 (R1)	IAS 24	Divulgação sobre Partes Relacionadas
CPC 06 (R1)	IAS 17	Operações de Arrendamento Mercantil
CPC 07 (R1)	IAS 20	Subvenção e Assistência Governamentais
CPC 08 (R1)	IAS 39 (partes)	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários
CPC 09	Não aplicável	Demonstração do Valor Adicionado
CPC 10 (R1)	IFRS 2	Pagamento Baseado em Ações
CPC 11	IFRS 4	Contratos de Seguro
CPC 12	Não aplicável	Ajuste a Valor Presente
CPC 13	Não aplicável	Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08
CPC 14 ⁽¹⁾	Não aplicável	Instrumentos Financeiros – Fase I

(1) Este pronunciamento foi atualizado e corresponde a Orientação OCPC 03, deixando de ter aplicabilidade após a adoção do CPC 38, CPC 39 e CPC 40.

Editados em 2009:

CPC	IFRS	Assunto
CPC 15 (R1)	IFRS 3	Combinação de negócios
CPC 16 (R1)	IAS 2	Estoques
CPC 17 (R1)	IAS 11	Contratos de Construção
CPC 18 (R2)	IAS 28	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto
CPC 19 (R2)	IAS 31	Negócios em Conjunto
CPC 20 (R1)	IAS 23	Custos de Empréstimos
CPC 21 (R1)	IAS 34	Demonstração Intermediária
CPC 22	IFRS 8	Informações por Segmento
CPC 23	IAS 8	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas Contábeis e Retificação de Erros
CPC 24	IAS 10	Evento Subsequente
CPC 25	IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
CPC 26 (R1)	IAS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
CPC 27	IAS 16	Ativo Imobilizado
CPC 28	IAS 40	Propriedade para Investimento
CPC 29	IAS 41	Ativo Biológico e Produto Agrícola
CPC 30 (R1)	IAS 18	Receitas
CPC 31	IFRS 5	Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada
CPC 32	IAS 12	Tributos sobre o Lucro
CPC 33 (R1)	IAS 19	Benefícios a empregados
CPC 34 ⁽²⁾	IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recurso Mineral
CPC 35 (R2)	IAS 27	Demonstrações Separadas
CPC 36 (R3)	IFRS 10	Demonstrações Consolidadas
CPC 37 (R1)	IFRS 1	Adoção Inicial das IFRSs
CPC 38	IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
CPC 39	IAS 32	Instrumentos Financeiros: Apresentação
CPC 40 (R1)	IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
CPC 42 ⁽²⁾	IAS 29	Contabilidade e Evidenciação em Economia Hiperinflacionária
CPC 43 (R1)	IFRS 1	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40
CPC PME (R1)	IFRS-SME	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

(2) Aguardando revisão do IASB.

Editados em 2010:

CPC	IFRS	Assunto
CPC 41	IAS 33	Resultado por ação

Editados em 2011:

OCPC	IFRS	Assunto
CPC 44	Não aplicável	Demonstrações combinadas

Editados em 2012:

OCPC	IFRS	Assunto
CPC 45	IFRS 12	Divulgação de Participações em Outras Entidades

Orientações Técnicas

Editada em 2008:

CPC	IFRS	Assunto
OCPC 01 (R1)	Não aplicável	Entidades de Incorporação Imobiliária

Editada em 2009:

CPC	IFRS	Assunto
OCPC 02	Não aplicável	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008
OCPC 03	Não aplicável	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação – CPC 14 (R1)

Editados em 2010:

CPC	IFRS	Assunto
OCPC 04	Não aplicável	Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras
OCPC 05	Não aplicável	Contratos de Concessão

Editados em 2011:

OCPC	IFRS	Assunto
OCPC 06	Não aplicável	Apresentação de Informações Financeiras <i>Pro Forma</i>

Interpretações Técnicas

Editadas em 2009:

CPC	IFRS	Assunto
ICPC 01 (R1)	IFRIC 12	Contratos de Concessão
ICPC 02	IFRIC 15	Contrato de Construção do Setor Imobiliário
ICPC 03	IFRIC 4, SIC 15 e SIC 27	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento
ICPC 04 ⁽³⁾	Não Aplicável	Alcance do Pronunciamento Técnico 10 – Pagamento Baseado em Ações
ICPC 05 ⁽³⁾	Não Aplicável	Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de ações do Grupo e em Tesouraria
ICPC 06	IFRIC 16	<i>Hedge</i> de Investimento Líquido em operação no Exterior
ICPC 07	IFRIC 17	Distribuição de Lucros in Natura
ICPC 08 (R1)	Não Aplicável	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos
ICPC 09 (R1)	Não Aplicável	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial.
ICPC 10	Não Aplicável	Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43
ICPC 11	IFRIC 18	Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes
ICPC 12	IFRIC 1	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares.

(3) O texto desta interpretação está contido no Pronunciamento CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações.

Editados em 2010:

CPC	IFRS	Assunto
ICPC 13	IFRIC 5	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental
ICPC 14	IFRIC 2	Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
ICPC 15	IFRIC 6	Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico – Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos
ICPC 16	IFRIC 19	Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais

Editados em 2011:

CPC	IFRS	Assunto
ICPC 17	IFRIC 12	Contratos de Concessão: Evidenciação

Editados em 2013:

CPC	IFRS	Assunto
ICPC 18	IFRIC 20	Custos de Remoção de Estéril (<i>Stripping Costs</i>) de Mina de Superfície na Fase de Produção

Editados em 2014:

CPC	IFRS	Assunto
ICPC 19	IFRIC 21	Tributos
ICPC 20	IFRIC 14	Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio (Funding) Mínimo e sua Interação

IFRS para pequenas e médias empresas

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 do 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.

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”.

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.

Adoção das IFRSs no mundo

As IFRSs atualmente são utilizadas amplamente em todo o mundo como base para a preparação de relatórios financeiros.

A Deloitte mantém um resumo atualizado da adoção das IFRSs em todo o mundo no IAS Plus em:

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

A Fundação IFRS publica perfis jurisdicionais individuais que podem ser encontradas em:

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

Adoção das IFRSs na Europa

Regulamentação Contábil Europeia

Empresas listadas: para implementar a “estratégia de divulgação de Informações financeiras” adotada pela Comissão Europeia (CE) em junho de 2000, a União Europeia (UE) aprovou em 2002 uma Regulamentação das Normas Contábeis Internacionais (*IAS Regulation*) exigindo que todas as companhias abertas da UE listadas em mercados regulamentados (cerca de 8.000 companhias no total) adotassem as IFRSs na elaboração de suas demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2005. A obrigatoriedade de elaboração em conformidade com as IFRSs aplica-se não somente aos 28 estados-membros da UE, mas também aos três países do Espaço Econômico Europeu (EEE). A maioria das grandes empresas da Suíça (não membros da UE ou da EEE) também adota as IFRSs.

Empresas não localizadas na UE e que são listadas em mercados regulados da UE devem arquivar demonstrações financeiras elaboradas com base nas IFRSs conforme adotadas pela UE, as IFRSs emitidas pelo IASB ou princípios contábeis designados pela CE como equivalentes às IFRSs. Isto inclui as companhias de jurisdições que adotaram as IFRSs como sua prática contábil local, desde que essas companhias declarem total cumprimento às IFRSs em suas demonstrações financeiras auditadas.

Empresas não listadas e demonstrações financeiras separadas: os estados-membros da UE podem também estender a exigência de adoção das IFRSs às empresas não listadas e demonstrações financeiras separadas. Quase todos os estados-membros permitem que algumas ou todas as empresas não listadas em bolsa utilizem as IFRSs em suas demonstrações financeiras consolidadas, e algumas permitem o uso de demonstrações financeiras separadas.

Endosso das IFRSs para adoção na Europa

Nos termos da Regulamentação das Normas Contábeis Internacionais da UE, as IFRSs devem ser endossadas individualmente para que possam ser adotadas na Europa. O processo de endosso inclui os seguintes passos:

- Tradução das IFRSs para todos os idiomas europeus pela UE;
- O Grupo Consultivo Europeu sobre Informações Financeiras (EFRAG) apresenta suas opiniões em relação ao endosso à CE;
- O Comitê Regulador de Contabilidade da CE (ARC – Accounting Regulatory Committee) emite recomendações sobre o endosso; e
- Apresentação de proposta de endosso, encaminhada pela CE ao Parlamento Europeu e ao Conselho da UE que não devem ser opor ao endosso (ou em alguns casos devem aprovar o endosso) em até 3 meses, caso contrário a proposta será devolvida à CE para maiores considerações.

Ao final de dezembro de 2014, a UE aprovou todas as IFRSs e todas as interpretações, com exceção à:

- IFRS 9 Instrumentos Financeiros;
- IFRS 14 Contas Regulatórias Diferidas;
- IFRS 15 Receitas de Contratos com Clientes;
- Alterações nas IFRSs 10, 12 e IAS 28: Investimentos – aplicando as exceções de consolidação;
- Alterações na IAS 1: Divulgações;
- Melhoria anual das IFRSs 2012-2014;
- Alterações nas IFRS 10 e IAS 28: Venda ou contribuição de ativos entre o investidor e sua investida ou empreendimento em conjunto;
- Alterações na IAS 27: Método de equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras separadas;
- Alterações na IAS 16 e IAS 41: Plantas Produtivas
- Alterações na IAS 16 e IAS 38: Esclarecimento sobre os métodos aceitáveis de depreciação e amortização;
- Alterações na IFRS 11: Contabilização para aquisições de participações em operações em conjunto;
- Alterações na IAS 19: Contribuições dos empregados;
- Melhorias anuais às IFRSs 2010-2012.

Fiscalização das IFRSs na Europa

Os mercados de capitais europeus são regulamentados por cada Estado-Membro. Entretanto, desde 1º de janeiro de 2011, as autoridades no nível da UE são responsáveis por assegurar que regras aplicáveis ao setor financeiro sejam adequadamente implementadas com o objetivo de preservar a estabilidade financeira, assegurar a confiança no sistema financeiro europeu como um todo e proteger os consumidores dos serviços financeiros.

Essas autoridades são a Autoridade Bancária Europeia (EBA), a Autoridade Europeia de Valores Mobiliários e dos Mercados da Europa (ESMA) e a Autoridade Europeia para Seguros e Pensões Complementares (EIOPA). O Parlamento Europeu e o Conselho delegaram poderes às autoridades, como por exemplo, a emissão de minutas de regulamentação técnica em suas áreas de competência que, após seguir uma série de procedimentos, podem ser endossadas pela CE para serem usadas em toda a UE. A CE precisa encaminhar todas as propostas de regulamentação técnica para o Parlamento Europeu e para o Conselho e deve se reportar em vários momentos ao longo do processo de endosso. As autoridades são também capazes de sobrepor decisões nacionais que não estão de acordo com as regulamentações da UE.

O Comitê Europeu de Risco Sistêmico (ESRB) monitora e avalia as ameaças potenciais à estabilidade financeira que decorrem de desenvolvimentos macroeconômicos ou de desenvolvimentos no sistema financeiro como um todo.

A regulamentação para toda a UE inclui:

- Normas adotadas pelo Comitê dos Órgãos Reguladores Europeus de Valores Mobiliários (CESR), um consórcio de reguladores nacionais (o predecessor do ESMA). A Norma nº 1 – Aplicação das Normas de Informações Financeiras na Europa prevê 21 princípios de alto padrão que os Estados-Membros da UE devem adotar na aplicação das IFRSs. A Norma nº 2 – Coordenação das Atividades de Aplicação propõe diretrizes para a implementação da Norma nº 1. Essas normas continuam em vigor;
- A Diretiva sobre Auditoria Estatutária de Contas Anuais e Consolidadas, que foi editada em setembro de 2006. A nova Diretiva substitui a 8a Diretiva e alterou a 4a e a 7a Diretivas. Entre outras coisas, a Diretiva adotou as Normas Internacionais de Auditoria em toda a UE e exigiu que os Estados-Membros constituíssem órgãos de supervisão de auditores;
- A Diretiva de Transparência estabeleceu um regime comum de divulgação financeira em toda a UE para os emissores de valores mobiliários listados;
- Alterações das Diretivas da UE que estabelecem a responsabilidade coletiva dos membros do Conselho pelas demonstrações financeiras das companhias; e
- A Diretiva de Contabilidade publicada em junho de 2013 visa simplificar os requerimentos contábeis para pequenas empresas e melhorar a clareza e comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas na União Europeia.

Em janeiro de 2011, a Comissão Europeia, em sua primeira decisão, reconheceu a equivalência dos sistemas de supervisão de auditorias em 10 países. Essa decisão facilita a cooperação entre os Estados-Membros e os outros países que tiveram seus sistemas de supervisão considerados equivalentes e eles podem confiar mutuamente nas inspeções de firmas de auditoria. Os países avaliados como equivalentes são Austrália, Canadá, China, Croácia (até então um Estado de Adesão, agora um Estado-Membro da EU), Japão, Cingapura, África do Sul, Coreia do Sul, Suíça e Estados Unidos.

Adoção das IFRSs nos Estados Unidos

Reconhecimento das IFRSs pela SEC

Desde novembro de 2007, a SEC permite que emissores estrangeiros (*foreign private issuers*) apresentem suas demonstrações financeiras com base nas IFRSs conforme emitidas pelo IASB, sem necessidade de apresentar a reconciliação dos valores destas demonstrações financeiras com os do US GAAP.

Além disso, a SEC tem explorado como incorporar as IFRSs para o sistema de relatórios financeiros para emissores norte-americanos. A SEC emitiu diversos documentos de consulta, incluindo um “Relatório Conceitual” (agosto de 2007), e uma proposta de roteiro das IFRS (novembro de 2008).

Em fevereiro de 2010, a SEC publicou uma Declaração de Apoio à Convergência e Normas Contábeis Globais, onde orienta a sua equipe a desenvolver e executar um “Plano de Trabalho” com o objetivo de capacitar a SEC a tomar uma decisão com relação à incorporação das IFRSs no sistema de divulgação financeira para emissores norte-americanos. Como parte do plano de trabalho, a SEC emitiu alguns estudos: “Uma possível metodologia de incorporação (Maio de 2011)”, “Comparação entre o USGAAP e IFRS” e “Uma análise da prática IFRS” (ambas em novembro de 2011).

Em julho de 2012 emitiu seu relatório de estudo final “Plano de trabalho para consideração da incorporação das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros no Sistema de Relatórios Financeiros para emissores norte-americanos”. O relatório final não incluiu qualquer recomendação para a Comissão.

Em fevereiro de 2014, a SEC publicou uma versão preliminar do Plano Estratégico para o período 2014-2018. Como em planos estratégicos anteriores, convergência mundial das normas contábeis e a globalização dos mercados de capitais são notadas entre as iniciativas destinadas a apoiar os objetivos estratégicos principais, desta vez, porém, sem mencionar expressamente o programa de convergência IASB/FASB ou uma possível adoção das IFRSs.

Até Julho de 2014 a SEC não sinalizou quando poderia realizar uma decisão sobre quando (e como) as IFRSs deveriam ser incorporadas dentro do sistema de relatório financeiro norte-americano.

Adoção das IFRSs no Canadá

Entidades Emissoras (exceto emissores registrados na SEC e emissores estrangeiros – veja abaixo) que apresentarem suas demonstrações financeiras no Canadá, de acordo com os requerimentos de divulgação contínua das regras aplicáveis de valores mobiliários, são obrigadas a preparar suas demonstrações de financeiras de acordo com o GAAP canadense aplicável às entidades de capital aberto (IFRSs).

Para emissores SEC, as entidades que têm uma classe de valores mobiliários registrados de acordo com a seção 12 da Securities Exchange Act of 1934, ou que apresentam relatórios de acordo com a seção 15 (d) da mesma norma, a apresentação de suas demonstrações financeiras no Canadá pode ser feita de acordo com o US GAAP.

Emissores estrangeiros, constituídos ou organizados sob as leis de uma jurisdição estrangeira, podem preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com (a) as IFRSs, (b) o US GAAP (se for um emissor estrangeiro listado na SEC), (c) os princípios de contabilidade que atenderem as exigências de divulgação para emissores privados estrangeiros conforme estabelecido na Securities Exchange Act of 1934, ou (d) os princípios de contabilidade que atenderem aos requisitos da jurisdição estrangeira a qual o emissor está sujeito, se o emitente é um emissor estrangeiro designado.

As companhias de investimento foram requeridas a adotar as IFRSs em 1º de janeiro de 2014. A adoção obrigatória das IFRSs foi adiada para entidades de atividades com tarifas reguladas até 1º de janeiro de 2015. Entidades sem fins lucrativos, do setor público, planos de pensão e contas segregadas das empresas de seguro de vida estão excluídas e não estão obrigadas a adotar as IFRSs.

Adoção das IFRSs na América

Quase todos os países da América do Sul exigem ou permitem as IFRSs (ou estão em processo de introdução de tais requisitos) como base para a preparação das demonstrações financeiras. A Argentina adotou as IFRSs para todas as empresas listadas a partir de 2012 (exceto bancos e seguradoras, que continuam a aplicar exigências locais). Em março de 2014, o Banco Central Argentino anunciou que irá convergir as normas contábeis para os bancos com as IFRSs e que as novas normas terão de ser aplicadas a partir de 2018. O Chile adotou as IFRSs para todas as empresas de interesse público em 2012. As IFRSs foram adotadas no México para todas as entidades listadas, exceto para bancos e seguradoras que aplicam as normas mexicanas de relatório financeiro (MFRS). Um projeto de convergência está em andamento para eliminar as diferenças entre MFRS e IFRSs. A Colômbia adotou as IFRSs para as entidades de capital aberto e entidades de interesse público a partir de 2015. IFRSs já são exigidas em vários outros países da América Latina e do Caribe.

Adoção das IFRSs na Ásia-Pacífico

Adoção das IFRSs no Japão

O Conselho de Normas Contábeis do Japão (ASBJ – Accounting Standard Board), tem trabalhado com o IASB para convergir as normas contábeis sob o memorando de entendimento de agosto de 2007, conhecido como o “Acordo de Tokio” entre as duas organizações. Em junho de 2011 o IASB e ASBJ anunciaram em conjunto que os dois órgãos tiveram bons progressos e concordaram em continuar o esforço para a convergência.

Embora a convergência esteja em processo, em dezembro de 2009, a Agência de Serviços Financeiros do Japão anunciou que certas companhias listadas que atendem a critérios específicos foram permitidas a adotarem as IFRSs nas demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2010. Desde aquela época, as adoções voluntárias (quando permitidas) das IFRSs vêm aumentando para cerca de 20 das 3,6 mil empresas listadas nas bolsas de valores do Japão. Esta tendência deverá manter-se, em particular, entre as grandes empresas com capitalização significativa de mercado e operações internacionais.

Em junho de 2013, o Conselho de Contabilidade de Negócios do Japão emitiu um relatório recomendando algumas iniciativas para aumentar ainda mais a aplicação voluntária das IFRS no Japão. Tais iniciativas, incluindo a flexibilização dos requerimentos de elegibilidade para usar as IFRS voluntariamente, deverão ser refletidas nos regulamentos relevantes no Japão em seu devido tempo.

Em outubro de 2013, a Agência de Serviços Financeiros do Japão (FSA) lançou regulamentos revisados que aumentam o número de empresas japonesas que podem voluntariamente adotar as IFRSs conforme designado pela FSA, que atualmente é idêntico as IFRSs emitidas pelo IASB. Os regulamentos entram em vigor imediatamente e permitem que empresas listadas japonesas e aquelas que vão solicitar registro possam adotar as IFRSs conforme designadas pela FSA em suas demonstrações financeiras consolidadas, de forma voluntária, se estabelecerem processos internos para garantir a apropriada preparação de acordo com essas IFRSs, com diretores ou funcionários que tenham conhecimento suficiente do assunto.

Uso das IFRSs em outros países da Ásia-Pacífico

Requerimento para uso das IFRSs como princípios contábeis locais

A Mongólia exige a adoção das IFRSs por todas as companhias listadas.

Todas as normas contábeis locais são praticamente idênticas às IFRSs

Os padrões estão sendo adotados na Austrália, em Hong Kong, na Coreia (em vigor em 2011), na Malásia, na Nova Zelândia e no Sri Lanka (em vigor em 2011). As datas de entrada em vigor e as regras de transição podem ser diferentes das IFRSs, conforme emitido pelo IASB.

Quase todas as normas contábeis são praticamente idênticas às IFRSs

As Filipinas e a Cingapura adotaram a maioria das IFRSs, com algumas modificações significativas.

Alguns princípios locais são parecidos com as IFRSs

A Índia, o Paquistão e a Tailândia adotaram determinadas IFRSs, mas existem diferenças significativas em outras normas nacionais e existem atrasos para adoção de IFRSs novas ou modificadas.

IFRSs levadas em consideração no desenvolvimento das normas locais

A IFRS está considerando os diferentes graus na Indonésia, em Taiwan e no Vietnã.

Em fevereiro de 2006 a China adotou as Normas Chinesas de Contabilidade para Empresas de Negócios (ASBE) que são geralmente consistentes com as IFRSs, com poucas exceções.

Em maio de 2009, a Comissão de Supervisão Financeira (FSC) de Taiwan anunciou o seu roteiro para a completa adoção das IFRSs em duas fases a partir de 2013. A adoção antecipada é permitida para certas empresas a partir de 2012.

Algumas empresas listadas podem adotar as IFRSs

Hong Kong (empresas com operações em Hong Kong, mas estabelecidas em outro país), Laos e Mianmar permitem a utilização das IFRSs para algumas empresas nacionais listadas.

Pronunciamentos recentes

Aplicáveis a exercícios findos em 31 de dezembro de 2014

Melhorias às Normas

IFRS 10	Entidades de investimento
IFRS 12	Entidades de investimento
IAS 27	Entidades de investimento
IAS 32	Compensação de Ativos e Passivos Financeiros
IAS 36	Divulgações do Valor Recuperável de Ativos Não Financeiros
IAS 39	Novação de Derivativos e Continuação da Contabilização de “Hedge”

Novas Interpretações

IFRIC 21	Tributos
----------	----------

Disponíveis para aplicação antecipada para exercícios findos em 31 de dezembro de 2014

Nota: As disposições transitórias são complexas e há interdependência entre as Normas. Veja as Normas e Interpretações para mais detalhes. As disposições transitórias estão realçadas abaixo para as novas normas e alterações de normas aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 2014 ou em períodos posteriores.

Normas novas e alterações		Aplicáveis para exercícios com início em ou após
IFRS 1	Isenções dos requerimentos de reapresentação das informações comparativas para a IFRS 9	Quando da adoção da IFRS 9
IFRS 7	Instrumentos Financeiros: evidenciação (divulgações adicionais de contabilização de "hedge" devido a inclusão do capítulo de contabilização de "hedge" na IFRS 9)	Quando da adoção da IFRS 9
IFRS 9	Instrumentos financeiros	1º de janeiro de 2018
IFRS 10	Demonstrações Financeiras Consolidadas (alterações para clarificar a contabilização da perda de controle de uma controlada quando a controlada não representa um negócio)	1º de janeiro de 2016
IFRS 11	Negócios em Conjunto (alterações para clarificar a aquisição de participação em uma operação controlada em conjunto quando esta operação representa um negócio)	1º de janeiro de 2016
IFRS 14	Contas Regulatórias Diferidas	Para adotantes iniciais com exercício social iniciado em ou após 1º de janeiro de 2016
IFRS 15	Receita de Contratos com Clientes	1º de janeiro de 2017
IAS 16 & IAS 38	Esclarecimentos sobre os Métodos Aceitáveis de depreciação e amortização	1º de janeiro de 2016
IAS 19	Benefícios a Empregados (alterações para clarificar os requerimentos relativos a como as contribuições de empregados ou terceiros que estão relacionadas com o serviço prestado devem ser atribuídas ao período do serviço)	1º de julho de 2014
IAS 28	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (alterações para clarificar a contabilização da perda de controle de uma controlada quando a controlada não representa um negócio)	1º de janeiro de 2016
IAS 39	Instrumento Financeiro: reconhecimento e mensuração (alteração sobre a contabilização de "hedge")	Quando da adoção da IFRS 9
Diversos	Melhorias às IFRSs: ciclo de 2010-2012	1º de julho de 2014
	Melhorias às IFRSs: ciclo de 2011-2013	1º de julho de 2014
IAS 16&41	Alterações para clarificar a contabilização de plantas produtivas	1º de janeiro de 2016

Resumo das normas atuais e interpretações correspondentes

Apresentamos nas páginas 43 a 131 resumos de todas as Normas Internacionais de Relatório Financeiro divulgadas até 31 de julho de 2014, assim como o Prefácio para as IFRSs e a Estrutura Conceitual Para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro.

Esses resumos destinam-se à informação geral e não substituem a leitura na íntegra das Normas ou Interpretações.

A “Data de vigência” significa a data de vigência da última revisão completa da Norma ou Interpretação, não necessariamente da emissão original.

Prefácio às Normas Internacionais de Relatório Financeiro

Adoção

Adotada pelo IASB em maio de 2002, alterada em 2007, 2008 e 2010.

Resumo

Abrange, entre outros temas:

- os objetivos do IASB;
- o escopo das IFRSs;
- o processo formal de desenvolvimento de Normas;
- mesmo status de parágrafos em “negrito” e em “cinza”;
- política sobre datas de vigência; e
- uso do inglês como idioma oficial.

Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro

Adoção

Aprovado pelo Conselho IASC em abril de 1989.
Adotado pelo IASB em abril de 2001.
A Estrutura Conceitual está em processo de revisão.
Em setembro de 2010 o IASB emitiu o Capítulo 1 – *O objetivo do Relatório Financeiro para fins gerais* e o Capítulo 3 – *Características qualitativas das informações financeiras úteis*.

Resumo

- Define o objetivo do relatório financeiro para fins gerais.
- O objetivo é fornecer informações financeiras sobre o relatório da entidade que sejam úteis para investidores atuais e potenciais, financiadores e outros credores ao tomar decisões ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade.
- Identifica as características qualitativas que tornam úteis as informações financeiras no relatório financeiro. Para ser útil, a informação deve ser relevante e representar fidedignamente aquilo que se propõe a representar. A utilidade será maior se ela é comparável, verificável, tempestiva e compreensível.
- Define os elementos básicos das demonstrações financeiras e os critérios para o seu reconhecimento nessas demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados à posição financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados ao desempenho são receitas e despesas.
- Define o conceito de capital e manutenção de capital



EM CONSTRUÇÃO

O IASB reiniciou seu projeto sobre o desenvolvimento da Estrutura Conceitual. O projeto sobre a Estrutura Conceitual tem os seguintes focos: entidade de reporte, elementos sobre as demonstrações financeiras (incluindo reconhecimento e baixa), mensuração, apresentação e divulgação. O IASB publicou um documento de discussão endereçando esses pontos em Julho de 2013. O período para comentários encerrou em 14 de janeiro de 2014. Os comentários recebidos foram discutidos durante as atividades de março de 2014. O IASB espera emitir novas deliberações durante o primeiro trimestre de 2015.

IFRS 1 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Relatório Financeiro

Data de vigência A IFRS 1 (2008), publicada em novembro de 2008, substituiu a IFRS 1 de 2003. A IFRS 1 (2008) é aplicável para os primeiros relatórios financeiros em IFRS para períodos iniciados em ou após 1º de julho de 2009.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (dezembro de 2013) esclarecem o significado de “IFRSs vigentes” nas Bases de Conclusão.

Objetivo Estabelecer os procedimentos como base para a preparação de suas demonstrações financeiras para entidades que estiverem adotando as IFRSs pela primeira vez.

Resumo

Visão geral para empresas que adotam as IFRSs pela primeira vez (por meio de declaração de forma explícita e sem reservas) em suas demonstrações financeiras anuais para o exercício findo em 31 de dezembro de 2014:

- Escolher políticas contábeis com base nas normas das IFRSs em vigor em 31 de dezembro de 2014 (sendo a adoção antecipada das novas IFRS ainda não permitida).
- Elaborar no mínimo as demonstrações financeiras de 2014 e 2013 e reapresentar retrospectivamente a demonstração da posição financeira inicial aplicando as IFRSs em vigor em 31 de dezembro de 2014, exceto para os assuntos tratados em exceções específicas na IFRS 1:
 - A demonstração da posição financeira inicial é elaborada em 1º de janeiro de 2013 (mas pode anteceder essa data se a empresa decidir apresentar mais de um ano de informações comparativas com base nas IFRSs);
 - A demonstração da posição financeira inicial é apresentada nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs (portanto, três demonstrações da posição financeira); e
 - Se em 31 de dezembro de 2014 a entidade divulgar dados financeiros selecionados (mas não as demonstrações financeiras completas) com base nas IFRSs para os períodos anteriores a 2013, em complemento às demonstrações financeiras completas de 2013 e 2014, isso não muda o fato de sua primeira demonstração da posição financeira com base nas IFRSs a ser datada de 1º de janeiro de 2013.

Interpretações

Não há.

IFRS 2 Pagamentos Baseados em Ações

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (Dezembro de 2013), que alteram as definições de “condições de aquisição” e “condições de mercado”, e acrescentam as novas definições de “condição de desempenho” e “condição de serviço” (que anteriormente estavam incluídas na definição de condições de aquisição) são efetivas para pagamentos baseados em ações com a data de outorga em ou após 1º de julho de 2014, com adoção antecipada permitida.

Objetivo Definir a contabilização de transações em que uma entidade recebe ou adquire bens ou serviços pela entrega de seus instrumentos patrimoniais ou incorra em passivos cujos valores são baseados no preço das suas ações ou outros instrumentos patrimoniais.

Resumo

- Todas as transações envolvendo pagamentos baseados em ações são registradas nas demonstrações financeiras, com base em seus valores justos.
- A despesa é reconhecida quando os bens ou serviços recebidos são consumidos.
- A IFRS 2 também se aplica ao pagamento de transações baseadas em ações nas quais a entidade não pode identificar especificamente alguns ou todos os produtos os serviços recebidos.
- A IFRS 2 aplica-se a companhias abertas e fechadas. Entretanto, em raros casos quando o valor justo dos instrumentos patrimoniais de empresas não negociadas em bolsa não puder ser mensurado com segurança, os instrumentos serão avaliados pelos seus valores intrínsecos.

- Em princípio, as transações em que bens ou serviços são recebidos de terceiros (não empregados da entidade), como forma de pagamento por instrumentos patrimoniais da entidade, devem ser avaliadas pelo valor justo dos bens ou dos serviços recebidos. O valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos só será aplicado se o valor justo dos bens ou dos serviços recebidos não puder ser mensurado com segurança.
- Em transações com empregados e prestadores de serviços similares, a entidade deve avaliar o valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, uma vez que, normalmente não é possível estimar o valor justo dos serviços prestados pelo empregado.
- Em transações avaliadas pelo valor justo dos bens ou dos serviços recebidos, esse valor justo é apurado na data em que os bens ou os serviços são recebidos.
- O valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos deve ter como base os preços de mercado, quando disponíveis, e levar em conta os termos e as condições na qual estes instrumentos patrimoniais foram outorgados. Na ausência de preços de mercado, o valor justo é apurado por meio de modelos de avaliação. Tais modelos têm por finalidade determinar o preço na data de mensuração considerando que a transação fora realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou de outros interesses que não a essência da transação. A IFRS 2 não especifica o modelo de avaliação que deve ser utilizado.
- O valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos deve ter como base os preços de mercado, quando disponíveis, e levar em conta os termos e as condições na qual estes instrumentos patrimoniais foram outorgados. Na ausência de preços de mercado, o valor justo é apurado por meio de modelos de avaliação. Tais modelos têm por finalidade determinar o preço na data de mensuração considerando que a transação fora realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou de outros interesses que não a essência da transação. A IFRS 2 não especifica o modelo de avaliação que deve ser utilizado.

- Condições para aquisição são tanto condições de serviços ou condições de desempenho. As condições de serviço requerem que a contraparte complete um período de serviço especificado para a entidade. As condições de desempenho requerem o cumprimento de um período de serviço específico em adição às metas de desempenho especificadas. A meta de desempenho é definida por referência a (i) operações ou atividades (incluindo os de outra entidade do mesmo grupo), ou (ii) o preço dos instrumentos de capital próprio da entidade (ou entidades do mesmo grupo) da própria entidade. O período para o atingimento da meta não deve estender-se para além do fim do período de serviço.
- No caso de bens ou serviços avaliados com base no valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, em geral, as condições para aquisição (*vesting conditions*) (exceto as condições de mercado) não são consideradas na apuração do valor justo das ações ou de opções na data de mensuração pertinente (especificada anteriormente), mas subsequentemente as condições para aquisição de direitos são consideradas por meio do ajuste na quantidade de instrumentos patrimoniais incluídos na mensuração da transação.
- Condições para aquisição baseadas no mercado e *non-vesting conditions* são levadas em consideração quando da estimativa do valor justo das ações e opções na data de mensuração, sem ajustes subsequentes a serem realizados em respeito às tais condições.
- A IFRS 2 inclui orientação específica para a contabilização de transações de pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo.

Interpretações Não há.

IFRS 3 (2008) Combinação de Negócios

Data de vigência A IFRS 3 (2008), emitida em janeiro de 2008, substitui a IFRS 3 (2004), em vigor para combinações de negócios ocorridas em períodos iniciados em ou após 1º de julho de 2009.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (Dezembro de 2013) esclarecem que (i) a contraprestação contingente que é classificada como um ativo ou passivo deve ser mensurada pelo valor justo na data do balanço com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; e (ii) a contabilização para a formação de um negócio em conjunto nas demonstrações financeiras do negócio em conjunto em si não está no escopo deste pronunciamento. As alterações relacionadas com contraprestações contingentes são aplicáveis para combinações de negócios cuja data de aquisição seja em ou após 1º de julho de 2014, com aplicação antecipada permitida. As alterações que clarificam o escopo da IFRS 3 são efetivas para períodos anuais com início em ou após 1º de julho de 2014.

Princípio fundamental

A empresa adquirente de um negócio reconhece os ativos adquiridos e passivos assumidos por seus valores justos na data de aquisição e divulga informações que possibilitem aos usuários avaliarem a natureza dos efeitos financeiros da aquisição.

Resumo

- Uma combinação de negócios é uma transação ou um evento no qual um comprador obtém o controle de um ou mais negócios. Um negócio é definido como um conjunto de atividades e ativos integrados capazes de serem conduzidos e administrados para fins de fornecer retorno direto aos investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.
- A IFRS 3 não se aplica à (i) formação de negócios em conjunto, (ii) combinações de entidades ou negócios sob controle comum, nem (iii) à aquisição de um ativo ou grupo de ativos que não constituam um negócio.
- O método de aquisição é usado para todas as combinações de negócios.

- Os passos para aplicação do método de aquisição são:
 - 1) Identificação da “adquirente” – a entidade que, por meio da combinação de negócios obtém controle sobre a adquirida.
 - 2) Determinação da “data de aquisição” – a data na qual a adquirente obtém o controle da adquirida.
 - 3) Reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e qualquer Participação Não Controladora (PNC) na empresa adquirida.
 - 4) Reconhecimento e mensuração do ágio ou ganho de uma compra vantajosa.
- Ativos e passivos são avaliados pelos seus valores justos na data da aquisição (com um número limitado de exceções especificadas). A entidade tem a opção de avaliar componentes da PNC adquirida por: (a) por seu valor justo; ou (b) pela participação proporcional no valor justo dos ativos líquidos identificáveis do negócio adquirido (opção disponível transação a transação). Os demais componentes da PNC devem ser mensurados pelo valor justo na data de aquisição, exceto se outra base de mensuração for requerida pela IFRS.
- O ágio é mensurado pela diferença entre:
 - A soma: (a) do valor justo da consideração transferida na data de aquisição; (b) do valor de qualquer PNC; e (c) em uma combinação de negócios realizada em etapas (veja a seguir), do valor justo na data de aquisição da participação societária na adquirida, previamente detida pela adquirente; e
 - o valor líquido na data da aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e das obrigações assumidas (mensurados de acordo com a IFRS 3).
- Se a diferença anterior for negativa, o ganho resultante é reconhecido como ganho de compra vantajosa no resultado.

- Para as combinações de negócios realizadas em etapas, se a adquirente aumentar a sua participação societária já existente com o objetivo de conseguir o controle da adquirida, a participação societária precedente é mensurada pelo seu valor justo na data de aquisição e qualquer ganho ou perda é reconhecido no resultado.
- Se a contabilização inicial de uma combinação de negócios puder ser realizada somente provisoriamente quando do fechamento do período que a transação ocorreu, a combinação é contabilizada por seus valores provisórios. Os ajustes aos valores provisórios correspondentes aos fatos e às circunstâncias existentes na data da aquisição podem ser feitos no prazo de um ano. Ajustes não são permitidos após um ano, exceto para correção de erro de acordo com a IAS 8.
- A consideração paga pela aquisição inclui o valor justo da contraprestação contingente na data da aquisição (valor adicional a ser pago futuramente que depende da ocorrência de eventos futuros). A contraprestação contingente deve ser mensurada pelo valor justo na data de cada balanço, independentemente de a contraprestação contingente ser um instrumento financeiro ou não financeiro. As variações na consideração contingente resultantes de eventos ocorridos após a data de aquisição são reconhecidas no resultado.
- Todos os custos relacionados à aquisição (exemplo: comissão de intermediação, honorários profissionais ou de consultoria e custos internos do departamento de fusões e aquisições) são reconhecidos no resultado do exercício/período, com exceção dos custos de emissão de títulos de dívida ou ações, os quais são reconhecidos de acordo com a IFRS 9/IAS 39 e a IAS 32, respectivamente.

- Orientações expandidas sobre alguns aspectos específicos de combinação de negócios incluem:
 - combinações de negócios realizadas sem transferência de contraprestação;
 - aquisições reversas;
 - identificação de ativos intangíveis adquiridos
 - prêmios de pagamentos baseado em ações não substituídas ou substituídas voluntariamente;
 - relacionamentos pré-existentes entre a adquirente e a adquirida (exemplo: direitos readquiridos); e
 - reavaliação dos acordos contratuais da adquirida na data da aquisição.

Interpretações

Não há.

Publicação útil da Deloitte

Business combinations and changes in ownership da Deloitte interests: A guide to the revised IFRS 3 and IAS 27

Publicado em julho de 2008, complementa as instruções do próprio IASB sobre a aplicação desta norma. Disponível em inglês no site <http://www.iasplus.com/guides>

IFRS 4 Contratos de Seguro

Data de vigência	Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.
Objetivo	Definir as informações financeiras sobre contratos de seguros até o IASB concluir a segunda fase do seu projeto sobre contratos de seguros. Este pronunciamento aplica-se aos contratos de seguros emitidos por uma entidade.
Resumo	<ul style="list-style-type: none">• As seguradoras estão isentas de aplicar a estrutura do IASB e certas IFRSs em vigor.• Ficam proibidas as provisões para catástrofes e equalização.• Exige o teste da adequação dos passivos de seguros registrados e de redução do valor recuperável (<i>impairment</i>) dos ativos de resseguros.• Os passivos de seguros não podem ser compensados com os ativos de resseguros correspondentes.• Limitação das mudanças na prática contábil.• Exigência de novas divulgações.• Os contratos de garantia financeira estão no escopo da IAS 39, salvo se o emissor tiver anteriormente (antes da adoção inicial da IFRS. 4) declarado especificamente que considera tais contratos como contratos de seguro e tiver usado a contabilização apropriada a estes. Nesses casos, pode-se optar entre a IAS 39 e a IFRS 4.
Interpretações	Não há.

IFRS 5 Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

- Data de vigência** Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.
- Objetivo** Definir a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda e a apresentação e divulgação de operações descontinuadas.
- Resumo**
- Introduz a classificação “mantidos para venda” (alta probabilidade de estar disponível para venda imediata e baixa – ou alienação – dentro de um período de 12 meses) e o conceito de grupo de alienação (um grupo de ativos a ser baixado ou alienado em uma única transação, incluindo qualquer obrigação correspondente).
 - Esses ativos não circulantes ou grupos de alienação mantidos para venda são avaliados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo menos o custo de venda.
 - Esses ativos não circulantes mantidos para venda (seja individualmente ou como parte de um grupo de alienação) não são depreciados.
 - Ativos não circulantes classificados como mantido para venda e os ativos e passivos em um grupo de alienação classificados como mantidos para venda, são apresentados separadamente na demonstração da posição financeira.
 - Os ativos e passivos de uma subsidiária sejam classificados como mantidos para venda se a controladora estiver comprometida com um plano que envolve perda de controle da subsidiária, não importando se a entidade irá reter uma participação não controladora após a venda. Os requerimentos para classificação, apresentação e mensuração aplicáveis a um ativo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como mantido para venda também se aplicam a um ativo não corrente (ou grupo para alienação) que esteja classificado como detido para distribuição aos proprietários.

- Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi alienado ou está classificado como mantidos para venda e: (a) representa um negócio principal separado ou uma importante área geográfica de operações; (b) faz parte de um único plano coordenado para alienar um negócio principal separado ou uma importante área geográfica de operações; ou (c) é uma controlada adquirida exclusivamente na perspectiva de ser revendida.
- A entidade apresenta como um único valor na demonstração do resultado a soma dos lucros e dos prejuízos das operações descontinuadas após os impostos para o período e o ganho ou a perda resultante da alienação ou baixa das operações descontinuadas após os impostos (ou da reclassificação dos ativos e passivos de operações descontinuadas mantidas para venda). Portanto, a demonstração do resultado abrangente é efetivamente dividida em duas partes – operações continuadas e operações descontinuadas.
- A IFRS 5 requer divulgações com relação aos ativos não circulantes (ou grupos de alienação) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Consequentemente, as divulgações em outras IFRSs não se aplicam a esses ativos (ou grupos de alienação), a menos que esses IFRSs exijam divulgações especificamente ou as divulgações estejam relacionadas à mensuração de ativos ou passivos de um grupo de alienação que estejam fora do escopo das exigências de mensuração da IFRS 5.

Interpretações

Não há.

Publicação útil da Deloitte

Assets held for sale and discontinued operations: da Deloitte A guide to IFRS 5

Publicado em março de 2008, contém instruções para a aplicação da IFRS 5. Disponível em inglês no site www.iasplus.com/guide

IFRS 6 Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2006.

Objetivo Definir as informações financeiras sobre a exploração e avaliação de recursos minerais até o IASB concluir um projeto abrangente nessa área.

Resumo

- Não exige nem proíbe nenhuma prática contábil específica para o registro e a avaliação de ativos de exploração e avaliação. A entidade pode continuar a utilizar as suas práticas contábeis atuais, desde que cumpram as exigências do parágrafo 10 da IAS 8, ou seja, que tais práticas gerem informações relevantes que atendam às necessidades dos usuários para a tomada de decisões econômicas e sejam confiáveis.
- Concede uma isenção temporária para a aplicação dos parágrafos 11 e 12 da IAS 8 – que estabelecem orientações autoritárias aplicáveis na ausência de uma IFRS específica.
- Exige a realização do teste de redução do valor recuperável dos ativos (*impairment*) quando há indícios de que o valor contábil dos ativos de exploração e avaliação é maior que o seu valor recuperável. Ainda, ativos de exploração e avaliação são submetidos a teste de *impairment* antes de sua reclassificação como ativos de desenvolvimento.
- Permite que a redução ao valor recuperável dos ativos (*impairment*) seja avaliado em um nível mais alto que a “unidade geradora de caixa” nos termos da IAS 36, mas, requer mensuração do *impairment* conforme a IAS 36, uma vez avaliado.
- Exige a divulgação de informações que identifiquem e expliquem os valores derivados da exploração e avaliação de recursos minerais.

Interpretações Não há.

IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgação

Data de vigência e transição Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2007.

As alterações (dezembro de 2011) que requerem as divulgações para acordos de compensação de ativos e passivos e são válidas a partir de 1º de janeiro de 2013, sendo permitida a adoção antecipada.

Objetivo Estabelecer divulgações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem a relevância de instrumentos financeiros para uma entidade, a natureza e a extensão dos seus riscos e como a entidade gerencia esses riscos.

Resumo

- Exige a divulgação de informações sobre a relevância dos instrumentos financeiros para a situação financeira e patrimonial da entidade e seu desempenho. Essa exigência envolve:
 - divulgação relacionada à posição financeira da entidade – inclusive informações sobre os ativos e passivos financeiros por categoria, divulgações especiais quando a opção pelo valor justo é usada, reclassificações, baixa dos ativos e passivos financeiros, ativos dados em garantia, derivativos embutidos, violação de termos contratuais e compensação de ativos e passivos financeiros;
 - divulgações relacionadas ao desempenho da entidade no período – inclusive informações sobre receita reconhecida, despesas, ganhos
 - e perdas; despesas e receitas de juros; receitas de honorários; e perdas por redução do valor recuperável dos ativos (*impairment*); e
 - outras divulgações – inclusive informação sobre políticas contábeis, contabilização de *hedge* (*hedge accounting*) e os valores justos de cada classe de ativo e passivo financeiro.
- Requer a divulgação de informações sobre a natureza e extensão dos riscos decorrentes dos instrumentos financeiros:
 - divulgações qualitativas sobre a exposição para cada classe de riscos e como estes riscos são gerenciados;
 - divulgações quantitativas sobre a exposição de cada classe de risco, separadas por risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado (incluindo análises de sensibilidade).

Interpretações Não há.

Publicação útil da Deloitte **iiGAAP 2014 (volume C): Financial Instruments – da Deloitte IAS 39 and related standards**
Instruções sobre como aplicar essas normas complexas, incluindo exemplos ilustrativos e interpretações. Informações no site www.iasplus.com/igaap

IFRS 8 Segmentos Operacionais

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (Dezembro de 2013) estabelece que as entidades divulguem os julgamentos feitos pela administração na aplicação dos critérios de agregação dos segmentos operacionais e esclarecendo que uma reconciliação dos ativos dos segmentos reportáveis totais para ativos da entidade só deve ser fornecida se os ativos do segmento são regularmente fornecidos ao responsável pelas decisões operacionais da entidade, efetivo a partir de 1º de julho de 2014, com aplicação antecipada permitida

Princípio fundamental A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócios a que se dedica e os ambientes econômicos em que opera

Resumo

- Aplicável às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo com uma controladora (e às demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade):
 - cujos títulos de dívida ou instrumentos patrimoniais são negociados em um mercado de capitais; ou
 - que registra ou que está em processo de registro de suas demonstrações financeiras (consolidadas) a uma comissão de títulos e valores mobiliários ou outro órgão regulador com a intenção de emitir qualquer tipo de instrumento no mercado de capitais.
- Um segmento operacional é um componente da entidade:
 - que realiza atividades de negócio que geram receitas e incorrem em despesas (inclusive receitas e despesas relacionadas às transações com outros componentes da mesma entidade);

- cujos resultados operacionais são regularmente revisados pelo executivo responsável pelas decisões operacionais da entidade, para a tomada de decisões sobre a alocação de recursos ao segmento e avalia o seu desempenho; e
- sobre a qual existe informação financeira individualizada disponível
- *Start-up* de operações podem ser segmentos operacionais antes de auferir receitas.
- Existem orientações sobre segmentos operacionais divulgáveis (geralmente um parâmetro de 10% para receita, valor absoluto dos seus resultados e ativos).
- Pelo menos 75% das receitas da entidade devem ser incluídas nos segmentos divulgáveis.
- Não define receita, despesa, resultado, ativo ou passivo do segmento e nem exige que a elaboração das informações por segmentos atenda as políticas contábeis adotadas para as demonstrações financeiras da entidade.
- Algumas divulgações relativas ao conjunto da entidade são exigidas mesmo quando a entidade só tem um segmento divulgável. Estas incluem informações sobre cada produto e serviço ou grupos de produtos e serviços, área geográfica, principais clientes (veja abaixo) e julgamento da administração na aplicação dos critérios de agregação para os segmentos operacionais.
- As análises de receitas e certos ativos não circulantes por área geográfica são exigidas para todas as entidades – ampliando-se a exigência à divulgação de receitas/ativos não circulantes por país (se for relevante), independentemente da organização da entidade.
- Também é requerida a divulgação de informação sobre transações com clientes externos significativos (10% ou mais da receita da entidade).
- A reconciliação dos ativos dos segmentos reportáveis totais para os ativos da entidade só deve ser fornecida se os ativos do segmento são regularmente fornecidos ao tomador de decisões.

Interpretações

Não há.

IFRS 9 (2014) Instrumentos Financeiros

Data de vigência e transição A IFRS 9 Instrumentos Financeiros emitida em julho de 2014 é a substituição da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. O IASB concluiu o seu projeto de substituição da IAS 39 em fases, adicionando à norma requerimentos a medida que cada fase fosse concluída.

A versão da IFRS 9 emitida em 2014 substitui todas as versões anteriores e é obrigatória para exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018, com adoção antecipada permitida. Para os períodos que iniciem antes de 1º de Janeiro de 2018, as versões anteriores da IFRS 9 podem ser adotadas desde que a data da aplicação inicial seja anterior a 1º de fevereiro de 2015.

O IFRS 9 não substitui os requerimentos para *hedge* de valor justo de um portfolio para risco de taxa de juros (muitas vezes referida como requerimentos para “macro *hedge accounting*”) porque a fase de macro hedging do projeto foi separado do projeto IFRS 9, devido à sua natureza. O projeto de macro hedging está atualmente em fase de discussão.

Objetivo

A IFRS 9 estabelece as exigências de reconhecimento e mensuração, baixa, perda no valor recuperável (*impairment*) e contabilização de *hedge* em geral.

Resumo

- A IFRS 9 dá continuidade aos requerimentos da IAS 39 relacionados ao reconhecimento e baixa de ativos financeiros e passivos financeiros (veja o resumo da IAS 39).
- Todos os instrumentos financeiros são inicialmente mensurados pelo valor justo mais (ou menos), no caso de um ativo financeiro ou passivo financeiro não mensurado ao justo valor através do resultado, os custos de transação.
- A IFRS 9 divide todos os ativos financeiros que estão atualmente no escopo do IAS 39 em duas classificações – aqueles mensurados pelo custo amortizado e os mensurados ao valor justo.
- Para os ativos mensurados ao valor justo, os ganhos e as perdas são reconhecidos no resultado (valor justo através do resultado, FVTPL), ou em outros resultados abrangentes (justo valor através de outros resultados abrangentes, FVTOCI).

- Os investimentos devem ser classificados como FVTPL, a menos que a classificação FVTOCI seja eleita, exceto para os investimentos em instrumentos de patrimônio para os quais a entidade optou por apresentar alterações de valor em “outros resultados abrangentes”. Se um investimento em instrumentos de patrimônio não for mantido para negociação, uma entidade pode fazer uma opção irrevogável no reconhecimento inicial para mensurá-lo como FVTOCI com somente a receita de dividendos sendo reconhecida no resultado.
- Um instrumento de dívida que (1) seja mantido sob um modelo de negócios cujo objetivo seja manter os ativos financeiros e coletar os fluxos de caixa contratuais e (2) tenha fluxos de caixa contratuais em datas específicas que correspondam exclusivamente aos pagamentos de principal e juros sobre o principal em aberto deve ser mensurado ao custo amortizado, a menos que seja designado ao valor justo por meio do resultado sob a opção de valor justo.
- Um instrumento de dívida que (1) seja mantido dentro de um modelo de negócios cujo objetivo é alcançado tanto através de recebimento de fluxos de caixa contratuais quanto através da venda de ativos financeiros e (2) tem cláusulas contratuais que dão origem em datas específicas a fluxos de caixa que são apenas pagamentos do principal e juros sobre o montante do principal em aberto, deve ser mensurado como pelo FVTOCI, a menos que o ativo seja designado como FVTPL sob a opção de valor justo.
- Todos os demais instrumentos de dívida devem ser mensurados ao valor justo por meio do resultado.
- O IFRS 9 não muda o modelo da contabilidade básica para os passivos financeiros existente no IAS 39. Duas categorias de mensuração continuam a existir: FVTPL e custo amortizado. Passivos financeiros mantidos para negociação são mensurados pelo FVTPL, e todos os outros passivos financeiros são mensurados pelo custo amortizado, a menos que a opção de valor justo seja feita.

- Todos os derivativos no âmbito da IFRS 9, incluindo os relacionados a investimentos em instrumentos de patrimônio não cotados, são mensurados pelo valor justo. As variações de valor são reconhecidas no resultado a menos que a entidade tenha optado por aplicar contabilização de *hedge* designando o derivativo como um instrumento de *hedge* em uma relação de *hedge* elegível.
- Derivativos embutidos que segundo a IAS 39 teriam sido contabilizados separadamente como FVTPL porque eles não estariam intimamente relacionados com o ativo financeiro objeto não serão mais separados. Em vez disso, os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro são avaliados em sua totalidade e o ativo como um todo é mensurado pelo FVTPL se o teste de fluxo de caixa contratual não é efetivo. Os derivativos embutidos não intimamente relacionados aos passivos financeiros serão contabilizados separadamente pelo valor justo, no caso de passivos financeiros não designados a FVTPL (como no IAS 39).
- Os requerimentos de contabilização de *hedge* no IFRS 9 são opcionais. Se forem cumpridos determinados critérios de elegibilidade e de qualificação, a contabilização de *hedge* permite que uma entidade reflita as atividades de gerenciamento de risco nas demonstrações financeiras conciliando os ganhos ou perdas com instrumentos financeiros de *hedge* com os ganhos e perdas de exposições ao risco que eles protegem.
- Existem três tipos de *hedge*: (i) *hedge* de valor justo; (ii) *hedge* de fluxo de caixa e (iii) *hedge* de um investimento líquido em uma operação no exterior.
- Uma transação qualifica-se para contabilização de *hedge* somente se todos os seguintes critérios forem atendidos: (i) a relação de *hedge* consiste apenas de instrumentos de *hedge* elegíveis e itens protegidos elegíveis; (ii) no início da relação de *hedge*, existe designação e documentação formais da relação de *hedge* e do objetivo de gestão de risco da entidade e da estratégia para a realização do *hedge*; (iii) a relação de *hedge* atende a todos os critérios de eficácia de *hedge*.

- A fim de qualificar-se para contabilização de *hedge*, a relação de *hedge* deve atender aos seguintes critérios de eficácia: (i) existe uma relação econômica entre o item protegido e o instrumento de *hedge*; (ii) o efeito do risco de crédito não domina as mudanças de valor que resultam desta relação econômica; e (iii) a taxa de efetividade da relação de *hedge* é a mesma que a utilizada no *hedge* econômico.
- O modelo de provisão para perdas ao valor recuperável (*impairment*) da IFRS 9 é baseado em perdas de crédito esperadas e aplica-se igualmente a instrumentos de dívida mensurados ao custo amortizado ou FVTOCI, recebíveis de arrendamentos, ativos de contrato no âmbito da IFRS 15 e determinados compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira.
- Perdas de crédito esperadas (com exceção de ativos financeiros adquiridos ou originalmente com perdas no valor recuperável devido ao crédito) devem ser mensurados através de uma provisão para perda de crédito em um montante igual a: (i) perdas de crédito esperadas em 12 meses ou (ii) perda de crédito esperada no prazo total. Este último se aplica quando o risco de crédito aumenta significativamente desde o reconhecimento inicial do instrumento financeiro.
- A receita de juros é calculada pela aplicação da taxa efetiva de juros ao custo amortizado (que é o valor bruto menos as provisões de perdas) para os ativos financeiros com perdas de crédito reconhecidas, enquanto que para todos os outros instrumentos, é calculado com base no valor bruto.

Interpretações

IFRIC 16 *Hedge* de investimento líquido em operações no exterior

IFRIC 19 Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais

Publicação útil da Deloitte

iGAAP 2014 (Volume B): Financial Instruments – IFRS 9 and related standards

Entrevistas e podcast que discutem os novos requerimentos estão disponíveis no site www.iasplus.com

Publicações sobre outras partes da IFRS 9 emitidas previamente também estão disponíveis no site www.iasplus.com

IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas

- Data de vigência e transição** Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2013.
- Esta norma inclui disposições transitórias específicas que devem ser consideradas na adoção da norma. A IAS 8 requer alterações às IFRSs a serem aplicadas retrospectivamente ao menos que seja estabelecido requerimento diferente. As alterações realizadas em outubro de 2012 isentam de consolidação as subsidiárias de entidades que atendam à definição de uma 'entidade de investimento', como alguns fundos de investimento. Os investimentos nesta subsidiárias em particular devem ser mensuradas a valor justo por meio de resultado conforme IFRS 9 e IAS 39. Aplicável a partir de 1º de janeiro de 2014 sendo permitida a adoção antecipada da norma.
- Objetivo** Estabelecer um modelo de consolidação único para todas as entidades com base no controle, independente da natureza da investida (isto é, se uma entidade é controlada através de direitos de voto dos investidores ou por meio de outro acordo contratual como comumente encontrado nas entidades de propósitos específicos).
- Resumo**
- Controle é baseado se o investidor tem: (1) poder sobre uma investida; (2) exposição, ou direito, aos retornos variáveis através de seu envolvimento com a investida; e (3) a habilidade de usar seu poder sobre a investida para afetar o montante destes retornos.
 - A IFRS 10 inclui orientações sobre a avaliação de controle, incluindo material sobre: direitos de proteção, poder de delegação, o controle de fato e acordos de agenciamento.
 - Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras do grupo (com a controladora e suas controladas) apresentadas como se fosse uma entidade econômica única.
 - Quando a relação de controladora e controlada existir, as demonstrações financeiras consolidadas são exigidas (sujeito a certas exceções específicas).

- Demonstrações financeiras consolidadas incluem todas as subsidiárias. Não existe exceção para “controle temporário”, “linhas de negócios diferentes” ou “controladas que operam com restrições severas de transferência de recursos de longo prazo”. Contudo, se na aquisição, a controlada atender a critérios para ser classificada como mantida para venda de acordo com a IFRS 5, será contabilizada de acordo com esta Norma.
- A norma isenta de consolidação as subsidiárias de uma entidade que atenda à definição de uma ‘entidade de investimento’, como alguns fundos de investimento. Nessas entidades, o investimento nestas subsidiárias deve ser mensurado ao valor justo por meio de resultado conforme IFRS 9 e IAS 39.
- Saldos, transações, receitas e despesas entre empresas do mesmo grupo são totalmente eliminadas na consolidação.
- Todas as entidades do grupo utilizam as mesmas políticas contábeis e, se praticável, a mesma data-base.
- A participação não controladora (PNC – antiga participação minoritária) é apresentada no patrimônio líquido separadamente do patrimônio dos acionistas controladores. O resultado é alocado entre a PNC e os controladores, mesmo se isso refletir em saldo de PNC negativo.
- A aquisição de uma participação adicional no capital de uma controlada após obter o controle é contabilizada como uma transação de capital e não há reconhecimento de nenhum ganho, perda ou ajuste de ágio;
- A venda ou baixa parcial de um investimento em uma controlada com retenção do controle é registrada como uma transação de capital com os controladores, sem reconhecimento de ganhos ou perdas no resultado.
- A venda ou baixa parcial de um investimento em uma subsidiária que resulte em perda de controle resulta na reavaliação da participação residual ao valor justo na data da perda do controle. Qualquer diferença entre o valor justo e o valor contábil corresponde a um ganho ou perda na venda ou baixa, registrado no resultado. A partir daí, a IAS 28, IFRS 11 ou a IAS 39, conforme apropriado, são aplicadas à participação residual.

IFRS 11 Negócios em Conjunto

Data de vigência e transição Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2013.

Esta norma inclui disposições transitórias específicas que devem ser consideradas na adoção da norma. A IAS 8 requer alterações às IFRSs a serem aplicadas retrospectivamente ao menos que seja estabelecido requerimento diferente.

As alterações resultantes das melhorias à IFRS 11 em relação à contabilização da aquisição de uma operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio são aplicáveis a partir de 1º de Janeiro de 2016, sendo permitida a aplicação antecipada.

Objetivo Estabelecer os princípios para apresentação das informações financeiras por entidades que tenham participação em negócios em conjunto..

Resumo

- Aplica-se a todas as entidades que fazem parte de um negócio em conjunto. Um negócio em conjunto é aquele que duas ou mais partes têm controle conjunto.
- Uma operação em conjunto é o negócio em conjunto onde as partes que têm controle em conjunto têm direito sobre os ativos e obrigações sobre os passivos.
- Empreendimento controlado em conjunto é o negócio em conjunto onde às partes que têm controle em conjunto possuem direito aos ativos líquidos.
- A distinção entre a operação controlada em conjunto e um empreendimento controlado em conjunto requer a avaliação da estrutura do negócio em conjunto, a forma legal de qualquer veículo separado, os termos do acordo contratual e quaisquer outros fatos e circunstâncias relevantes.

- Operações em conjunto “Joint operations”: cada operador reconhece os ativos que controla, as despesas e os passivos que incorre, e a parte do lucro que lhe cabe, tanto nas demonstrações financeiras separadas como nas consolidadas.
- Empreendimentos controlados em conjunto “Joint ventures”: os controladores em conjunto aplicam o método da equivalência patrimonial, como descrito na IAS 28, exceto para um empreendimento controlado em conjunto onde o investidor é uma firma de capital de risco (*venture capital firm*), fundo mútuo ou fundo de investimento aberto (*unit trust*) e elege ou é exigido a mensurar tal investimento ao valor justo por meio do resultado de acordo com a IFRS 9 ou a IAS 39 com certas divulgações.
- Participações em operações em conjunto e empreendimento controlados em conjunto classificadas como destinadas à venda de acordo com a IFRS 5 são contabilizadas de acordo com essa norma.
- Mesmo que as demonstrações financeiras consolidadas não sejam elaboradas (por exemplo, porque o empreendedor não possui subsidiárias), o método da equivalência patrimonial é usado para contabilizar empreendimentos controlados em conjunto. Entretanto, nas “demonstrações financeiras separadas” do empreendedor conforme a definição contida na IAS 27, as participações em empreendimentos controlados em conjunto são contabilizadas como custo ou como investimentos em acordo com a IFRS 9 ou a IAS 39.
- A aquisição de uma participação em uma operação em conjunto em que a atividade constitui um negócio deve ser contabilizado com base nos princípios da IFRS 3 Combinações de Negócios.

Interpretações Não há.

IFRS 12 Divulgações de participações em outras entidades

Data de vigência e transição Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2013.

Esta norma inclui disposições transitórias específicas que devem ser consideradas na adoção da norma. A IAS 8 requer alterações às IFRSs a serem aplicadas retrospectivamente ao menos que seja estabelecido requerimento diferente.

As alterações resultantes das melhorias à IFRS 12 emitidas em outubro de 2012 introduzem novos requerimentos de divulgação relacionados a entidades de investimento.

Objetivo Exige que informação seja divulgada nas demonstrações financeiras da entidade que possibilite ao usuário das demonstrações financeiras avaliar a natureza, e os riscos associados das participações da entidade em outras entidades, assim como, o efeito dessas participações na posição financeira, resultados e fluxos de caixa da entidade.

Resumo

- Exige divulgações para as seguintes categorias abrangentes:
 - Julgamentos e premissas relevantes – tal como o controle, controle em conjunto e influência significativa foram determinados;
 - Participações em controladas – incluindo detalhes da estrutura do grupo, riscos associados com entidades estruturadas consolidadas, restrição no uso de ativos e liquidação de passivos; mudanças nas participações, participação de não controladores no grupo, etc.;
 - Participação em negócios em conjunto e em coligadas – natureza, extensão e efeitos financeiros da participação em negócios em conjunto e coligadas (incluindo nomes, detalhes e informações financeiras sumarizadas) e o risco associado com tais entidades;
 - Participação em entidades estruturadas não consolidadas;
 - A natureza e extensão da participação em entidades estruturadas não consolidadas e a natureza e mudanças dos riscos associados com a participação em entidades estruturadas não consolidadas.

Interpretações Não há.

IFRS 13 Mensuração do valor justo

Data de vigência e transição Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2013.

Esta norma inclui disposições transitórias específicas que devem ser consideradas na adoção da norma. A IAS 8 requer alterações às IFRSs a serem aplicadas retrospectivamente ao menos que seja estabelecido requerimento diferente.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (Dezembro de 2013), esclarecem que o escopo das exceções para mensurar o valor justo de um grupo de ativos financeiros; passivos financeiros e outros contratos em uma base líquida inclui todos os contratos que estão dentro do âmbito da IAS 39 ou IFRS 9, independentemente se eles se enquadram na definição de ativos financeiros ou passivos financeiros. As alterações são efetivas para períodos anuais com início em ou após 1º de julho de 2014, com aplicação antecipada permitida.

Objetivo Definir valor justo, fornecer orientações de como deve se determinar o valor justo e estabelecer as divulgações requeridas sobre a mensuração do valor justo. Contudo, a IFRS 13 não estipula quais itens devem ser mensurados ou divulgados ao valor justo.

Resumo

- Aplicável quando outra IFRS exige ou permite a mensuração ao valor justo ou divulgações sobre a mensuração ao valor justo (e mensurações como valor justo menos custo de venda);
- Valor justo é definido com preço que pode ser recebido para vender um ativo ou liquidar um passivo em uma transação ordenada entre participantes de mercado na data de mensuração.
- Exige, com algumas exceções, a classificação destes dentro da "hierarquia do valor justo" com base na natureza dos dados (inputs):
 - Nível 1 – Preços cotados em mercados ativos para ativos e passivos idênticos que a companhia possa ter acesso na data de mensuração;
 - Nível 2 – Dados de mercado com exceção dos preços cotados em mercado ativo incluídos no Nível 1 que são observáveis para o ativo ou passivo, tanto direta como indiretamente; e
 - Nível 3 – dados não observáveis para o ativo ou passivo.

- Exige diversas divulgações com base na natureza da mensuração ao valor justo (por exemplo: se estes são reconhecidos nas demonstrações financeiras ou meramente divulgados) e o nível em que estes se classificam.

Interpretações Não há.

Publicação útil da Deloitte **A closer look – Fair value measurements of financial instruments under IFRS 13**

IFRS 14 Contas Regulatórias Diferidas

Data de vigência e transição Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2016, com adoção antecipada permitida.

Objetivo Especificar os requerimentos nas demonstrações financeiras para saldos de contas regulatórias diferidas que surgem quando uma entidade fornece bens ou serviços aos clientes a um preço ou taxa que é regulada.

Resumo

- A norma permite que uma entidade que optou pela adoção inicial do IFRS continue a contabilizar, com algumas mudanças limitadas, as contas regulatórias diferidas de acordo com o seu GAAP anterior, tanto na demonstração financeira da adoção inicial do IFRS quanto em demonstrações financeiras subsequentes.
- Saldos das contas regulatórias diferidas são apresentados separadamente nas demonstrações financeiras e também devem ser apresentados separadamente na demonstração do resultado e outros resultados abrangentes. Divulgações específicas também são requeridas.
- Os requerimentos de outras IFRSs devem ser aplicados aos saldos das contas regulatórias diferidas, sujeitos a exceções específicas, isenções e requerimentos adicionais apresentados na norma.

Interpretações Não há.

IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes

- Data de vigência e transição** Exercícios com início em ou após 1º de janeiro de 2017, sendo permitida a aplicação antecipada. Os requerimentos desta IFRS substituem aqueles da IAS 11 – Contratos de Construção e IAS 18 – Receitas (e respectivas interpretações relacionadas, incluindo a IFRIC 13 – Programas de Fidelização de Clientes, a IFRIC 15 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário, a IFRIC 18 – Transferências de Ativos de Clientes, e a SIC 31 – Receitas Provenientes de Transações de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade).
- Objetivo** Definir o tratamento contábil de receitas provenientes da venda de mercadorias e prestação de serviços a um cliente.
- Receitas que não decorrem de um contrato com um cliente não estão no escopo desta norma. Por exemplo receitas provenientes de dividendos e doações recebidas são reconhecidas em conformidade com outros pronunciamentos.
- Resumo**
- O princípio fundamental é que uma entidade deve reconhecer a receita para demonstrar a transferência de mercadorias ou serviços prometidos aos clientes em um valor que reflita o montante que a entidade espera receber em contrapartida a essas mercadorias ou serviços.
 - Para atingir esse princípio fundamental, uma entidade deve aplicar os seguintes passos:
 - Passo 1: Identificar o contrato com o cliente.
 - Passo 2: Identificar as diferentes obrigações do contrato.
 - Passo 3: Determinar o preço da transação.
 - Passo 4: Alocar o preço da transação às obrigações de performance do contrato.
 - Passo 5: Reconhecer receita quando (ou a medida em que) a entidade satisfaz cada obrigação.

- Um contrato com um cliente se enquadra no escopo deste pronunciamento quando todas as seguintes condições forem atendidas:
 - O contrato tem substância comercial (ou seja, são esperadas mudanças no risco, no período, ou no valor dos fluxos de caixa futuros como resultado do contrato).
 - Aprovação do contratos pelas partes envolvidas.
 - A entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação às mercadorias ou serviços a serem transferidos.
 - A entidade pode identificar as condições de pagamento para as mercadorias ou serviços a serem transferidos.
 - As partes comprometem-se a cumprir com as respectivas obrigações e pretendem fazer valer os seus respectivos direitos contratuais.
 - É provável que a entidade irá receber o montante da transação de que tem direito, em troca de mercadorias ou serviços que serão transferidos para o cliente.
- O pronunciamento inclui orientação para aplicação em situações específicas, tais como (i) a venda com um direito de retorno, (ii) garantias, (iii) considerações de agente ou principal, (iv) as opções dos clientes para bens ou serviços adicionais, (v) taxas iniciais não-reembolsáveis, (vi) transações de bill and hold, e (vii) direitos não exercidos de clientes.
- O pronunciamento também inclui orientações sobre montantes variáveis e valor do dinheiro no tempo, e requerimentos específicos de divulgação.

Interpretações

Não há.

IAS 1 Apresentação das demonstrações financeiras

Data de vigência Aplica-se aos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009.

Objetivo Estabelecer toda a estrutura de apresentação de demonstrações financeiras para fins gerais, inclusive orientações sobre a sua estrutura e conteúdo mínimo.

Resumo

- Princípios fundamentais estabelecidos para elaboração das demonstrações financeiras, inclusive premissas sobre a continuidade das operações (going concern), consistência na apresentação e classificação, regime de competência e materialidade;
- Ativos e passivos e receitas e despesas não são apresentados líquidos, salvo se a compensação for permitida ou exigida por outra IFRS;
- As informações comparativas do exercício social anterior são apresentadas para os valores constantes nas demonstrações financeiras e notas explicativas;
- As demonstrações financeiras são geralmente preparadas anualmente. Se houver alteração da data base do exercício social e as demonstrações financeiras forem apresentadas em período diferente de um ano, são requeridas divulgações adicionais;
- O conjunto completo de demonstrações financeiras abrange:
 - demonstração da posição financeira (balanço patrimonial);
 - demonstração do resultado e demonstração de outros resultados abrangentes;
 - demonstração das mutações do patrimônio líquido;
 - demonstração dos fluxos de caixa;
 - notas explicativas; e
 - (somente quando uma política contábil tiver sido aplicada retrospectivamente ou os itens das demonstrações financeiras tiverem sido reapresentados ou reclassificados) demonstração da posição financeira correspondente ao início do primeiro período comparativo apresentado. (Portanto, nessas circunstâncias limitadas, geralmente apresentam-se três demonstrações da posição financeira);
 - informação comparativa (ou seja, mínimo de 2 de cada uma das demonstrações acima - uma para o período corrente e uma para o período anterior mais notas explicativas).

- As entidades podem usar títulos diferentes para suas demonstrações financeiras daqueles apresentados no tópico anterior, ou seja, balanço patrimonial etc.;
- A IAS 1 especifica as rubricas mínimas a serem apresentadas no corpo das demonstrações da posição financeira, do resultado, demonstração de outros resultados abrangentes, e das mutações do patrimônio e inclui instruções para identificação de rubricas adicionais. A IAS 7 fornece orientação sobre as rubricas a serem apresentadas nas demonstrações dos fluxos de caixa;
- Na demonstração da posição financeira, a distinção entre circulante e não circulante é usada para ativos e passivos, salvo se a apresentação por ordem de liquidez fornecer informações adicionais confiáveis e mais relevantes;
- A demonstração do resultado e demonstração de outros resultados abrangentes inclui todos os itens de receitas e despesas – (por exemplo, todas as mutações do patrimônio que não são derivadas de seus proprietários) inclusive:
 - em uma única demonstração do resultado e demonstração de outros resultados abrangentes (que demonstra o subtotal do resultado do exercício); ou
 - em uma demonstração do resultado separada (mostrando os componentes do resultado do exercício) e demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (iniciando com o resultado do exercício e mostrando os componentes de outros resultados abrangentes)
- A apresentação de itens de outros resultados abrangentes deve ser agrupada com base em sua possibilidade, ou não, de serem reclassificados subsequentemente para o resultado em data posterior.
- A análise das despesas reconhecidas na demonstração do resultado pode ser apresentada por natureza ou por função. Se apresentada por função, a entidade deve, em nota explicativa, apresentar seus resultados classificados por natureza;

- A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:
 - o resultado abrangente total do período;
 - os efeitos da aplicação retrospectiva ou reapresentação retrospectiva, de acordo com a IAS 8, e;
 - para cada componente do patrimônio, uma reconciliação entre os saldos de abertura e encerramento, divulgando cada movimentação separadamente.
- A IAS 1 especifica divulgações mínimas em notas explicativas que incluem informações sobre:
 - políticas contábeis adotadas;
 - o julgamento da administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade com efeito mais significativo sobre os montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras;
 - fontes de incertezas das estimativas, e
 - informação sobre a administração de capital e conformidade com os requisitos de capital.
- O guia de implementação da IAS 1 inclui exemplos ilustrativos de demonstrações financeiras, exceto a demonstração dos fluxos de caixa (vide IAS 7).

Interpretações

SIC 29 Acordos de Concessão de Serviços: divulgação

A divulgação é exigida se a entidade concordar em prestar serviços que proporcionam acesso público a importantes instalações econômicas e sociais.

Publicação útil da Deloitte

IFRS model financial statements

IFRS presentation and disclosure checklist

Exemplifica a estrutura das demonstrações financeiras e as exigências de apresentação e divulgação da IFRS. Disponível em inglês no site <http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/publication-series/models-and-checklists>.

Disponível em português no site <http://www2.deloitte.com/br/pt/pages/audit/articles/DFs2014.html>

IAS 2 Estoques

- Data de vigência** Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.
- Objetivo** Definir o tratamento contábil dos estoques, incluindo a apuração do custo e o reconhecimento da despesa.
- Resumo**
- Os estoques devem ser apresentados ao menor custo entre o custo e o valor líquido de realização (VLR);
 - Custos incluem o custo de aquisição, de transformação (materiais, mão de obra e custos fixos) e outros custos para trazer o estoque à sua localização e condição atuais, mas não as variações cambiais;
 - No caso de itens de estoque que não são intercambiáveis, são atribuídos custos específicos a determinados itens individuais;
 - Nos itens intercambiáveis, o custo é determinado pelo método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS-FIFO) ou pela média ponderada. O método Último a Entrar, Primeiro a Sair (UEPS-LIFO) não é permitido;
 - Quando os estoques são vendidos, o valor contábil deve ser registrado como custo no período em que a respectiva receita é registrada;
 - As reduções ao VLR são registradas como despesa no período da redução. Os estornos decorrentes de um aumento no VLR são registrados em uma conta redutora do custo de vendas no período em que ocorrem.
- Interpretações** Não há.

IAS 7 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1994. Título aditado pela IAS 1(2007) em vigor em 1º de janeiro de 2009.

Objetivo Exigir a apresentação de informações sobre o histórico de variações no caixa e equivalentes de caixa da empresa por meio da apresentação dos fluxos de caixa no período de acordo com as atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Resumo

- A demonstração dos fluxos de caixa apresenta as variações no caixa e equivalentes de caixa durante o período;
- Equivalentes de caixa incluem aplicações financeiras de curto prazo (prazo inferior a três meses a partir da data de aquisição), imediatamente conversíveis em um montante conhecido em dinheiro e que estão sujeitas a um risco irrelevante de variação de valor. Geralmente excluem investimentos em ações.
- Os fluxos de caixa gerados pelas atividades operacionais, de investimento e de financiamento são reportados separadamente;
- Os fluxos de caixa decorrentes de atividades operacionais são reportados pelo método direto (recomendado) ou indireto;
- Os fluxos de caixa decorrentes de impostos sobre a renda são classificados como operacionais a menos que possam ser especificamente identificados com atividades de investimento ou de financiamento.
- A taxa de câmbio utilizada na conversão de transações em moeda estrangeira e dos fluxos de caixa de uma controlada estrangeira deve ser a taxa em vigor na data de cada fluxo de caixa.
- Os totais de fluxos de caixa relacionados à obtenção ou perda de controle de controladas ou outros negócios são apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento, com divulgações adicionais específicas.
- As operações de investimento e de financiamento que não exigem o uso de caixa são excluídas das demonstrações dos fluxos de caixa, mas são divulgadas separadamente.

- Apenas gastos que resultarem em um ativo registrado na demonstração da posição financeira podem ser classificados como atividades de investimento.
- Alguns exemplos de demonstrações dos fluxos de caixa estão incluídos no apêndice da IAS 7
- A taxa de câmbio utilizada na conversão de transações em moeda estrangeira e dos fluxos de caixa de uma controlada estrangeira deve ser a taxa em vigor na data de cada fluxo de caixa.
- Os totais de fluxos de caixa relacionados à obtenção ou perda de controle de subsidiárias ou outros negócios são apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento, com divulgações adicionais específicas.
- As operações de investimento e de financiamento que não exigem o uso de caixa são excluídas das demonstrações dos fluxos de caixa, mas são divulgadas separadamente.
- Apenas gastos que resultarem em um ativo registrado na demonstração da posição financeira podem ser classificados como atividades de investimento.
- Alguns exemplos de demonstrações dos fluxos de caixa estão incluídos no apêndice da IAS 7.

Interpretações

Não há.

IAS 8 Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

Objetivo Estabelecer os critérios para a seleção e mudança de políticas contábeis, junto com o tratamento contábil e a divulgação de mudanças de políticas contábeis, mudanças em estimativas e erros.

Resumo

- Hierarquia para seleção de políticas contábeis:
 - as normas e interpretações do IASB, considerando eventuais orientações de implementação do IASB;
 - na ausência de IFRS diretamente aplicável, verificar os requisitos e as orientações das IFRSs que lidam com questões similares e relacionadas, e as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro; e
- - a administração também pode considerar os pronunciamentos mais recentes de outros órgãos reguladores que utilizam uma estrutura conceitual similar para desenvolver normas contábeis, outra doutrina contábil e práticas setoriais aceitas. As políticas contábeis são aplicadas de forma consistente para operações semelhantes.
- Uma política contábil é alterada somente se a modificação for exigida por uma IFRS ou se resultar em informação confiável e mais relevante.
- Se a mudança de política contábil for exigida por uma IFRS, as exigências de transição do pronunciamento são seguidas. Se nenhuma regra de transição for especificada, ou se a mudança for voluntária, a nova política contábil é aplicada retrospectivamente, rerepresentando os períodos anteriores.

- Se for impraticável determinar o período específico dos efeitos para a aplicação retrospectiva, a nova política contábil é aplicada a partir do início do período mais antigo para o qual a aplicação retrospectiva é praticável e os ajustes cumulativos são realizados no balanço patrimonial do início desse período. A nova política contábil é aplicada prospectivamente a partir do início do período mais antigo praticável quando a entidade não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores.
- As mudanças nas estimativas contábeis (por exemplo, mudança na vida útil de um ativo) são contabilizadas no exercício corrente ou exercícios futuros ou ambos (sem reapresentação de períodos anteriores).
- Todos os erros materiais de períodos anteriores são corrigidos pela reapresentação de valores comparativos do período anterior e, se o erro ocorreu antes do primeiro período apresentado, pela reapresentação da demonstração inicial da posição financeira

Interpretações Não há.

IAS 10 Eventos Subsequentes

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

Objetivo Definir:

- quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações financeiras com relação a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras; e
- as informações que devem ser divulgadas sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações financeiras e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras.

Resumo

- Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações financeiras são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data final do período contábil a que se referem as demonstrações financeiras e a data na qual é autorizada a emissão das demonstrações financeiras.

- Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes – as demonstrações financeiras são ajustadas para refletir aqueles eventos que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações financeiras (como a decisão de um processo judicial após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações);
- Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes – as demonstrações financeiras não são ajustadas para refletir eventos ocorridos após o encerramento do período contábil a que se referem as demonstrações (como queda dos preços de mercado após o encerramento do exercício, que não altera a valorização de investimentos na data final do período contábil). A natureza e o impacto de tais eventos devem ser divulgados;
- Dividendos propostos ou declarados após o período contábil a que se referem as demonstrações não são reconhecidos como passivo ao final daquele período. Sua divulgação é obrigatória;
- As demonstrações financeiras não são preparadas com base no pressuposto de continuidade operacional se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações indicarem que o pressuposto de continuidade operacional não é apropriado.
- As entidades devem divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações financeiras.

Interpretações

Não há.

IAS 11 Contratos de Construção

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1995. O IAS 11 será substituído na adoção da IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes.

Objetivo Definir o tratamento contábil de receitas e custos associados a contratos de construção nas demonstrações financeiras da entidade contratada.

Resumo

- A receita do contrato compreende o valor acordado no contrato inicial e as variações decorrentes de outros trabalhos contratados, reivindicações e pagamentos de incentivos contratuais na extensão em que for provável que venham a resultar em receita e puderem ser mensurados com segurança;
- Os custos do contrato compreendem os custos relacionados diretamente a um contrato específico, custos atribuíveis à atividade geral contratada e que possam ser alocados ao contrato, acrescidos de outros custos que forem diretamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato;
- Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com segurança, a receita e os custos são reconhecidos tomando como referência o estágio de execução da atividade contratual (método de percentual de conclusão da obra);
- Caso a conclusão não possa ser estimada com segurança, não se deve reconhecer nenhum lucro. Entretanto as receitas contratuais devem ser reconhecidas na extensão em que são esperadas a recuperação dos custos contratuais incorridos, que devem ser levados ao resultado quando efetivamente incorridos;
- Se for provável que o total dos custos contratuais irá exceder o total das receitas contratuais, a perda esperada é reconhecida imediatamente.

Interpretações Veja a IAS 18 para um sumário do IFRIC 15 Contratos de Construção do setor imobiliário.

IAS 12 Impostos sobre o lucro

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1998.

Objetivo Definir o tratamento contábil dos impostos sobre o lucro.
Estabelecer os princípios e fornecer orientação do tratamento contábil para os efeitos fiscais correntes e futuros da:

- recuperação (liquidação) futura de valores contábeis de ativos (passivos) reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- transações e outros eventos no período corrente que são reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade.

Resumo

- Passivos e ativos fiscais correntes são reconhecidos para impostos de períodos anteriores e correntes, mensurados pelas alíquotas que tenham sido promulgadas ou substancialmente promulgadas no fim do período ao qual se referem as demonstrações financeiras;
- Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de um ativo ou de um passivo e sua base fiscal;
- O imposto diferido passivo é reconhecido para os efeitos fiscais futuros de todas as diferenças temporárias tributáveis, com três exceções:
 - quando o imposto diferido passivo decorra do reconhecimento inicial de ágio;
 - o reconhecimento inicial de um ativo/passivo que não proveniente de uma combinação de negócios, e que no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável; e
 - diferenças decorrentes de investimentos em controladas, filiais e coligadas, assim como participações em negócios em conjunto (exemplo, devido a lucros não distribuídos), em que a entidade possa controlar o momento da reversão da diferença temporária e onde seja provável que a reversão não irá ocorrer em um futuro previsível.
- Um imposto diferido ativo é reconhecido para as diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados, desde que seja provável que haverá lucro tributável disponível para compensar as diferenças temporárias dedutíveis, com as seguintes exceções:

- imposto diferido ativo decorrente do reconhecimento inicial de um ativo/passivo, que não proveniente de uma combinação de negócios, e que, no momento da transação; não afeta nem o lucro contábil, nem o lucro tributário; e
- impostos diferidos ativos decorrentes de diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e participações em negócios em conjunto, são reconhecidos somente na medida em que for provável que a diferença temporária será revertida em um futuro previsível e haverá lucro tributável disponível para compensar a diferença.
- Impostos diferidos ativos e passivos são mensurados com base nas alíquotas fiscais previstas para o período em que o passivo é liquidado ou o ativo é realizado, com base nas alíquotas/legislação tributária promulgadas ou substantivamente promulgadas no encerramento do exercício;
- Há um pressuposto que a recuperação do valor contábil de um ativo mensurado utilizando o modelo de valor justo no IAS 40 será, normalmente, efetuado através de venda.
- Os impostos diferidos ativos e passivos não são descontados (ajustados a valor presente);
- Os impostos correntes e diferidos, ativos e passivos, são reconhecidos como receita ou despesa no resultado do período; exceto se tais ativos e passivos fiscais forem decorrentes de:
 - transações ou eventos reconhecidos fora do resultado (seja em outros resultados abrangentes ou no patrimônio líquido); ou
 - uma combinação de negócios.
- Os impostos diferidos ativos e passivos são apresentados como itens Não Circulantes, na demonstração da posição financeira.

Interpretações

SIC 25 Tributação sobre a renda – Mudanças na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos Seus Acionistas

Os efeitos fiscais correntes e diferidos de mudanças na situação fiscal são incluídos no resultado do período, exceto se esses efeitos estiverem relacionados a transações ou eventos que foram reconhecidos fora do resultado do período.

IAS 16 Ativo Imobilizado

Data de vigência e transição Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (dezembro 2013) esclarecem que quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, uma das metodologias aceitas é o valor bruto ajustado de maneira que seja consistente com a reavaliação do valor contábil. As alterações são efetivas a partir de 1º de julho de 2014, sendo permitida a aplicação antecipada.

As alterações que esclarecem métodos aceitáveis de depreciação são efetivas a partir de 1º de janeiro de 2016, sendo permitida a aplicação antecipada.

As alterações que requerem que os ativos biológicos que atendem à definição de uma planta produtiva devam ser contabilizados como ativo imobilizado são efetivas a partir de 1º de janeiro de 2016, sendo permitida a aplicação antecipada.

Objetivo Estabelecer os princípios para o reconhecimento inicial e posterior contabilização do ativo imobilizado.

Resumo

- Itens do imobilizado são reconhecidos como ativos sempre que for provável que os benefícios econômicos futuros a eles associados fluirão para a entidade, e o seu custo puder ser avaliado confiavelmente.
- Plantas produtivas que são utilizadas na produção ou fornecimento de produtos agrícolas e que não serão vendidos como produtos agrícolas são ativos imobilizados.
- O reconhecimento inicial é feito ao custo, que inclui todos os custos necessários para preparar o ativo para o seu uso pretendido. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a despesa com juros é reconhecida a menos que tais juros possam ser capitalizados em conformidade com a IAS 23.
- Após a aquisição, a IAS 16 permite a escolha do modelo de contabilização:
 - Modelo de custo: o ativo é registrado ao custo menos depreciação acumulada e perda por redução ao valor recuperável; ou
 - Modelo de reavaliação: o ativo é registrado pelo valor reavaliado, equivalente ao valor justo na data de reavaliação menos depreciação acumulada e perda por redução ao valor recuperável subsequentes.

- Segundo o modelo de reavaliação, as reavaliações são realizadas regularmente. Todos os itens de uma determinada categoria são reavaliados.
 - Os aumentos de reavaliação são reconhecidos em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido em conta própria. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado, na medida em que reverta uma redução da reavaliação do mesmo ativo previamente reconhecido no resultado; e
 - Reduções de reavaliação são reconhecidas no resultado. No entanto, a redução deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo credor existente no excedente de reavaliação relacionada a esse ativo.
- Quando o ativo reavaliado é alienado, a reserva de reavaliação no patrimônio líquido é mantida neste grupo, não sendo levada ao resultado.
- Componentes de um ativo com padrões de consumo diferentes devem ser depreciados separadamente.
- A depreciação é sistematicamente alocada ao longo da vida útil do ativo. O método de depreciação deve refletir o padrão de consumo do bem. Um método de depreciação com base na receita que é gerada a partir da utilização de um ativo não é adequado. O valor residual é revisado pelo menos anualmente e equivale ao valor que a entidade receberia se o ativo tivesse a idade e a condição prevista para o fim da sua vida útil. A vida útil também é revisada anualmente. Caso a operação de um item do imobilizado (por exemplo, uma aeronave) exija vistorias significativas regulares, o seu custo é reconhecido no valor contábil do ativo como uma substituição, se os critérios de reconhecimento forem atendidos.
- A perda por redução ao valor recuperável ("*Impairment*") do ativo imobilizado é avaliada de acordo com a IAS 36.
- Todas as permutas de ativo imobilizado são mensuradas ao valor justo, inclusive permutas por itens similares, a não ser que falte à operação substância comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo entregue não possam ser mensurados confiavelmente.

- As entidades que vendem, rotineiramente, itens do imobilizado que antes eram destinados à locação devem transferir esses ativos para estoques ao valor contábil quando estes deixarem de ser locados e passam a estar disponíveis para a venda. O resultado da alienação de tais ativos deve ser reconhecido como receita de acordo com a IAS 18.

Interpretações

Vide na IAS 18 um resumo do **IFRIC 18 Transferências de Ativos de Clientes**.

IFRIC 20 Custo de extração na fase de produção das minas de superfície

IFRIC 20 aborda o reconhecimento do custo de produção de extração como um ativo e a mensuração (inicial e subsequente) dos ativos de atividade de extração.

IAS 17 Arrendamentos

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

Objetivo Definir, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábeis e as divulgações adequadas para arrendamentos financeiros e operacionais.

Resumo

- Um arrendamento mercantil, incluindo os arrendamentos mercantis de terrenos, é classificado como arrendamento financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Exemplos:
 - arrendamento abrange substancialmente toda a vida do ativo; e/ou
 - o valor presente das prestações dos arrendamentos são substancialmente igual ao valor justo do ativo.
- Todos os outros arrendamentos são classificados como arrendamentos operacionais;
- O arrendamento de conjunto de terrenos e prédios é dividido em elementos de terrenos e prédios. Entretanto, não é exigida a avaliação separada de terrenos e prédios, caso a participação do arrendatário tanto no terreno como nos prédios seja classificada como uma propriedade para investimento de acordo com a IAS 40 e seja adotado o modelo de valor justo;

- Arrendamentos financeiros – contabilidade do arrendatário:
 - ativo e passivo são reconhecidos ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento ou ao valor justo do bem arrendado, o que for menor;
 - a política de depreciação é a mesma que a dos ativos próprios; e
 - pagamentos de arrendamento financeiro são segregados entre despesas financeiras e redução do passivo.
- Arrendamentos financeiros – contabilidade do arrendador:
 - reconhecer como recebível um valor igual ao investimento líquido no arrendamento;
 - reconhecer receitas financeiras com base em um padrão que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o seu investimento líquido; e
 - os arrendadores fabricantes ou comerciantes reconhecem o lucro ou prejuízo da venda de acordo com a política seguida para vendas definitivas.
- Arrendamentos operacionais – contabilidade do arrendatário:
 - pagamentos do arrendamento são reconhecidos como despesa no resultado em base linear durante o prazo do arrendamento, exceto se outra base sistemática for mais representativa do padrão de benefício.
- Arrendamentos operacionais – contabilidade do arrendador:
 - os ativos mantidos para arrendamento operacional são apresentados no balanço patrimonial do arrendador de acordo com a sua natureza e são depreciados de acordo com a política de depreciação adotada pelo arrendador para ativos similares; e
 - as receitas de arrendamento são reconhecidas em base linear durante o prazo do arrendamento, exceto se outra base sistemática for mais representativa do padrão de benefício.
- Os arrendadores incluem os custos diretos iniciais no valor contábil do bem arrendado e os distribuem pelo prazo do arrendamento (é proibido o seu registro imediato como despesa);

- A contabilização de transações de venda e leaseback (venda seguida de arrendamento) depende se a essência da transação é de arrendamento financeiro ou operacional.

Interpretações

SIC 15 Arrendamentos Operacionais – Incentivos

Incentivos para o arrendamento (como períodos de carência ou aluguel gratuitos) são reconhecidos tanto pelo arrendador como pelo arrendatário como uma conta redutora das receitas e das despesas com aluguéis, respectivamente, durante o prazo do arrendamento.

SIC 27 Envolvendo a Forma Legal de um Arrendamento

Caso uma série de transações envolva a forma legal de um arrendamento e só possa ser entendida como um todo, então a série é contabilizada como uma única transação.

IFRIC 4 Determinar se um Acordo envolve um Arrendamento

O IFRIC 4 trata de acordos que não têm a forma legal de um arrendamento, mas que preveem o direito de uso de ativos em troca de um ou uma série de pagamentos. O acordo que atenda aos critérios a seguir é, ou contém, um arrendamento que é contabilizado de acordo com a IAS 17, tanto pelo arrendatário como pelo arrendador:

- O cumprimento do acordo depende de um ativo específico (explícita ou implicitamente previsto no acordo); e
- O acordo prevê o direito de controle do uso do ativo subjacente. O IFRIC 4 fornece orientações adicionais para identificar quando ocorre essa situação



EM CONSTRUÇÃO

O IASB possui um projeto de convergência importante com o FASB sobre contabilização de arrendamentos. Em maio de 2013 ambos os órgãos reguladores emitiram minutas de exposição como propostas para trazer todos os arrendamentos (exceto aqueles inferiores a 12 meses) para o balanço patrimonial. O período de comentários encerrou-se em 13 de setembro de 2013. A contabilização para arrendatários e arrendadores é baseada se uma parte significativa dos benefícios econômicos do ativo são consumidos durante o período de arrendamento. Os órgãos reguladores discutiram sobre os comentários enviados sobre o exposure draft e iniciaram as redeliberações em 2014.

Em julho de 2014, os órgãos reguladores decidiram tentativamente sobre diversas áreas, como o modelo contábil para arrendadores e arrendatários, modificações de arrendamento, definição de arrendamento, arrendamento de pequeno valor, prazos de arrendamento, reavaliação de arrendamento, pagamentos variáveis de arrendamento, distinção de componentes de arrendamento e não-arrendamento, custos iniciais diretos e transações de *venda e retroarrendamento* (leaseback transactions).

Mais informações sobre o status do projeto podem ser encontradas na página dedicada ao projeto no IAS Plus: <http://www.iasplus.com/en/publications/global/project-insights/leases>.

IAS 18 Receitas

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1995
O IAS 18 será substituído na adoção da IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes.

Objetivo Definir o tratamento contábil de receitas decorrentes da venda de produtos, prestação de serviços, além de juros, *royalties* e dividendos.

Resumo

- A receita é mensurada pelo valor justo da consideração recebida ou a receber.
- A receita é geralmente reconhecida quando for provável que benefícios econômicos fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser mensurados com segurança, e quando as seguintes condições forem atendidas:
 - Venda de bens: quando os riscos e benefícios significativos tenham sido transferidos para o comprador há perda do controle efetivo pelo vendedor e o custo possa ser mensurado com segurança;
 - Prestação de serviços: método de percentual de conclusão dos serviços totais a serem executados;
 - Juros – de acordo com o método de juros efetivos, conforme previsto na IAS 39;
 - Royalties – pelo regime de competência, de acordo com a essência do contrato;
 - Dividendos – quando o direito do acionista de receber o pagamento é estabelecido.

- Se a transação tiver múltiplos componentes (tais como a venda de bens com um montante identificável de serviços subsequentes), os critérios de reconhecimento são aplicados aos componentes separados individualmente.

Interpretações

SIC 31 Receitas Provenientes de Transações de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade

A receita proveniente de transações de permuta envolvendo serviços de publicidade somente é reconhecida se também for recebida receita substancial de transações que não sejam permutas.

IFRIC 13 Programas de Fidelização de Clientes

Os prêmios concedidos a clientes como parte de operações de venda são registrados separadamente como um componente de venda identificável, com a importância recebida ou a receber alocada entre os créditos em prêmio e outros componentes da venda.

IFRIC 15 Contratos de Construção do Setor Imobiliário

A construção de imóveis enquadra-se na definição de contrato de construção segundo a IAS 11 somente quando o comprador é capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel antes do início das obras e/ou as principais modificações estruturais durante as obras. Se este critério não for atendido, a receita deve ser reconhecida em conformidade com a IAS 18.

O IFRIC 15 fornece orientações adicionais para determinar se a entidade está fornecendo produtos ou prestando serviços conforme previsto na IAS 18.

IFRIC 18 Transferências de Ativos de Clientes

O IFRIC 18 trata das circunstâncias em que uma entidade recebe de um cliente um item do imobilizado que ela deve então usar para conectar o cliente a uma rede ou fornecer ao cliente acesso permanente ao fornecimento de bens e serviços.

O IFRIC 18 também fornece orientações sobre o modelo de reconhecimento de receitas provenientes da transferência do ativo.

IAS 19 Benefícios a Empregados

- Data de vigência e transição** Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2013, com adoção antecipada permitida.
- Substitui a versão prévia da IAS 19 a partir da data de aplicação.
- As alterações que esclarecem o tratamento contábil dos benefícios a empregados ou terceiros que estão ligados ao serviço são efetivas a partir de 1º de julho de 2014, sendo permitida aplicação antecipada.
- Objetivo** Definir a contabilização e a divulgação de benefícios a empregados, inclusive benefícios de curto prazo (salários, férias, licença médica, participação anual nos resultados, bônus e benefícios não monetários), pensões, seguro de vida pós-emprego e benefícios médicos e outros benefícios a empregados de longo prazo (afastamento prolongado, deficiência, remuneração diferida e participação nos resultados e bônus de longo prazo) e verbas rescisórias.
- Resumo**
- Princípio: o custo da concessão de um benefício a empregados é reconhecido no período em que a entidade recebe serviços do empregado e não quando os benefícios são pagos ou se tornam exigíveis;
 - Benefícios a empregados de curto prazo (que se espera ser liquidado no prazo inferior a 12 meses depois do período anual no qual os serviços foram prestados) são reconhecidos como despesa no período em que o empregado presta o serviço. Passivo de benefício não pago é mensurado pelo valor não descontado;
 - O pagamento de participação nos resultados e bônus somente é reconhecido quando a entidade tem a obrigação legal ou construtiva de pagar e os custos podem ser estimados com segurança;
 - Planos de benefícios pós-emprego (como pensões e assistência médica) são classificados como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido;
 - Nos planos de contribuição definida, as despesas são reconhecidas no período em que as contribuições são exigidas;

- Nos planos de benefício definido, a obrigação (ou ativo) é registrada no balanço patrimonial pelo valor líquido de:
 - o valor presente da obrigação de benefício definido (o valor presente dos pagamentos futuros previstos exigidos para liquidar a obrigação decorrente do serviço prestado pelo empregado tanto no período presente quanto nos anteriores); e
 - o valor justo de quaisquer ativos do plano na data do balanço.
- Ativos do plano incluem ativos mantidos por um fundo de benefício a empregados de longo prazo e apólices de seguro de admissíveis;
- Ativos de benefício definido é limitado ao menor do excedente do plano de benefício definido e no teto de ativos. O teto de ativo é definido como o valor presente de quaisquer benefícios econômicos disponíveis na forma de restituições do plano ou reduções em futuras contribuições para o plano;
- A mudança do passivo (ou excedente) de benefício definido possui os seguintes componentes:
 - custo de serviço: no resultado;
 - juros líquidos (por exemplo, passagem do tempo) sobre o valor líquido do passivo (ativo) – no resultado;
 - remensuração incluindo: (a) mudança de valor justo dos ativos do plano decorrente de outros fatores fora a passagem do tempo e (b) ganhos e perdas atuariais sobre as obrigações – reconhecidas em outros resultados abrangentes.
- Para planos de grupos, o custo líquido é reconhecido nas demonstrações financeiras separadas da entidade que é legalmente considerada a patrocinadora, exceto se existir um contrato ou uma política específica para a alocação do custo;

- Outros benefícios a empregados de longo prazo são reconhecidos e mensurados da mesma maneira que os benefícios pós-emprego nos termos de um plano de benefício definido. Entretanto, ao contrário dos planos de benefício definido, remensurações são registradas de imediato no resultado;
- As verbas rescisórias são registradas no momento em que ocorrer primeiro entre a data na qual a entidade não pode mais retirar a oferta dos benefícios e quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que está dentro do escopo da IAS 37 e envolve o pagamento de benefícios rescisórios.

Interpretações

IFRIC 14 – Limite de um Ativo de Benefício Definido, Exigências Mínimas de Custeio e a Interação entre essas

O IFRIC 14 aborda três questões:

- quando reembolsos ou reduções de contribuições futuras devem ser considerados “disponíveis” no contexto do parágrafo 58 da IAS 19;
- como a exigência mínima de custeio pode afetar a disponibilidade para reduções de contribuições futuras; e
- quando a exigência mínima de custeio pode originar uma obrigação

O IFRIC 14 foi alterado em novembro de 2009 para tratar das situações em que uma entidade com exigências mínimas de custeio adianta o pagamento das contribuições para atender a essas exigências. Essas alterações permitem que o benefício desse adiantamento seja reconhecido como um ativo.

IAS 20 Contabilização e Divulgação de Subvenções e Assistência Governamentais

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1984.

Objetivo Definir a contabilização e a divulgação de subvenções governamentais e outras formas de assistência governamental.

Resumo

- As subvenções governamentais são reconhecidas somente quando existir segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições necessárias para sua obtenção e de que a subvenção será efetivamente recebida. Subvenções não monetárias são geralmente reconhecidas pelo valor justo, embora o reconhecimento pelo valor nominal seja permitido;
- As subvenções são reconhecidas no resultado durante os períodos necessários para compensar os respectivos custos;
- As subvenções relacionadas com as receitas podem ser apresentadas separadamente como receitas ou como dedução da respectiva despesa;
- As subvenções relacionadas com os ativos são apresentadas como receitas diferidas no balanço patrimonial ou deduzidas do valor contábil do ativo;
- A devolução de uma subvenção governamental que tenha sido perdida é contabilizada como mudança de estimativa contábil, com tratamento diferente para subvenções vinculadas a receitas e as vinculadas a ativos;
- O benefício de empréstimos recebidos do governo com taxas de juros abaixo da taxa de mercado deve ser contabilizado como uma subvenção governamental – mensurada como a diferença entre o valor contábil inicial do empréstimo determinado de acordo com a IAS 39 e os valores recebidos.

Interpretações **SIC 10 Assistência Governamental – Sem Relação Específica com Atividades Operacionais**
Assistência governamental a entidades com o objetivo de incentivar ou apoiar atividades empresariais em longo prazo, em certas regiões ou setores econômicos, deve ser tratada como subvenção governamental, de acordo com a IAS 20.

IAS 21 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

Objetivo Definir o tratamento contábil das transações em moeda estrangeira e operações no exterior.

Resumo

- Primeiramente é determinada a moeda funcional da entidade (por exemplo, a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera);
- Em seguida, todos os itens em moeda estrangeira são convertidos para a moeda funcional:
 - as transações são reconhecidas na data em que ocorrerem pela taxa de câmbio da data da transação para o reconhecimento e mensuração iniciais;
 - ao final dos períodos subsequentes de reporte: os itens não monetários registrados pelo custo histórico continuam a ser mensurados pela taxa de câmbio da data da transação;
 - os itens monetários são convertidos novamente pela taxa de fechamento; e
 - os itens não monetários registrados pelo valor justo são mensurados pela taxa de câmbio da data da valorização.
- As variações cambiais decorrentes da liquidação dos itens monetários e da conversão dos itens monetários a uma taxa diferente daquela inicialmente reconhecida são registradas no resultado, com uma exceção. As variações cambiais decorrentes dos itens monetários que são parte do investimento líquido da entidade em uma operação no exterior são registradas nas demonstrações financeiras consolidadas que incluem a operação estrangeira na rubrica outros resultados abrangentes. Tais variações são reclassificadas do patrimônio líquido para o resultado quando da alienação do investimento líquido;

- Os resultados e o balanço patrimonial de uma entidade cuja moeda funcional não é a moeda de uma economia hiperinflacionária são convertidos para uma moeda de apresentação diferente, por meio dos seguintes procedimentos:
 - ativos (incluindo ágios oriundos da aquisição de uma entidade no exterior) e passivos referentes a cada balanço patrimonial (inclusive comparativos) são convertidos pela taxa de fechamento na data do balanço patrimonial;
 - receitas e despesas referentes a cada período apresentado (inclusive comparativos) são convertidas pelas taxas de câmbio nas datas das transações; e
 - todas as variações cambiais resultantes são reconhecidas no resultado abrangente e o montante acumulado é apresentado em um componente separado do patrimônio líquido até a alienação da operação no exterior.
- Existem regras especiais de conversão para a moeda de apresentação dos resultados e balanço patrimonial de uma entidade cuja moeda funcional é hiperinflacionária.

Interpretações

SIC 7 Introdução do Euro

Explica como aplicar a IAS 21 quando da primeira introdução do Euro e quando os novos membros da UE aderiram à zona do Euro.

Consultar na IAS 39 um resumo do IFRIC 16, *Hedges de Investimento Líquido em Operação no Exterior*.

IAS 23 Custos de empréstimos

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2009.

Objetivo Definir o tratamento contábil para custos de empréstimos.

- Resumo**
- Custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável são capitalizados como parte do custo daquele ativo somente quando for provável que esses custos resultarão em benefícios econômicos futuros para a entidade e possam ser mensurados com segurança. Todos os outros custos relativos à captação de empréstimos que não satisfaçam as condições para capitalização são registrados como despesa quando incorridos.
 - Ativo qualificável é o ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendida. Exemplos incluem unidades industriais, propriedades para investimento e alguns estoques.
 - À medida que a entidade toma emprestado recursos com o propósito de obter um ativo qualificável, o montante dos custos capitalizáveis são os custos efetivamente incorridos durante o período menos qualquer receita de juros proveniente do investimento temporário desses recursos obtidos.
 - Se os recursos são geralmente captados e usados para obter o ativo qualificável, deve-se aplicar a taxa de capitalização (média ponderada dos custos de empréstimos aplicável a empréstimos em aberto no período) aos gastos incorridos no período, de forma a apurar o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização. O valor dos custos de empréstimos que uma entidade capitaliza durante um período não pode exceder o valor dos custos de empréstimos que incorreu durante esse período.

Interpretações Não há.

IAS 24 Divulgação de Partes Relacionadas

- Data de vigência** Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2011.
- As alterações resultantes das melhorias anuais às IFRSs (Dezembro de 2013) esclarecem requerimentos de divulgação sobre os serviços do pessoal chave da administração e a definição de parte relacionada, incluindo entidades ou quaisquer membros de um grupo que seja pessoal chave da administração.
- Objetivo** Assegurar que as demonstrações financeiras destaquem a possibilidade da posição financeira e dos resultados das operações serem afetados pela existência de partes relacionadas.
- Resumo**
- Uma parte relacionada é uma pessoa ou entidade que está relacionada a entidade que está emitindo as demonstrações financeiras:
 - (a) uma pessoa ou familiar próximo desta pessoa:
 - (i) que controla ou controla em conjunto a entidade;
 - (ii) tem influência significativa sobre a entidade;
 - (iii) é um membro do pessoal-chave da administração da entidade ou da controladora da entidade.
 - (b) uma entidade está relacionada com a entidade que emite as demonstrações financeiras, em qualquer uma das seguintes condições:
 - (i) esta entidade e a entidade que emite as demonstrações são membros do mesmo grupo (cada controladora, controlada e coligada está relacionada com as outras);
 - (ii) uma entidade é uma coligada ou um empreendimento conjunto da outra entidade;
 - (iii) ambas as entidades são empreendimentos conjuntos do mesmo terceiro;
 - (iv) uma entidade é um empreendimento conjunto de uma terceira, e a outra é uma coligada dessa terceira entidade;

- (v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade que reporta ou de uma entidade relacionada com a entidade que reporta; se a entidade que reporta é ela mesma um plano, os empregadores patrocinadores também estão relacionados com a entidade de reporte;
 - (vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por uma pessoa identificada em (a);
 - (vii) uma pessoa identificada em (a) (i) tem influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou da controladora da entidade).
 - (viii) a entidade, ou qualquer membro de um grupo de que faz parte, é considerado pessoal chave da administração para a entidade que reporta ou para o acionista da entidade que reporta.
- A norma exige a divulgação de:
 - relacionamentos que envolvem controle, mesmo na ausência de transações entre as partes;
 - transações entre partes relacionadas; e
 - remuneração do pessoal-chave da administração (inclusive uma análise por tipo de remuneração).
 - Para transações entre partes relacionadas, é exigida a divulgação da natureza do relacionamento e de informações suficientes que permitam o entendimento do eventual efeito das transações;
 - A norma fornece uma isenção parcial para entidades relacionadas ao Governo. Requisitos de divulgação de informações que são custosas e pouco valiosas para os usuários foram eliminadas.

Interpretações

Não há.

IAS 26 Contabilização e Emissão de Relatórios para Planos de Benefícios de Aposentadoria

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1998.

Objetivo Especificar os princípios de mensuração e divulgação para relatórios financeiros de planos de benefícios de aposentadoria.

Resumo

- Estabelece as exigências para demonstrações financeiras de planos de contribuição definida e de benefício definido, inclusive uma demonstração de ativo líquido disponível para benefícios e divulgação do valor presente atuarial dos benefícios prometidos (segregados em adquiridos e não adquiridos);
- Especifica a necessidade de uma avaliação atuarial dos benefícios dos planos de benefício definido e a utilização de valores justos para os investimentos do plano.

Interpretações Não há.

IAS 27 (2011) Demonstrações Financeiras Separadas

Data de vigência Períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2013.

As alterações à versão anterior da norma transferiram todos os requerimentos relacionadas as demonstrações financeiras consolidadas do IAS 27 para o IFRS 10.

As alterações introduzidas em outubro de 2012 incluem novos requerimentos de divulgação relacionados com entidades de investimento.

Objetivo

- Define como contabilizar os investimentos em controladas, empreendimentos controlados em conjunto e coligadas nas demonstrações financeiras separadas.

Resumo

- Nas demonstrações separadas da controladora: os investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles classificados como destinados à venda segundo a IFRS 5) são contabilizados ao custo ou como investimentos segundo a IFRS 9 ou a IAS 39.
- A controladora tem que divulgar uma lista de investimentos relevantes e descrever o método usado para contabilizar estes investimentos.

Interpretações Não há.

IAS 28 (2011) Investimentos em Coligadas e Joint Ventures

Data da vigência e transição Períodos anuais com início em ou após 1º de janeiro de 2013. Aplicação antecipada permitida, apenas se as IFRSs 10 a 12 (2011) e a IAS 27 (2011) forem aplicadas a partir da mesma data.

As alterações à versão anterior da norma alinham as definições e terminologias com as IFRSs 10, 11 e 12.

Objetivo Definir influência significativa de investimentos em coligadas e estabelecer a contabilização do investidor para investimentos em coligadas e *joint ventures*

Resumo

- Aplica-se a todos os investimentos em que o investidor tem influência significativa e *joint ventures*, a menos que o investidor seja uma entidade de capital de risco, fundo mútuo, uma *unit trust* ou uma entidade semelhante, e elege mensurar tais investimentos pelo valor justo por meio do resultado de acordo com IFRS 9 ou IAS 39.
- Participações em coligadas e *joint ventures* que são classificados como disponíveis para venda de acordo com a IFRS 5 são contabilizadas de acordo com aquela norma.
- Para os outros casos, o método da equivalência patrimonial é utilizado para todos os investimentos em coligadas sobre as quais a entidade tem influência significativa e *joint ventures*.
- Presunção de influência significativa se o investimento detido, direta e indiretamente, é de 20% ou mais do poder de voto da investida.
- De acordo com o método de equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado ao custo e é ajustado posteriormente para refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida.
- A demonstração do resultado abrangente do investidor reflete a sua parcela de lucro ou prejuízo pós-aquisição da investida.
- Políticas contábeis das coligadas e *joint ventures* devem ser as mesmas que as do investidor, para transações e eventos idênticos em circunstâncias semelhantes.

- O fim do período de reporte de uma coligada ou uma *joint venture* não pode ser acima de três meses diferente do final do período de reporte do investidor.
- Mesmo que as demonstrações financeiras consolidadas não estejam preparadas (por exemplo, porque o investidor não possui controladas) a equivalência patrimonial é aplicada. No entanto, o investidor não aplica o método de equivalência patrimonial ao apresentar “demonstrações financeiras separadas” como definidos na IAS 27. Em vez disso, o investidor contabiliza o investimento ao custo ou como um investimento de acordo com a IFRS 9 e IAS 39.
- *Impairment* é testado de acordo com a IAS 36. Os indicadores de *impairment* na IAS 39 se aplicam. Um investimento numa coligada ou empreendimento controlado em conjunto é tratado como um ativo único para efeitos de *impairment*.
- Quando uma entidade descontinua o uso do método de equivalência patrimonial (por exemplo, como resultado de uma mudança de participação), o investimento remanescente é reavaliado ao seu valor justo nessa data, com o ganho ou perda reconhecido no resultado. Depois disso, a IFRS 9 ou IAS 39 é aplicada à participação remanescente, a menos que o investimento se torne uma controlada, caso em que o investimento é contabilizado de acordo com a IFRS 3.

Interpretações Não há.

IAS 29 Relatórios Financeiros em Economias Hiperinflacionárias

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1990.

Objetivo Fornecer orientação específica para entidades com relatórios em moeda de economia hiperinflacionária, de forma que as informações financeiras apresentadas sejam úteis.

Resumo

- As demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária são apresentadas com base em uma unidade de avaliação corrente na data final do período de divulgação;
- O ganho ou perda na posição monetária líquida será incluído no resultado;
- Os valores comparativos de período(s) anterior(es) são rerepresentados na mesma unidade de avaliação corrente;
- Geralmente uma economia é hiperinflacionária quando a taxa de inflação acumulada durante 3 anos se aproxima ou excede 100%;
- Quando uma economia deixa de ser hiperinflacionária, os valores expressos na unidade de medida corrente no final do período de relatório anterior serão a base para os valores contábeis em suas demonstrações financeiras subsequentes.

Interpretações **IFRIC 7 Aplicação do Método de Reapresentação Conforme a IAS 29**

Quando a economia da moeda funcional da entidade se torna hiperinflacionária, a entidade aplica os requisitos da IAS 29 como se a economia tivesse sido sempre hiperinflacionária.

- Data de vigência** Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. Disposições de divulgação substituídas quando da adoção da IFRS 7, em vigor em 1º de janeiro de 2007.
- As alterações (dezembro de 2011) esclarecendo certos aspectos das exigências de compensação são efetivas em 1º de janeiro de 2014, com aplicação antecipada permitida.
- Objetivo** Estabelecer princípios para a classificação e apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e a compensação de ativos e passivos financeiros.
- Resumo**
- A classificação pelo emissor de um instrumento como passivo ou instrumento patrimonial:
 - com base na essência e não na forma do instrumento;
 - a classificação é feita no momento da emissão, não sendo posteriormente alterada;
 - um instrumento é considerado um passivo financeiro se, por exemplo, o emissor for obrigado a entregar caixa ou outro ativo financeiro, ou o detentor tiver direito de exigir caixa ou outro ativo financeiro. Um exemplo disso são as ações preferenciais obrigatoriamente resgatáveis;
 - um instrumento patrimonial é um instrumento que evidencia uma participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos; e
 - juros, dividendos, ganhos e perdas referentes a um instrumento classificado como passivo são registrados como receitas ou despesas, conforme apropriado.
 - Instrumentos financeiros de opção de venda (*puttable financial instruments*) são instrumentos que impõem à entidade a obrigação de entregar ações do capital proporcionais aos ativos líquidos somente na liquidação, as quais: (a) estejam subordinadas a todas as outras classes de instrumentos; e (b) satisfaçam os critérios adicionais, são classificados como instrumentos patrimoniais, embora de outra forma pudessem satisfazer a definição de passivo;

- Na emissão, o emissor classifica separadamente os componentes da dívida e do patrimônio líquido de um único instrumento composto, tal como dívida conversível;
- Ativos e passivos financeiros são compensados e o valor líquido demonstrado somente quando a entidade tem o direito legal de compensar esses valores e pretende liquidá-los pelo líquido ou simultaneamente;
- O custo de ações em tesouraria é deduzido do patrimônio líquido e a revenda das ações em tesouraria constitui uma transação de capital;
- Custos de emissão ou reaquisição de instrumentos patrimoniais são contabilizados como conta redutora do patrimônio líquido, deduzidos de eventual benefício de imposto de renda.

Interpretações

IFRIC 2 Cotas dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

São passivos, a menos que a cooperativa tenha o direito legal de recusar o resgate quando solicitado.

Publicação útil da Deloitte

iGAAP 2014: Financial instruments: IAS 39 (Volume C) and IFRS 9 (Volume B) and related standards

Orientação sobre como aplicar essas normas complexas, incluindo exemplos ilustrativos e interpretações. Informações em

www.iasplus.com/igaap

IAS 33 Lucro por ação

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005.

Objetivo Estabelecer os princípios para a apuração e a apresentação do Lucro Por Ação de forma a melhorar as comparações de desempenho entre diferentes entidades no mesmo período e entre diferentes períodos contábeis da mesma entidade

Resumo

- Aplica-se a entidades listadas em bolsa, entidades em processo de abertura de capital e quaisquer outras entidades que apresentem lucro por ação espontaneamente.
- Uma entidade apresenta o lucro por ação básico e diluído:
 - para cada classe de ações ordinárias com direitos diferentes a participação nos lucros do período;
 - com igual importância;
 - para todos os períodos apresentados.
- Se uma entidade apresentar somente uma demonstração do resultado abrangente, o lucro por ação é apresentado nessa demonstração. Se a entidade apresentar o resultado do exercício numa demonstração separada, o lucro por ação é apresentado somente nessa demonstração;
- O lucro por ação é reportado para o resultado atribuível aos acionistas da entidade controladora, para o resultado de operações continuadas atribuíveis aos acionistas da entidade controladora e para quaisquer operações descontinuadas (este último item pode ser apresentado nas notas explicativas);
- Nas demonstrações financeiras consolidadas, o lucro por ação reflete os lucros atribuíveis aos acionistas da controladora;
- Diluição é uma redução do lucro por ação ou um aumento do prejuízo por ação com base na premissa de que instrumentos conversíveis são convertidos, opções ou bônus de subscrição são exercidos ou que ações ordinárias são emitidas quando determinadas condições são atendidas.

- Cálculo do Lucro Por Ação básico:
 - Numerador de lucro: após dedução de todas as despesas, incluindo impostos, e após a dedução das participações não controladoras e dividendos preferenciais; e
 - Denominador: média ponderada da quantidade de ações em circulação no período.
- Cálculo do Lucro Por Ação diluído:
 - Numerador do lucro: o lucro líquido do período atribuível a ações ordinárias é acrescido do valor dos dividendos após impostos e dos juros registrados no período relacionados a potenciais ações ordinárias diluidoras (como opções, bônus de subscrição, títulos conversíveis e contratos de seguros contingentes) e ajustados por outras eventuais variações do resultado decorrentes da conversão de potenciais ações ordinárias diluidoras;
 - Denominador: ajustado para o número de ações que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais ações ordinárias diluidoras em ações ordinárias; e
 - Potenciais ações ordinárias antidiluidoras são excluídas do cálculo.

Interpretações Não há.

IAS 34 Relatórios Financeiros Intermediários

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1999.

Objetivo Definir o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intermediário e os princípios de reconhecimento e mensuração de um relatório financeiro intermediário.

Resumo

- A IAS 34 aplica-se somente quando a entidade é obrigada ou opta por publicar o relatório financeiro intermediário de acordo com as IFRSs;
- Órgãos reguladores locais (não a IAS 34) determinam:
 - quais entidades devem publicar relatórios financeiros intermediários;
 - a periodicidade; e
 - qual o prazo após o encerramento de um período intermediário.

- Um relatório financeiro intermediário é um conjunto completo ou condensado de demonstrações financeiras para um período inferior ao exercício social completo da entidade;
- Os componentes mínimos de um relatório financeiro intermediário condensado são:
 - balanço patrimonial condensado;
 - demonstração condensada do resultado abrangente apresentada como uma demonstração condensada única ou uma demonstração condensada do resultado e uma demonstração condensada do resultado abrangente;
 - demonstração condensada das mutações do patrimônio líquido;
 - demonstração condensada dos fluxos de caixa; e
 - notas explicativas selecionadas.
- Define os períodos comparativos para os quais são apresentadas demonstrações financeiras intermediárias.
- A materialidade é baseada nos dados financeiros intermediários, não nos valores atuais previstos;
- As notas explicativas de um relatório financeiro intermediário fornecem uma explicação dos eventos e das transações significativas para o entendimento das variações ocorridas desde as últimas demonstrações financeiras anuais;
- Práticas contábeis iguais às usadas nas demonstrações anuais;
- Receitas e custos são registrados quando ocorrem e não antecipados ou diferidos;
- Mudança em políticas contábeis – reapresentar períodos intermediários anteriores.

Interpretações

IFRIC 10 Relatórios Financeiros Intermediários e *Impairment*

Quando a entidade registra, em um período intermediário, a perda no valor recuperável do ágio ou de um investimento em um instrumento patrimonial ou um ativo financeiro registrado ao custo, essa perda no valor recuperável não é estornada nas demonstrações financeiras intermediárias seguintes nem nas demonstrações financeiras anuais.

IAS 36 Perda no Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*)

Data de vigência Aplica-se ao ágio e a ativos intangíveis adquiridos em combinações de negócios celebradas em ou após 31 de março de 2004 e a todos os outros ativos prospectivamente, para períodos iniciados em ou após 31 de março de 2004.

As alterações (maio de 2013) retificam algumas consequências não intencionais das alterações à IAS 36 decorrentes da IFRS 13. As alterações (a) alinham os requisitos de divulgação com a intenção do IASB e reduzem as circunstâncias em que é exigida a divulgação do valor recuperável de ativos ou unidades geradoras de caixa, (b) exigem divulgação adicional sobre a mensuração do valor justo quando o valor recuperável dos ativos que apresentaram perda é baseado no valor justo líquido de despesa de venda, e (c) apresentam uma exigência explícita de divulgar a taxa de desconto utilizada na determinação de *impairment* (ou reversões), onde o valor recuperável, com base no valor justo líquido de despesa de venda, é determinado usando uma técnica de valor presente. Eles são efetivos a partir de 1º de janeiro de 2014, com aplicação antecipada permitida para qualquer período em que também se aplica IFRS 13.

Objetivo Assegurar que os ativos não sejam registrados acima do seu valor recuperável e estabelecer como esse valor recuperável, a perda por redução ao valor recuperável e sua reversão são apurados

Resumo

- A IAS 36 aplica-se a todos os ativos, exceto estoques (ver IAS 2), ativos decorrentes de contratos de construção (ver IAS 11), ativos fiscais diferidos (ver IAS 12), ativos decorrentes de benefícios a empregados (ver IAS 19), ativos financeiros (ver IAS 39 ou IFRS 9), propriedades para investimento avaliadas a valor justo (ver IAS 40), ativos biológicos relacionados à atividade agrícola avaliados a valor justo menos custos para venda (ver IAS 41), custos de aquisições diferidos e ativos intangíveis de contratos de seguros (ver IFRS 4) e ativos não correntes classificados como mantidos para venda (ver IFRS 5);
- Uma perda por *impairment* é reconhecida quando o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável;

- Uma perda por *impairment* é reconhecida no resultado para ativos registrados ao custo e tratada como reavaliação negativa para ativos registrados pelo valor reavaliado;
- O valor recuperável é o valor justo do ativo líquido de despesa de venda ou seu valor em uso, dos dois, o maior;
- O valor em uso é o valor presente do fluxo de caixa futuro estimado que será gerado pelo uso contínuo de um ativo e sua alienação ao final de sua vida útil;
- A taxa de desconto utilizada para mensurar o valor em uso é uma taxa antes dos impostos que reflete as avaliações atuais de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos para o ativo. A taxa de desconto utilizada não reflete os riscos para os quais os fluxos de caixa futuros foram reajustados e é a taxa de retorno que os investidores exigiriam se eles fossem optar por um investimento que gerasse fluxos de caixa equivalentes àqueles esperados do ativo;
- No encerramento de cada período contábil, os ativos são revisados para avaliar qualquer indicação de possível perda no valor recuperável. Em caso de indicativos de *impairment*, são calculados os valores recuperáveis dos ativos;
- O ágio e outros intangíveis com vida útil indefinida passam pelo teste de *impairment* no mínimo uma vez por ano, quando é feito o cálculo do valor recuperável;
- Se não é possível determinar o valor recuperável de um determinado ativo, determina-se então o valor recuperável da unidade geradora de caixa que contém o ativo. O teste de *impairment* para o ágio é feito no nível mais baixo, na entidade em que o ágio é monitorado para fins de gerenciamento interno, desde que a unidade ou o grupo de unidades no qual o ágio está alocado não seja maior do que um segmento operacional segundo a IFRS 8;
- A reversão de perdas por *impairment* de exercícios anteriores é requerida em certos casos (proibida para ágio).

Interpretações

Consultar na IAS 34 um resumo do IFRIC 10 **Relatórios Financeiros Intermediários e *Impairment***.

IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de julho de 1999.

Objetivo Assegurar a aplicação de critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e a divulgação de informações suficientes nas notas explicativas às demonstrações financeiras para permitir que os usuários entendam a sua natureza, tempestividade e valor.

Resumo

- Uma provisão é reconhecida somente quando há uma obrigação legal ou não formalizada como resultado de eventos passados, é provável que uma saída de recursos será necessária e uma estimativa confiável do valor da obrigação possa ser feita.
- O valor reconhecido como provisão é a melhor estimativa do valor de liquidação no final do período de reporte.
- As provisões são revisadas ao final de cada período de divulgação e ajustadas para refletir as mudanças de estimativas.
- As provisões são utilizadas apenas para os fins originalmente previstos.
- Exemplos de provisões podem incluir contratos onerosos, provisões para reestruturação, garantias, reembolsos e restauração de áreas.
- Despesas futuras planejadas, mesmo quando autorizadas pelo Conselho de Administração ou autoridade equivalente, ficam excluídas do reconhecimento, assim como provisões para apólices de seguro para perdas, incertezas gerais e outros eventos que ainda não aconteceram.
- Um passivo contingente é originado quando existe uma possível obrigação a ser confirmada por um evento futuro, que está além do controle da entidade;
 - uma obrigação presente pode, mas provavelmente não irá exigir, uma saída de recursos; ou
 - uma estimativa confiável do montante de uma obrigação presente não pode ser feita (isso é raro).
- Um passivo contingente exige apenas divulgação (sem reconhecimento). Caso a possibilidade de saída de recursos seja remota, não há divulgação.

- Um ativo contingente é originado quando o ingresso de benefícios econômicos é provável, mas não totalmente certo, e a sua ocorrência depende de um evento que está fora do controle da entidade.
- Ativos contingentes requerem apenas divulgação. Caso a realização da receita seja praticamente certa, o respectivo ativo deixa de ser um ativo contingente, sendo o seu reconhecimento adequado.

Interpretações

IFRIC 1 Alterações em Passivos decorrentes de Desativação, Restauração e Passivos Semelhantes Existentes

Provisões são ajustadas com base em alterações no valor ou no prazo de custos futuros e variações da taxa de desconto baseada na taxa de mercado.

IFRIC 5 Direitos de Participação em Fundos de Desativação, Restauração e Recuperação Ambiental

O IFRIC 5 trata da contabilização, nas demonstrações financeiras do contribuinte, de participações em fundos de desativação, restauração e de recuperação ambiental criados para financiar parte ou o total dos custos de desativação de ativos ou realizar uma atividade de recuperação ambiental.

IFRIC 6 Passivos Decorrentes da Participação em Mercados Específicos – Resíduos de Equipamento Elétrico e Eletrônico

O IFRIC 6 fornece orientações para a contabilização de passivos de custos de tratamento de resíduos. Considera, especificamente, o fato gerador apropriado para o reconhecimento da obrigação de contribuir com os custos de descarte de resíduos de equipamentos com base na participação da entidade no mercado durante o período-base. A Interpretação conclui que o evento que gera o reconhecimento da obrigação é a participação no mercado durante o período-base.

IFRIC 21 Tributos

IFRIC 21 orienta sobre quando reconhecer um passivo para um tributo imposto pelo governo, tanto para tributos que são contabilizados de acordo com a IAS 37, como para aquelas nas quais o valor e o período do tributo é claro:

- O fato gerador da obrigação que dá origem a uma obrigação de pagar uma taxa é a atividade que desencadeia o pagamento da taxa.
- O passivo é reconhecido progressivamente se o fato gerador da obrigação ocorre ao longo de um período de tempo.
- Se o fato gerador da obrigação é desencadeado ao atingir um parâmetro mínimo, o passivo é reconhecido quando o mínimo é alcançado.

IAS 38 Ativos Intangíveis

Data de vigência Aplica-se a ativos intangíveis adquiridos em combinações de negócios celebradas em ou após 31 de março de 2004 e prospectivamente a todos os demais ativos intangíveis para períodos iniciados em ou após 31 de março de 2004.

As alterações resultantes das melhorias às IFRSs (Dezembro de 2013) esclarecem que, quando um ativo intangível é reavaliado sob o método de reavaliação, uma metodologia aceitável é que o valor contábil bruto é ajustado de uma forma que é consistente com a reavaliação do valor contábil. As alterações entram em vigor em 1º de julho de 2014, com aplicação antecipada permitida.

As alterações que esclarecem os métodos aceitáveis de amortização são efetivas a partir de 1º de janeiro de 2016, com aplicação antecipada permitida.

Objetivo

Definir o tratamento contábil para o reconhecimento, avaliação e divulgação de todos os ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados em outra IFRS.

Resumo

- Um ativo intangível, independentemente se comprado ou gerado internamente, deve ser reconhecido se:
 - for provável que os benefícios econômicos futuros atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade; e
 - o custo do ativo puder ser mensurado com segurança.
- Existem critérios adicionais para reconhecimento de ativos intangíveis gerados internamente.
- Todos os custos de pesquisa devem ser reconhecidos como despesas quando incorridos.
- Os custos de desenvolvimento são capitalizados apenas quando as viabilidades técnica e comercial do produto ou serviço forem confirmadas.
- Ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios, incluindo pesquisas e desenvolvimento em andamento, podem ser reconhecidos separadamente do ágio, se resultarem de direitos legais ou contratuais, ativos ou passivos identificáveis. Nessas circunstâncias, os critérios de reconhecimento (probabilidade de recebimento de benefícios econômicos futuros e mensuração confiável – vide acima) podem sempre ser considerados como satisfeitos.
- O ágio gerado internamente, marcas, logotipos, títulos de publicações, lista de clientes, custos do início das operações (exceto se esses gastos estiverem incluídos no custo de um item do imobilizado, de acordo com a IAS 16), custos de treinamento, custos de propaganda e custos de transferência das atividades para um novo local, nunca são reconhecidos como ativos.
- Caso um item intangível não satisfaça nem as definições nem os critérios de reconhecimento para um ativo intangível, os gastos com o item devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto se o custo for incorrido como parte de uma combinação de negócios, nesse caso ele fará parte do montante a ser reconhecido como ágio na data de aquisição.

- Uma entidade pode reconhecer como ativo um adiantamento para pagamento de gastos com publicidade e atividades promocionais. O reconhecimento de um ativo seria permitido até o ponto em que a entidade tem direito de acessar os bens comprados ou receber os serviços. O envio de catálogos para pedidos é especificamente identificado como uma forma de atividade promocional e de publicidade.
- Para fins de contabilização subsequente à aquisição inicial, os ativos intangíveis são classificados como:
 - de vida útil indefinida: não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade. (Observação: "indefinido" não significa "infinito"); e
 - de vida útil definida: existe um período limitado de benefício para a entidade.
- Os ativos intangíveis podem ser contabilizados utilizando o modelo de custo ou o modelo de reavaliação (permitido apenas em casos especiais- vide a seguir). Pelo modelo de custo, os ativos são registrados ao custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por *impairment*.
- Caso um ativo intangível tenha um preço de mercado cotado em um mercado ativo (o que é incomum), é permitido optar pelo modelo de reavaliação. De acordo com este modelo, o ativo é registrado ao valor reavaliado, que é o valor justo na data de reavaliação menos depreciação e quaisquer perdas no valor recuperável subsequentes.
- O custo do ativo intangível com vida útil definida é amortizado durante essa vida útil e seu valor residual é normalmente zero. Um método de amortização com base na receita que é gerada a partir da utilização de um ativo intangível não é adequado. Os testes de *impairment* segundo a IAS 36 são exigidos sempre que houver indicação de que o valor recuperável do ativo intangível for menor que seu valor contábil.

- Os ativos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, mas testados anualmente por *impairment*. Se o valor recuperável for menor do que o valor contábil, a perda por *impairment* é reconhecida. A entidade também analisa se o intangível continua a ter uma vida útil indefinida.
- No modelo de reavaliação, as reavaliações são registradas regularmente. Todos os itens de uma determinada classe são reavaliados (exceto na ausência de mercado ativo para um determinado ativo). Os acréscimos ocorridos de reavaliações são reconhecidos em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido. Os decréscimos de reavaliação são primeiramente debitados no patrimônio líquido contra a reserva de reavaliação relativa ao ativo específico e qualquer excesso será contabilizado no resultado. Na alienação ou baixa de um ativo reavaliado, a reserva de reavaliação permanece no patrimônio líquido e não é reclassificada para o resultado;
- Normalmente, os gastos subsequentes com um ativo intangível, após sua compra ou conclusão, são reconhecidos como despesas. Os critérios de reconhecimento raramente são atendidos.

Interpretações

SIC 32 Ativos Intangíveis – Custos com sites de internet

Certos custos com desenvolvimento inicial de infraestrutura e com design gráfico incorridos no desenvolvimento de um site podem ser capitalizados.

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005
De acordo com as alterações (junho de 2013), não haveria necessidade de interromper a contabilização de *hedge* se um derivativo utilizado foi renovado, desde que sejam cumpridos determinados critérios. As alterações entram em vigor em 1º de janeiro de 2014, com aplicação antecipada permitida.

A IFRS 9 (2013) Instrumentos Financeiros (contabilização de *hedge* e alterações à IFRS 9, IFRS 7 e IAS 39), emitida em novembro de 2013 introduziu:

- a) um novo modelo geral de contabilização de *hedge*;
- b) uma exceção para os passivos financeiros designados ao valor justo através do resultado relacionada especificamente ao risco de crédito;
- c) uma série de outras pequenas alterações à IFRS 9 (2010) e (2009).

Entre as disposições contidas na IFRS 9 (2013), as entidades foram autorizadas a:

- a) Adotar a IFRS 9 (2013), mas continuar a aplicar os requerimentos de *hedge* da IAS 39 (em vez da IFRS 9 (2013))
- b) Adotar a IFRS 9 (2013), incluindo os requerimentos de *hedge*, com a exceção de *hedge* de valor justo da exposição à taxa de juros de uma carteira de ativos ou passivos financeiros, em que os requerimentos da IAS 39 poderiam continuar a ser aplicados.

A IFRS 9 (2014), emitida em julho 2014 altera a classificação e mensuração de ativos financeiros e introduz um novo modelo de perda esperada (*impairment*).

A IFRS 9 (2014) substitui a IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010), e IFRS 9 (2013), mas esses pronunciamentos permanecem disponíveis para adoção, se a data para adoção inicial for até 1º de fevereiro de 2015.

A IAS 39 será substituída na adoção da IFRS 9 (2014).

Objetivo Estabelecer princípios de reconhecimento, baixa e mensuração de ativos e passivos financeiros.

Resumo

- Todos os ativos e passivos financeiros, inclusive todos os instrumentos financeiros derivativos e determinados tipos de derivativos embutidos, são reconhecidos no balanço patrimonial.
- Inicialmente, os instrumentos financeiros são mensurados ao valor justo na data de aquisição ou emissão. Normalmente, na mensuração inicial, o valor justo é equivalente ao custo. Para ativos e passivos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado, os custos de transação são reconhecidos diretamente no resultado do período. Nos casos de ativos e passivos financeiros que não estejam mensurados ao valor justo por meio do resultado, os custos de transação diretamente atribuídos à aquisição ou emissão são incluídos no custo de aquisição do instrumento financeiro.
- A entidade tem a opção de reconhecer aquisições regulares e vendas de títulos e ativos financeiros no mercado de forma consistente, na data de negociação ou de liquidação. Se for utilizada a contabilização na data de liquidação, a IAS 39 exige o reconhecimento de certas variações de valor entre as datas de negociação e de liquidação.
- Para fins de mensuração subsequente de um ativo financeiro após o reconhecimento inicial, a IAS 39 classifica os ativos financeiros em quatro categorias:
 1. Empréstimos e recebíveis são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixos ou determináveis e que não são negociados em mercados ativos, diferentes daqueles que a entidade pretende vender imediatamente ou no curto prazo (os quais devem ser classificados como mantidos para negociação) e aqueles que a entidade, em seu reconhecimento inicial, designa como mensurado ao valor justo por meio do resultado ou disponível para venda.

2. Investimentos mantidos até o vencimento, são os ativos financeiros como títulos de dívida e ações preferenciais resgatáveis compulsoriamente, os quais a entidade pode e pretende manter até o vencimento. Caso a entidade venda ou reclassifique uma quantia significativa dos investimentos mantidos até o vencimento antes de seu vencimento (exceto em circunstâncias excepcionais), quaisquer saldos remanescentes investimentos mantidos até o vencimento devem ser reclassificados como disponíveis para venda (categoria 4 abaixo) e quaisquer outros ativos financeiros não devem ser classificados como mantidos até o vencimento no período corrente e nos dois exercícios seguintes.
 3. Os ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado são aqueles ativos financeiros mantidos para negociação (obtenção de lucro em curto prazo) e qualquer outro designado pela entidade (a “opção pelo valor justo”). Os instrumentos financeiros derivativos ativos, são sempre classificados nessa categoria, exceto se forem designados em uma relação de *hedge* efetiva.
 4. Ativos financeiros disponíveis para venda são todos os ativos financeiros que não entram em nenhuma das outras três categorias. Inclui investimentos em instrumentos patrimoniais não mensurados ao valor justo por meio do resultado. Além disso, a entidade pode designar quaisquer empréstimos e recebíveis como disponíveis para venda.
- O uso da “opção pelo valor justo” (item 3 acima) é restrito àqueles instrumentos financeiros designados no reconhecimento inicial, e que atendem a pelo menos um dos critérios a seguir:
 - quando a opção pelo valor justo elimina uma inconsistência contábil que, caso contrário, decorreria da mensuração de ativos ou passivos ou do reconhecimento dos ganhos ou perdas sobre estes, em bases diferentes;
 - aqueles que fazem parte de um grupo de ativos e passivos financeiros, ou ambos, que sejam administrados e cujo desempenho é avaliado pela administração com base no valor justo de acordo com uma estratégia de gestão de riscos documentada ou uma estratégia de investimento; e

- aqueles contendo um ou mais derivativos embutidos, exceto se o derivativo embutido não alterar significativamente os fluxos de caixa associados ou quando ficar claro, mediante rápida análise ou sem análise alguma, que a separação é proibida.
- Em certas circunstâncias, um derivativo embutido deve ser separado do contrato principal. Se o valor justo do derivativo embutido não puder ser mensurado confiavelmente, o contrato híbrido deve ser inteiramente designado ao valor justo por meio do resultado.
- Em raras circunstâncias, ativos financeiros não derivativos podem ser reclassificados fora das categorias “mensurado ao valor justo por meio do resultado” ou “disponível para venda”, exceto ativos financeiros não derivativos que forem designados ao valor justo por meio do resultado.

Subsequentemente ao reconhecimento inicial:

- todos os ativos financeiros nas categorias 1 e 2 acima são registrados pelo custo amortizado e sujeitos a teste de *impairment*;
- todos os ativos financeiros na categoria 3 acima são registrados pelos seus valores justos, com as variações reconhecidas no resultado; e
- todos os ativos financeiros na categoria 4 acima (disponível para venda) são mensurados pelo valor justo no balanço patrimonial, as variações são reconhecidas em outros resultados abrangentes, independente do *impairment*, os juros são calculados pelo método de juros efetivos e, para os itens monetários, os ganhos e perdas cambiais são calculados. Caso o valor justo de um ativo disponível para venda não possa ser mensurado com segurança, o ativo é registrado pelo seu valor de custo, sujeito a *impairment*.
- Após à aquisição, a maioria dos passivos financeiros é mensurada pelo custo amortizado. Os seguintes tipos de passivos financeiros são mensurados pelo valor justo, com variações de valor reconhecidas no resultado:
 - instrumentos derivativos passivos (exceto se designados como instrumento de *hedge* em uma designação efetiva de *hedge*);
 - passivos mantidos para negociação (ex: vendas a descoberto); e

- outros passivos designados pela entidade, na emissão, para serem mensurados ao valor justo por meio do resultado (a “opção pelo valor justo” – vide acima).
- A IAS 39 estabelece condições para determinar quando um ativo ou passivo financeiro deve ser removido (baixado) do balanço patrimonial. A baixa de um ativo financeiro não é permitida quando o cedente retém (1) substancialmente todos os riscos e benefícios do ativo ou parte do ativo transferido, ou (2) o controle do ativo ou parte do ativo para o qual ele não tenha retido ou transferido substancialmente todos os riscos e benefícios.
- A contabilização de *hedge* (reconhecimento dos efeitos compensatórios, tanto do instrumento de *hedge* como do item protegido no resultado do mesmo período) é permitida em certos casos, desde que as relações de *hedge* sejam claramente designadas e documentadas, mensuráveis e efetivas. Conforme a IAS 39, existem três tipos de *hedge*:
 - *hedge* de valor justo: caso a entidade tenha proteção contra a variação no valor justo de um ativo, passivo ou compromisso firme registrado, as variações no valor justo do instrumento de *hedge* e do item protegido contra o risco designado, são reconhecidas no resultado no momento da sua ocorrência.
 - *hedges* de fluxo de caixa: se a entidade tiver proteção contra variações dos fluxos de caixa futuros relativos a um ativo ou passivo reconhecido ou a uma transação esperada altamente provável que envolva um terceiro, ou um compromisso firme, em alguns casos as variações no valor justo do instrumento de *hedge* são reconhecidas em outros resultados abrangentes com base na efetividade do *hedge* até a ocorrência desses fluxos de caixa futuros; e
 - *hedge* de um investimento líquido em uma entidade estrangeira: tratado da mesma forma que um *hedge* de fluxo de caixa.
- Um *hedge* de risco cambial em compromisso firme pode ser contabilizado como *hedge* de valor justo ou como *hedge* de fluxo de caixa.

- O risco cambial em uma transação esperada altamente provável entre partes relacionadas pode ser qualificado como item protegido por um *hedge* de fluxo de caixa nas demonstrações financeiras consolidadas, desde que a transação seja denominada em moeda diferente da moeda funcional da entidade que realiza a transação, e o risco cambial possa afetar o resultado consolidado. Adicionalmente, o risco cambial em uma transação esperada altamente provável entre partes relacionadas de itens monetários pode ser qualificado como item protegido nas demonstrações financeiras consolidadas se resulta em uma exposição a ganhos ou perdas com variações cambiais que não são totalmente eliminados na consolidação.
- Se o *hedge* de uma transação prevista entre partes relacionadas se qualificar para a contabilização de *hedge* ("*Hedge accounting*"), qualquer ganho ou perda reconhecidos em outros resultados abrangentes, que em acordo com as regras de *hedge* previstas na IAS 39 são reclassificados do patrimônio líquido para o resultado no mesmo período ou períodos em que o risco cambial da transação protegida afeta o resultado.
- Um *hedge* de risco de taxas de juros para uma carteira (*hedge* sobre um montante e não sobre um ativo ou passivo específico) pode ser classificado como *hedge* de valor justo se condições específicas forem atendidas.

Interpretações

IFRIC 9 Reavaliação de Derivativos Embutidos

Geralmente, a decisão de contabilizar um derivativo embutido separadamente do contrato principal é tomada quando a entidade se torna pela primeira vez parte do contrato e não é reavaliada subsequentemente.

A entidade que adota o IFRS pela primeira vez faz sua avaliação com base nas condições existentes na data que a entidade se torna parte do contrato e a data que a reavaliação é requerida (veja abaixo), o que ocorrer por último, e não quando da adoção das IFRSs.

A entidade somente revê sua avaliação caso os termos do contrato sejam alterados e os fluxos de caixa futuros previstos do derivativo embutido ou o contrato principal – ou ambos – forem alterados significativamente em relação aos fluxos de caixa anteriormente previstos no contrato.

Na reclassificação de um ativo financeiro fora da categoria de valor justo por meio do resultado (conforme permitido pela IAS 39, conforme acima), o instrumento reclassificado deve ser reavaliado para separação dos derivativos embutidos.

Além das combinações de negócios, os derivativos em contratos adquiridos na formação de uma *joint venture* ou em uma combinação de entidades sob controle comum estão fora do escopo do IFRIC 9.

IFRIC 16 *Hedges* de Investimento Líquido em Operação no Exterior

A moeda de apresentação não cria uma exposição para a qual a entidade possa aplicar a contabilização de *hedge*. Consequentemente, a controladora pode designar como risco coberto somente as diferenças cambiais decorrentes de uma diferença entre a sua própria moeda funcional e a de sua operação no exterior.

O instrumento de *hedge* para o *hedge* de um investimento líquido em uma operação no exterior pode ser mantido por qualquer entidade ou entidades de um grupo, desde que as exigências de designação, efetividade e documentação para um *hedge* de investimento líquido sejam atendidas.

As alterações de abril de 2009 (Melhorias às IFRSs) eliminaram a restrição anterior que não permitia que o instrumento de *hedge* fosse detido pela operação estrangeira objeto de *hedge*.

Na baixa de uma operação estrangeira, a IAS 39 deve ser aplicada para apurar o valor que deve ser reclassificado da reserva de conversão de moeda estrangeira para o resultado com relação ao instrumento de *hedge*, enquanto a IAS 21 deve ser aplicada com relação ao item protegido.

IFRIC 19 *Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais*

Um tomador pode celebrar um contrato com o financiador para a emissão de instrumentos patrimoniais, com o objetivo de extinguir um passivo financeiro devido.

A emissão de instrumentos patrimoniais para extinguir um passivo financeiro, parcialmente ou em sua totalidade, constitui pagamento efetuado. Uma entidade pode mensurar os instrumentos patrimoniais emitidos como extinção do passivo financeiro pelo seu valor justo na data de extinção do passivo, a menos que o valor justo não possa ser mensurado com segurança (neste caso, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados para refletir o valor justo do passivo extinto).

Qualquer diferença entre o valor contábil do passivo (ou parte do passivo) extinto e o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos é reconhecida no resultado. Quando o pagamento for parcialmente alocado à parcela de um passivo que se encontra em aberto (por exemplo, quando a entidade determina que parte da consideração refere-se à modificação do passivo remanescente), a parte alocada a esta parcela passará a integrar a avaliação para que se defina se essa parcela do passivo foi extinta ou modificada. Se o passivo remanescente for substancialmente modificado, a entidade deverá contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de um novo passivo, conforme exigido pela IAS 39.

Orientação da IAS 39

As orientações para implementação da IAS 39 são fornecidas no volume anual de IFRS do IASB.

Publicação útil da Deloitte

iGAAP 2014 (Volume C): Financial Instruments: IAS 39 and related standards.

Orientação para a aplicação destas normas complexas, incluindo exemplos e interpretações. Informações no site www.iasplus.com/igaap

A Closer Look – Fair value measurement of financial instruments under IFRS 13

Esta publicação considera tanto aspectos técnicos quanto práticos da aplicação da IFRS 13 em quatro áreas específicas que afetam a valorização e a divulgação de instrumentos financeiros:

- Inclusão de ajustes para o risco de crédito próprio da entidade na avaliação ao valor justo de passivos financeiros.
- Mensuração do valor justo de carteiras de ativos financeiros e passivos financeiros com riscos que se compensam.
- Utilização de preços não cotados para determinação do valor justo
- Divulgações adicionais

Disponível em inglês em: www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/a-closer-look-fvm-ifs-13

IAS 40 Propriedade para investimento

Data de vigência Exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. As alterações resultantes das melhorias anuais às IFRSs (Dezembro de 2013) esclarecem a inter-relação entre a IFRS 3 e IAS 40, e são efetivas em 1º de julho de 2014, com aplicação antecipada permitida.

Objetivo Definir o tratamento contábil de propriedade para investimento e respectivas divulgações.

Resumo

- Propriedade para investimento é um terreno, edifício, parte de um edifício – ou ambos – mantido (seja pelo proprietário ou pelo arrendatário por meio de arrendamento financeiro), para auferir aluguéis ou para valorização do capital ou ambos.
- A IAS 40 não se aplica a imóveis ocupados pelo proprietário, que estejam sendo construídos ou incorporados por meio de terceiros, imóveis mantidos para venda no curso normal dos negócios ou imóveis que são alugados para outra entidade por meio de um arrendamento financeiro.

- Imóveis de uso misto (usados pelo proprietário e mantidos para locação ou valorização) devem ser segregados em partes e contabilizados separadamente, caso estas partes possam ser vendidas separadamente.
- Uma propriedade para investimento é mensurada inicialmente ao custo. Custos de transação são incluídos na mensuração inicial.
- Uma entidade pode optar, pelo modelo de valor justo ou pelo modelo de custo, após o reconhecimento inicial:
 - modelo de valor justo: as propriedades para investimento são avaliadas ao valor justo e as variações no valor justo são registradas no resultado; ou
 - modelo de custo: as propriedades para investimento são avaliadas ao custo depreciado menos eventuais perdas acumuladas por impairment, a menos que sejam classificadas como ativos não circulantes mantidos para venda de acordo com a IFRS 5. Caso a entidade utilize o modelo de custo, o valor justo da propriedade para investimento deve ser divulgado.
- O modelo de avaliação escolhido é aplicado a todas as propriedades para investimento da entidade.
- Caso a entidade utilize o modelo de valor justo e adquira um imóvel para o qual exista uma clara evidência de que a entidade não será capaz de determinar o valor justo de maneira contínua, o modelo de custo deve ser utilizado para esse imóvel em base contínua até a sua alienação.
- A mudança de um modelo para outro é permitida se resultar em uma apresentação mais adequada (altamente improvável na mudança de modelo de valor justo para modelo de custo).
- A participação de um arrendatário em um imóvel que faz parte de uma transação de arrendamento operacional, pode ser classificada como propriedade para investimento desde que o arrendatário use o modelo de valor justo da IAS 40. Nesse caso, o arrendatário contabiliza o arrendamento como se fosse um arrendamento financeiro.

Interpretações

Não há.

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2003.

As alterações que requerem que ativos biológicos que atendem à definição de planta produtiva sejam contabilizados como ativo imobilizado são efetivas em 1º de janeiro de 2016, com aplicação antecipada permitida.

Objetivo Estabelecer a contabilização da atividade agrícola – gestão da transformação de ativos biológicos (plantas vivas e animais) em produtos agrícolas.

- Resumo**
- Os ativos biológicos são mensurados pelo valor justo menos custos estimados para venda, a não ser que o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável.
 - Plantas produtivas que são utilizadas na produção ou fornecimento de produtos agrícolas e que não serão vendidos como produtos agrícolas são registradas no ativo imobilizado
 - A produção agrícola é mesurada ao valor justo menos custos de venda no momento da colheita. Caso o produto colhido seja uma *commodity* comercializável, não existe exceção de “mensuração confiável”.
 - Qualquer alteração no valor justo do ativo biológico durante o período é registrada no resultado.
 - Exceção ao modelo de valor justo para ativos biológicos: na ausência de mercado ativo à época do reconhecimento nas demonstrações financeiras ou de algum outro método de mensuração confiável, será usado somente para o ativo biológico em questão o modelo de custo. O ativo biológico é mensurado ao custo menos depreciação e perda acumulada pela redução ao valor recuperável (*impairment*).
 - A mensuração pelo valor justo termina com a colheita. A IAS 2 é aplicada após a colheita.

Interpretações Não há.

IFRIC 12 Acordos de Concessão de Serviços

Observação: Esta interpretação baseia-se em várias normas e é apresentada em separado devido à sua complexidade e importância.

Data de vigência Períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2008.

Objetivo Tratar a contabilização por operadores do setor privado que prestam serviços ou fornecem ativos de infraestrutura do setor público. A interpretação não trata da contabilização pelo governo (poder concedente) desses contratos de concessão.

Resumo

- Para todos os contratos de concessão incluídos no escopo da Interpretação (essencialmente aqueles cujos ativos de infraestrutura não são controlados pelo operador), os ativos de infraestrutura não são registrados como imobilizado do operador. Ao contrário, dependendo dos termos do contrato de concessão, o operador reconhece:
 - um ativo financeiro - quando o operador possui direito incondicional de receber um montante especificado em dinheiro ou outro ativo financeiro pelo período de vigência do contrato de concessão; ou
 - um ativo intangível - quando os fluxos de caixa futuros do operador não são especificados (por exemplo, quando houver variação de acordo com o uso do ativo de infraestrutura); ou
 - um ativo financeiro e um ativo intangível - quando o retorno do operador for gerado parte por um ativo financeiro e parte por um ativo intangível.

Outras interpretações **SIC 29 Contratos de Concessão: Divulgações.** Requerimentos de divulgação para contratos de concessão.

Publicação útil da Deloitte **IFRIC 12 Service concession arrangements – A pocket practical guide**

Ferramenta ilustrativa na aplicação da IFRIC 12, fornecendo análises dos requerimentos da IFRIC 12 e orientação prática com exemplos que endereçam algumas das complexidades em torno dos contratos de concessão. Disponível em inglês no site www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm

IFRIC 17 Distribuição de ativos não monetários a acionistas

Observação: Esta interpretação baseia-se em várias normas e é apresentada em separado devido à sua complexidade e importância.

Data de vigência Períodos anuais iniciados em ou após 1º de julho de 2009.

Objetivo Tratar da contabilização quando ativos não monetários são distribuídos aos acionistas.

Resumo

- Um dividendo a pagar deve ser reconhecido, quando o dividendo é devidamente autorizado e não mais depende da decisão da entidade.
- A entidade deve mensurar o dividendo a pagar a ser quitado por meio de ativos não-monetários ao valor justo dos ativos a serem distribuídos. O passivo deve ser reavaliado em cada data-base e as variações devem ser reconhecidas diretamente no patrimônio líquido.
- A diferença entre o dividendo pago e o valor contábil dos ativos distribuídos deve ser reconhecida no resultado.

Agenda dos projetos atuais do IASB

Nosso site www.iasplus.com traz informações recentes sobre as agendas dos projetos e os tópicos de pesquisa do IASB e do Comitê de Interpretações das IFRSs, incluindo resumos das decisões das reuniões do IASB e do Comitê de Interpretações das IFRSs.

A seguir, um resumo da agenda de projetos do IASB em 31 de dezembro de 2014.

Tópico	Projeto	Status
Estrutura conceitual	O objetivo é trabalhar num único pronunciamento que reflita sobre todas áreas de elementos das demonstrações financeiras, de mensuração, apresentação e divulgação, ao invés de documentos para discussão em separado para cada área	ED esperado no primeiro trimestre de 2015
Dívida líquida	Devido à importância da divulgação da dívida líquida para muitos investidores, o IASB decidiu perseguir um novo projeto que alteraria o IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa para abordar as divulgações de dívida líquida	ED emitido em dezembro de 2014, prazo para comentários até abril de 2015
Instrumentos financeiros – hedge accounting	O objetivo do IASB é a de considerar um modelo alternativo de hedge que acabará por substituir o modelo de valor justo do IAS 39 e ter maior aplicabilidade para outros riscos	Análise de comentários esperada no primeiro trimestre de 2015
IFRS para PMEs	Durante o processo de revisão deste pronunciamento o IASB pretende considerar IFRSs novos e alterados que foram adotadas desde que o IFRS para PMEs foi emitido, e se alterações devem ser propostas para resolver quaisquer problemas de aplicação identificado	Revisões no pronunciamento esperadas no primeiro semestre de 2015
Contratos de seguro	O objetivo deste projeto é desenvolver um pronunciamento abrangente para o tratamento contábil de contratos de seguro.	Novas deliberações continuarão no primeiro trimestre de 2015
Arrendamentos (projeto em conjunto com o FASB)	O objetivo do projeto é melhorar a contabilização de arrendamentos através do desenvolvimento de uma abordagem que é mais coerente com as definições conceituais de ativos e passivos.	Novas deliberações continuarão no primeiro trimestre de 2015

Mais informações e detalhes sobre cada projeto descrito acima e também relacionados aos tópicos **Implementação – pequenas alterações no escopo de normas existentes** e **Agendas de consultas** podem ser encontrado em: <http://www.iasplus.com/en/projects>.

Revisões pós-implementações

O IASB completou sua revisão pós-implementação da IFRS 8 Segmentos Operacionais. O relatório foi emitido em julho de 2013.

O IASB iniciou a primeira fase de sua revisão da IFRS 3 Combinações de negócios. Uma RFI foi emitida em janeiro de 2014 e o prazo para comentário se encerrou em maio de 2014.

Relatório da Administração

Em dezembro de 2010, o IASB emitiu o “IFRS Practice Statement Management Commentary” (Practice Statement). O Practice Statement fornece uma estrutura conceitual abrangente, não obrigatória, para a apresentação de comentários da administração sobre as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs. O Practice Statement não é uma IFRS. Consequentemente, as entidades não são requeridas a cumprirem com os requerimentos do Practice Statement, a menos que especificamente requerido por sua jurisdição.

Projeto da Fundação IFRS

Tópico	Status
Taxonomia IFRS (XBRL)	A Taxonomia IFRS foi desenvolvida pela equipe de XBRL do IASB e emitida em março de 2014

Interpretações

As interpretações dos IASs e das IFRSs são elaboradas pelo Comitê de Interpretações das IFRSs, que substituiu a Comissão Permanente de Interpretações (SIC) em 2002. As interpretações integram a literatura oficial do IASB. Portanto, as demonstrações financeiras não podem ser descritas como em conformidade com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs) se não estiverem em total conformidade com as exigências de cada norma aplicável e cada interpretação aplicável.

Interpretações

As seguintes interpretações foram emitidas pelo Comitê de Interpretações das IFRSs de 2004 até 31 de julho de 2014:

- IFRIC 1 – Alterações em Passivos decorrentes de Desativação, Restauração e Passivos Semelhantes Existentes
- IFRIC 2 – Cotas dos Membros de Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes
- IFRIC 3 – Revogada
- IFRIC 4 – Determinar se um Acordo Envolve um Arrendamento
- IFRIC 5 – Direitos de Participação em Fundos de Desativação, Restauração e de Recuperação Ambiental
- IFRIC 6 – Passivos Decorrentes da Participação em Mercados Específicos – Resíduos de Equipamento Elétrico e Eletrônico
- IFRIC 7 – Aplicação do Método de Reapresentação Conforme a IAS 29, Relatórios Financeiros em Economias Hiperinflacionárias
- IFRIC 8 – Revogada
- IFRIC 9 – Revogada
- IFRIC 10 – Relatórios Financeiros Intermediários e *Impairment*
- IFRIC 11 – Revogada
- IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviços
- IFRIC 13 – Programas de Fidelização de Clientes
- IFRIC 14 – Limite de um Ativo de Benefício Definido, Exigências Mínimas de Financiamento e a Interação entre essas variáveis
- IFRIC 15 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário
- IFRIC 16 – *Hedges* de Investimento Líquido em Operação no Exterior
- IFRIC 17 – Distribuições de Ativos não monetários aos Acionistas
- IFRIC 18 – Transferências de Ativos de Clientes
- IFRIC 19 – Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais
- IFRIC 20 – Custo de extração na fase de produção das minas de superfície
- IFRIC 21 – Tributos

Interpretações SIC

As seguintes interpretações emitidas pelo Comitê Permanente de Interpretações (SIC) no período de 1997 a 2001 permanecem em vigor.

Todas as outras interpretações foram substituídas pelas alterações do IAS ou novas IFRSs emitidas pelo IASB:

- SIC 7 – Introdução do Euro
- SIC 10 – Assistência Governamental – Sem Relação Específica com Atividades Operacionais
- SIC 15 – Arrendamentos Operacionais – Incentivos
- SIC 25 – Tributação sobre Renda – Mudanças na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Acionistas
- SIC 27 – Avaliação da Essência de Transações Envolvendo a Forma Legal de um Arrendamento
- SIC 29 – Acordos de Concessão de Serviços: Divulgação
- SIC 31 – Receitas Provenientes de Transações de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade
- SIC 32 – Ativos Intangíveis – Custos com websites

Itens não incluídos na agenda do Comitê de Interpretações das IFRSs

Mantemos no site www.iasplus.com uma lista de questões que o Comitê de Interpretações das IFRSs (anteriormente conhecido como IFRIC) considerou para inclusão em sua agenda, mas decidiu não fazê-lo. O Comitê explica, para cada caso, a razão para não incluir a questão em sua agenda. Pela sua natureza, tais declarações constituem uma orientação útil na aplicação das IFRSs. A lista encontra-se em www.iasplus.com/en/projects/not-added.

Processo Formal do Comitê de Interpretações das IFRSs

O Comitê de Interpretações das IFRSs aprova as minutas e interpretações finais quando não mais de 4 dos 14 membros votam contra. As interpretações finais devem obrigatoriamente receber aprovação do IASB (mínimo de nove votos favoráveis).

O Manual do Processo Formal (fevereiro de 2013) fornece detalhes adicionais do processo formal do Comitê de Interpretações das IFRSs e pode ser baixado do site da Fundação IFRS em www.ifrs.org/DPOC/Due-Process-Handbook/Pages/Due-Process-Handbooks.aspx.

Questões na agenda atual do Comitê de Interpretações das IFRSs

Segue um resumo dos projetos do Comitê de Interpretações das IFRSs em 31 de dezembro de 2014:

Norma	Tópico	Status
IAS 12 Impostos sobre a Renda	Reconhecimento de imposto diferido sobre um único ativo em uma entidade jurídica	Ativo
IAS 19 Benefícios a empregados	Planos de benefícios a empregados com um retorno garantido sobre as contribuições ou contribuições nocionais Premissas atuariais: determinação da taxa de desconto	Ativo
IFRIC 14 IAS 19 Limite de ativo de benefício definido, requerimentos de financiamento mínimo e sua interação	Disponibilidade das restituições a partir de um plano de benefício definido gerido por um administrador independente	Ativo
IFRS 5 Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Reversão de provisão para perda relacionada ao goodwill reconhecida para um grupo de alienação	Ativo
IFRS 5 Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Baixa de um grupo de alienação	Ativo
IFRS 11 Joint Arrangements	Análises de questões de implementação	Ativo

Recursos da Deloitte sobre as IFRSs

Adicionalmente a esta publicação, a Deloitte possui diversas ferramentas e publicações para auxiliar na implementação e divulgação de acordo com as IFRSs. Esses recursos incluem:

- | | |
|---|---|
| www.iasplus.com | Atualizado diariamente, o IAS Plus é seu site completo de consulta sobre informações relacionadas às IFRSs. |
| iGAAP | As publicações do Deloitte iGAAP fornecem orientações abrangentes para entidades que emitem relatórios em IFRS e para entidades que pretendem adotar as IFRS no futuro próximo. |
| Modelo de demonstrações financeiras e <i>checklists</i> | Modelo de demonstrações financeiras em IFRS, <i>checklist</i> de apresentação e divulgação em IFRS, e <i>checklists</i> de requerimentos da IFRS estão disponíveis em português, inglês e várias outras línguas no site: www.iasplus.com/models . |
| Materiais traduzidos | O guia IFRS a seu alcance está disponível em algumas línguas aqui: www.iasplus.com/pocket . Você também encontrará outros recursos de IFRS da Deloitte em diversas línguas aqui: www.iasplus.com/translations .
Série de publicações disponíveis para jurisdições individuais podem ser encontradas aqui: www.iasplus.com/en/tag-types/member-firms |

E-learning da Deloitte sobre as IFRSs

A Deloitte tem o prazer de disponibilizar para o público, sem custo, nossos materiais de treinamento e-learning para IFRSs. Existem módulos disponíveis para praticamente todos os IASs e as IFRSs. Esses módulos são atualizados regularmente.

Cada módulo exige o download de um arquivo zip de 4MB a 6MB e a extração dos arquivos incluídos e da estrutura da pasta para uma pasta no seu computador.

Antes de realizar o download será solicitada a leitura e a aceitação de um aviso legal. Os módulos de e-learning podem ser usados e distribuídos livremente por quem estiver registrado no site, sem alteração do formato original e sujeito aos termos dos direitos autorais da Deloitte sobre o material.

E-learning da Deloitte podem ser encontrados em:

http://www2.deloitte.com/br/pt/pages/audit/articles/IFRS_elearning.html (versões em português) e
www.deloitteifrslearning.com (versões em inglês).

Endereços eletrônicos úteis

Deloitte Touche Tohmatsu

www.deloitte.com

www.iasplus.com

www.deloitteifrslearning.com

IASB

www.ifrs.org

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

www.cpc.org.br

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

www.cvm.gov.br

Alguns órgãos reguladores nacionais de outros países

German Accounting Standards Board (Alemanha)

www.drsc.de

Australian Accounting Standards Board (Austrália)

www.aasb.gov.au

Canadian Accounting Standards Board (Canadá)

www.frascanada.ca

China Accounting Standards Committee (China)

www.casc.gov.cn

Korea Accounting Standards Board (Coréia)

eng.kasb.or.kr

Financial Accounting Standards Board (Estados Unidos)

www.fasb.org

Autorité des Normes Comptables (França)

www.anc.gouv.fr

Accounting Standards Board of Japan (Japão)

www.asb.or.jp

New Zealand External Reporting Board (Nova Zelândia)

www.xrb.govt.nz

Financial Reporting Council, Accounting Council (Reino Unido)

www.frc.org.uk

International Auditing and Assurance Standards Board

www.ifac.org/iaasb

International Federation of Accountants

www.ifac.org

International Organization of Securities Commissions

www.iosco.org

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 considerações sobre as 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.
- **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.

Nosso site IAS Plus também permite que os visitantes se registrem e assinem várias publicações, e recebam e-mails quando novas edições são lançadas. Basta visitar www.iasplus.com e selecionar 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, por meio do RSS (links estão disponíveis em www.iasplus.com) e do Twitter (twitter.com/iasplus).

Contatos

Global IFRS and Offerings Services (GIOS)

Bruce Mescher
bmescher@deloitte.com

Jon Marcus
jonmarcus@deloitte.com

Alexandre Cassini
acassini@deloitte.com

Jonas Dal Ponte
jponte@deloitte.com

A Deloitte oferece serviços nas áreas de Auditoria, Consultoria, Consultoria Tributária, Financial Advisory e Outsourcing para clientes dos mais diversos setores. Com uma rede global de firmas-membro em mais de 150 países, a Deloitte reúne habilidades excepcionais e um profundo conhecimento local para ajudar seus clientes a alcançar o melhor desempenho, qualquer que seja o seu segmento ou região de atuação.

No Brasil, onde atua desde 1911, a Deloitte é uma das líderes de mercado e seus cerca de 5.000 profissionais são reconhecidos pela integridade, competência e habilidade em transformar seus conhecimentos em soluções para seus clientes. Suas operações cobrem todo o território nacional, com escritórios em São Paulo, Belo Horizonte, Brasília, Campinas, Curitiba, Fortaleza, Joinville, Porto Alegre, Rio de Janeiro, Recife, Ribeirão Preto e Salvador.

A Deloitte refere-se a uma ou mais entidades da Deloitte Touche Tohmatsu Limited, uma sociedade privada, de responsabilidade limitada, estabelecida no Reino Unido (“DTTL”), sua rede de firmas-membro, e entidades a ela relacionadas. A DTTL e cada uma de suas firmas-membro constituem entidades legalmente separadas e independentes. A DTTL (também chamada “Deloitte Global”) não presta serviços a clientes. Consulte www.deloitte.com/about para obter uma descrição mais detalhada da DTTL e suas firmas-membro.

© 2015 Deloitte Touche Tohmatsu. Todos os direitos reservados.

