



IFRS

ALTERAÇÕES NAS IFRS VIGENTES A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2023

Novembro, 2022

CONSIDERAÇÕES CONTÁBEIS

O monitoramento das movimentações no ambiente regulatório e contábil é de extrema importância para a governança da controladoria das entidades, principalmente na medida em que algumas dessas alterações possam trazer alterações significativas em processos e controles contábeis. Embora determinadas alterações às normas contábeis possuam vigência a partir de 1º de janeiro de 2023, ou seja, fora do exercício de elaboração das demonstrações financeiras que se inicia ainda esse mês nas principais entidades brasileiras, atenção imediata a estas alterações nas IFRS é desejável, para garantir que na transição para o novo exercício as entidades tenham considerado apropriadamente potenciais alterações em seus procedimentos contábeis.

Além da preparação para a adoção nos próximos períodos, é importante relembrar também que a divulgação de potenciais efeitos de novas normas emitidas, mas ainda não efetivas (e não adotadas de

maneira antecipada, prática vedada pelos reguladores no Brasil) é requerida pelas IFRS, em especial pelo IAS 8 (CPC 23, Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro) em seus parágrafos 30 e 31 (apresentados ao final da próxima página).

Dessa forma na medida em que a entidade avalia os potenciais efeitos da aplicação de uma nova norma no futuro, deve também considerar como incluirá em suas divulgações do exercício atual os efeitos esperados no futuro. Embora para a data de relatório de 31 de dezembro de 2022 não haja requerimentos claros de mensuração de efeitos de demonstrações futuras, para uma norma que eventualmente tenha impacto significativo para uma entidade é pouco razoável considerar que na data esperada de emissão das demonstrações financeiras (por exemplo, entre abril e maio de 2023 quando em sua contabilidade daquele ano as alterações já estarão vigentes e sendo aplicadas) a entidade não tenha a habilidade de divulgar potenciais

impactos de maneira mais detalhada, evitando a prática comum de divulgar que “a entidade está avaliando os potenciais impactos da nova norma”.

Nesse sentido este documento discute as alterações nas normas vigentes a partir de 1º de janeiro de 2023 (incluindo anos subsequentes) e potenciais impactos para as entidades que reportam, de modo a apoiar os leitores na compreensão destas alterações e na análise das divulgações que podem se seguir nas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2022. Comentários e dúvidas sobre o material ou sugestões de temas futuros podem ser encaminhados diretamente ao e-mail patrick.matos@fipecafi.edu.br. Boa leitura.

Normas vigentes para períodos de relatório iniciados em ou após 1º de janeiro de 2023

IAS 8 (CPC 23): Alterações nas definições de “estimativas contábeis”

Em 2017 o Comitê de Interpretações do IFRS (IFRIC) levou ao conhecimento do IASB dificuldades levantadas por usuários ao distinguir os conceitos envolvendo “mudanças de políticas contábeis” e “mudanças de estimativa”, sendo tal dificuldade, em geral, resultante da falta de clareza da definição existente à época no IAS 8. Essa definição vaga, poderia levar a reflexos contábeis relevantes para uma entidade que reporta, uma vez que os tratamentos contábeis que se seguem a partir dessa determinação possuem distinções significativas.

Dessa forma o IASB removeu a definição de “mudança na estimativa contábil” explícita anteriormente na

norma, substituindo-a por uma definição mais clara de “estimativas contábeis”, além de incluir novos direcionamentos para esclarecer como as entidades consideram técnicas de mensuração e premissas no desenvolvimento dessas estimativas e como estes conceitos se relacionam entre si.

Isso pode ser observado, por exemplo, no item 32A, que indica que estas técnicas de estimativas e/ou avaliação aplicadas no processo de mensuração são parte do processo de criação de uma estimativa contábil (como por exemplo na utilização de técnicas para mensuração do valor justo de acordo com o IFRS 13 (CPC 46, Mensuração do Valor Justo), na estimativa de perdas de crédito esperadas pelo IFRS 9 (CPC 48, Instrumentos Financeiros)) ou mesmo no item 34A, onde se esclarece que os efeitos da mudança de uma premissa ou técnica de mensuração em uma estimativa contábil são mudanças de estimativa, exceto quando estas resultem de correções de erros de períodos anteriores. A mudança na terminologia acima citada é demonstrada abaixo:

~~“5. Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.~~

5. Estimativas contábeis são Valores monetários nas demonstrações Financeiras que estão sujeitos a incerteza na mensuração.”

“30. Quando a entidade não adotar antecipadamente novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação já emitido, mas ainda não com aplicação obrigatória, a entidade deve divulgar: (a) tal fato; e (b) informação disponível ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto da aplicação do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação nas demonstrações contábeis da entidade no período da aplicação inicial.

31. Ao cumprir o item 30, a entidade deve proceder à divulgação: (a) do título do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; (b) da natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil; (c) da data em que é exigida a aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; (d) da data em que ela planeja aplicar inicialmente o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; e (e) da avaliação do impacto que se espera que a aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tenha nas demonstrações contábeis da entidade ou, se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável, da explicação acerca dessa impossibilidade.” (IAS 8)

IAS 1 (CPC 26(R1)): Divulgação de políticas contábeis

O IASB emitiu alterações ao IAS 1 (CPC 26(R1)) e ao *IFRS Practice Statement 2, Making Materiality Judgments* (documento de caráter educacional emitido pelo IASB e não publicado pelo CPC no Brasil), no qual prevê orientação e exemplos para ajudar as entidades a aplicar julgamentos de materialidade às divulgações de políticas contábeis. Essas alterações são parte do trabalho realizado pelo IASB nos últimos anos com vias de buscar maior utilidade nas divulgações das demonstrações financeiras, em especial nas políticas contábeis, onde frequentemente se vê excesso de informações de baixa relevância e em muitos casos meras transcrições de passagens escritas na normatização contábil.

Essas alterações trazem ainda um componente importante que é a aplicação do conceito de materialidade, que embora seja ainda um conceito de compreensão pouco uniforme entre os diversos envolvidos no reporte financeiro, possui maior base para aplicação (e especial no *IFRS Practice Statement 2*) do que o conceito de "significativo" que não é definido nas IFRS e pode ser considerado por diferentes prismas a partir de fatos e circunstâncias associados à entidade que reporta.

Nessa linha, as alterações substituem o requerimento de divulgação de "políticas contábeis significativas" do item 10(e) da IAS 1 (CPC 26(R1)) pela exigência de divulgar suas "políticas contábeis materiais", além de adicionar orientação sobre como as entidades aplicam o conceito de materialidade na tomada de decisões sobre divulgações de políticas contábeis. Pode se esperar que essa mudança leve os preparadores a aplicar julgamento mais significativo e crítico na definição se certa política é material e deve ser divulgada (por exemplo, escolhas contábeis envolvendo a mensuração de itens significativos ou sujeitos a estimativas mais incertas) ou se a mesma reflete tão somente transcrições literais de norma cuja relevância para o usuário das demonstrações financeiras seja baixa. Exemplos de ambos os casos são incluídos no *IFRS Practice Statement 2*.

Além disso o IASB considerou também demais normas

que lidam com o tema de materialidade, como por exemplo, o IAS 34 (CPC 21(R1), Demonstração Intermediária) e o IFRS 7 (CPC 40(R1), Instrumentos Financeiros: Evidenciação), dentre outros, para garantir consistência no conceito de materialidade sempre que este for referido nas normas.

IAS 12 (CPC 32): Tributos diferidos relacionados a ativos e passivos resultantes de uma única transação

O IASB emitiu alterações ao IAS 12 (CPC 32) restringindo o escopo da exceção de reconhecimento inicial de acordo para que não mais se aplique a transações que originem diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis iguais. No processo de reconhecimento contábil uma entidade eventualmente contabiliza transações reconhecendo um ativo e um passivo, como no caso dos arrendamentos (um arrendatário reconhece um ativo de direito de uso e um passivo de arrendamento na data de início do arrendamento). Tais transações podem dar origem a diferenças temporárias iguais e compensatórias, que resultariam no reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos. No entanto, a IAS 12 (CPC 32) proíbe uma entidade de reconhecer impostos diferidos decorrentes do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em situações particulares (isenção de reconhecimento).

O IFRIC recebeu uma solicitação questionando se essa isenção de reconhecimento se aplica a uma transação que resulta no reconhecimento de um ativo e um passivo, como no caso de arrendamentos e obrigações de descomissionamento. Em sua análise o IFRIC identificou opiniões divergentes sobre a aplicação da isenção de reconhecimento nestes casos, avaliando que tais visões diferentes podem reduzir a comparabilidade entre as demonstrações financeiras de entidades com arrendamentos (principalmente a se considerar que após a emissão do IFRS 16 (CPC 06(R2), Arrendamentos), o volume de arrendamentos reconhecidos aumentou exponencialmente) ou obrigações de descomissionamento.

Desta forma, após as observações do IFRIC, o IASB alterou a IAS 12 (CPC 32) para restringir a aplicação da isenção de reconhecimento de forma que não se

aplicasse a tais transações, o que se espera que não apenas aumente a comparabilidade entre as demonstrações financeiras das entidades, mas também resulte em informações úteis para os usuários das demonstrações financeiras.

IFRS 17 (CPC 50): Contratos de seguro

Norma já bastante discutida no mercado e acompanhada de perto pelas entidades impactadas, o IFRS 17 (CPC 50, Contratos de Seguro) tem sua origem no IFRS 4 (CPC 11, Contratos de Seguro), norma provisória emitida em 2004 pelo IASB, com vias de manter-se vigente até a conclusão do projeto sobre contratos de seguro, em 2017. A norma provisória foi de grande relevância no ambiente normativo uma vez que permitiu que pela primeira vez as entidades usassem uma ampla variedade de práticas contábeis para contratos de seguro, refletindo os requisitos contábeis nacionais e divulgações específicas.

Com a emissão do IFRS 17 (CPC 50) em substituição à IFRS 4 (CPC 11) detalhou-se de forma mais abrangente os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de contratos de seguros, havendo ainda alterações subsequentes realizadas pelo

IASB para auxiliar as entidades na implementação, como no caso das alterações feitas em 2020.

A nova norma reconhece a forma na qual os contratos de seguro combinam características de um instrumento financeiro e de um contrato de serviço, além de em determinados casos gerar fluxos de caixa com variabilidade substancial durante um longo período. Nesse contexto, para fornecer informações úteis sobre esses recursos, a norma:

- a. combina a mensuração atual dos fluxos de caixa futuros com o reconhecimento do lucro durante o período em que os serviços são prestados nos termos do contrato;
- b. apresenta os resultados dos serviços de seguros (incluindo a apresentação da receita de seguros) separadamente das receitas ou despesas financeiras de seguros; e
- c. exige que a entidade faça uma escolha de política contábil entre reconhecer todas as receitas ou despesas financeiras de seguros no resultado ou reconhecer algumas dessas receitas ou despesas em outros resultados abrangentes.



Os princípios-chave do IFRS 17 (CPC 50) são que uma entidade:

- a. identifica como contratos de seguro aqueles contratos segundo os quais a entidade aceita risco de seguro significativo de outra parte concordando em compensar o titular da apólice se um evento futuro incerto especificado afetar adversamente o titular da apólice;
- b. separa derivativos embutidos especificados, componentes de investimento distintos e obrigações de performance distintas dos contratos de seguro;
- c. divide os contratos em grupos que irá reconhecer e mensurar;
- d. reconhece e mensura grupos de contratos de seguro em: (i) um valor presente ajustado ao risco dos fluxos de caixa futuros que incorpora todas as informações disponíveis sobre os fluxos de caixa de cumprimento de forma consistente com as informações de mercado observáveis; mais (se este valor for um passivo) ou menos (se este valor for um ativo); (ii) um valor que representa o lucro não realizado no grupo de contratos (a margem de serviço contratual).
- e. reconhece o lucro de um grupo de contratos de seguro durante o período em que a entidade presta serviços de contrato de seguro e à medida que a entidade é liberada do risco. Se um grupo de contratos é ou se torna deficitário, a entidade reconhece a perda imediatamente;
- f. apresenta separadamente receitas de seguros (que

excluem o recebimento de qualquer componente de investimento), despesas de serviços de seguros (que excluem o reembolso de quaisquer componentes de investimento) e receitas ou despesas financeiras de seguros; e

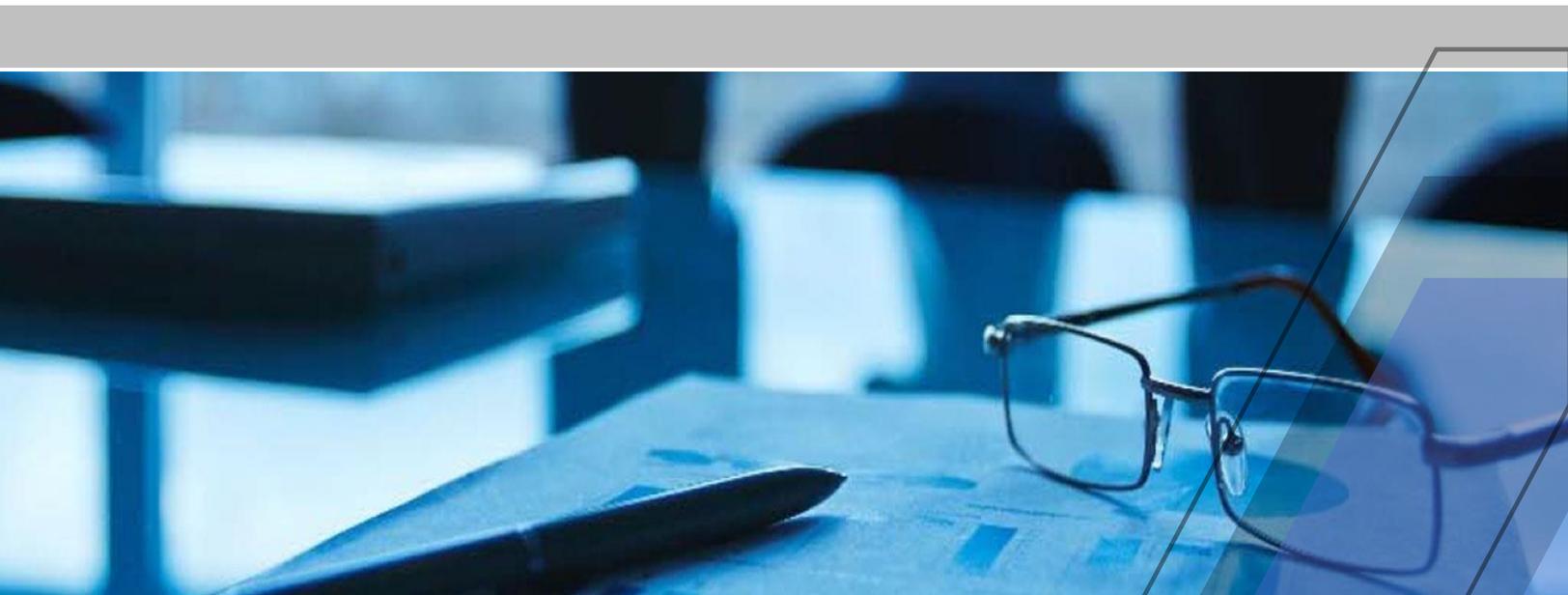
- g. divulga informações para permitir que os usuários das demonstrações financeiras avaliem o efeito que os contratos dentro do escopo da norma têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.

Nas divulgações requeridas pelo IAS 8 (CPC 23) nas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2022, espera-se em uma boa prática que entidade já possa indicar a quantificação dos efeitos esperados nas demonstrações financeiras, incluindo remensurações que venham a ocorrer na posição patrimonial e financeira, incluindo demais efeitos que possam surgir da aplicação do IFRS 9 (CPC 48) quando a entidade utilizar o expediente prático do IFRS 4 (CPC 11) de aplicar a IFRS 9 (CPC 48) em conjunto com o IFRS 17 (CPC 50), como a reclassificação na designação de instrumentos financeiros.

Normas vigentes para períodos de relatório iniciados em ou após 1º de janeiro de 2024

IAS 1 (CPC 26(R1): Passivos não circulantes sujeitos a cláusulas restritivas (“covenants”)

O IABS emitiu uma revisão à IAS 1 (CPC 26(R1)) com a intenção de aprimorar as informações fornecidas pela entidade quando o seu direito de diferir a liquidação de um passivo por pelo menos doze meses está sujeito ao



cumprimento de cláusulas restritivas (comumente referidos como “*covenants*”). As alterações também responderam às preocupações das partes interessadas sobre a classificação de tal passivo como circulante ou não circulante que surgiram no decorrer do projeto, em especial após discussão e emissão de agenda decision por parte do IFRIC.

Especificamente, o IASB alterou os parágrafos anteriormente editados em alterações anteriores (em especial as alterações de 2020) para especificar que a classificação de passivos como circulantes ou não circulantes baseia-se tão somente no cumprimento de *covenants* que sejam requeridos na data de reporte (ou antes dessa data), mas nunca em relação a eventos futuros, além de requerer divulgação de informações nas notas explicativas que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar o risco de que o passivo possa se tornar exigível dentro de doze meses, incluindo as condições pactuadas (incluindo, por exemplo, sua natureza e a data em que a entidade deve cumpri-las), se a entidade teria cumprido as condições com base em suas circunstâncias no final do período de reporte e como a entidade espera cumprir as condições após o final do período de reporte.

Considerando a natureza elucidativa dessa alteração em relação a discussões anteriores sobre o assunto, não são esperadas alterações significativas por parte das empresas, exceto pelas divulgações adicionais que se seguirão no futuro. No entanto, para as demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2022, em vista ainda da pouca proximidade com os eventos que ensejarão essas divulgações em 2024, não se esperam divulgações demasiadamente extensas sobre potenciais efeitos. Ressalto que esta alteração em específico foi objeto de um documento próprio publicado por mim nessa série de artigos em novembro de 2022.

IFRS 16 (CPC 06(R2)): Passivos de arrendamento em uma operação de venda e retroarrendamento (“leaseback”)

O parágrafo 100(a) do IFRS 16 (CPC 06(R2)) requer que um vendedor-arrendatário mensure o direito de uso do ativo decorrente de uma transação de venda e retroarrendamento na proporção do valor contábil anterior do ativo relacionado ao direito de uso. Conseqüentemente, em uma transação de venda e retroarrendamento, o vendedor-arrendatário reconhece





Patrick Matos

patrick.matos@fipecafi.edu.br

Diretor de Práticas Contábeis, contador registrado no Brasil e nos Estados Unidos (CPA). Membro do *Global Preparers Forum* do IASB e membro convidado do Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Brasil. Coordenador da Comissão de Informações ESG de Normas Climáticas da FGV. Auditor independente tendo atuado no Brasil e nos Estados Unidos e membro do grupo de práticas profissionais e *capital markets*.

apenas o valor de qualquer ganho ou perda relacionado aos direitos transferidos ao comprador-arrendador. Dessa forma, a mensuração inicial do passivo de arrendamento decorrente de uma transação de venda e retroarrendamento é consequência de como o vendedor-arrendatário mensura o ativo de direito de uso e o ganho ou perda reconhecido na data da transação.

O IFRS 16, no entanto, não inclui requisitos específicos de mensuração subsequente para transações de venda e retroarrendamento e por isso quando os pagamentos incluem pagamentos variáveis de arrendamento, existe o risco de que, sem exigências adicionais, uma modificação ou alteração no prazo de retroarrendamento possa resultar no reconhecimento pelo vendedor-arrendatário de um ganho sobre o direito de uso retido, mesmo que nenhuma transação ou evento ocorreram para dar origem a esse ganho.

Em resposta a este tema, o IASB decidiu alterar o IFRS 16 (CPC 06(R2)) para adicionando requisitos de mensuração subsequentes para transações de venda e retroarrendamento de modo a requerer a mensuração subsequente dos passivos de arrendamento resultantes de operações de venda e retroarrendamento de maneira que não leve ao reconhecimento de ganho ou perda relacionado ao direito de uso retido após a transação.

Entidades que historicamente apliquem este expediente, em especial em operações com vias de melhoria no fluxo de caixa podem ser afetadas e na perspectiva da comunicação de potenciais efeitos futuros, pode ser necessário já indicar as expectativas futuras para tais transações nas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2022.

