

# Sinopse Normativa Internacional



# Sinopse Normativa Internacional (IASB)



**Gisele Sterzek**

Sênior Manager de Accounting & Consulting Services  
PwC Brasil

## Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS) emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB)

Nos últimos anos as atividades relacionadas à emissão de novas normas, bem como o processo de revisão das normas existentes pelo IASB, seguem acontecendo de acordo com os planos desse comitê, que é revisado periodicamente, de forma mais relevante a cada quatro ou cinco anos. No curto prazo, existe um movimento importante de novas normas, como, por exemplo, a entrada em vigor do IFRS 16 – Leasing e do IFRS 17 – Contratos de Seguros. Além disso, como usual, temos algumas alterações relacionadas com aprimoramentos anuais, especialmente do ciclo 2015-2017.

A seguir, relacionamos as alterações que julgamos mais relevantes, especialmente para nós aqui no Brasil. O objetivo deste sumário é chamar a atenção para tais alterações, mas ele não substitui a leitura das modificações em si.

As outras alterações às normas que se aplicam a partir de 1o de janeiro de 2019 e que não estão relacionadas à adoção do IFRS 16 são principalmente relacionadas a esclarecimentos das normas que já estão em vigor.

## Tópicos cujas normas e interpretações devem ser aplicadas no exercício de 2018

### a. IFRS 9 – “Instrumentos Financeiros”

A nova norma, que substitui o IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, traz modificações relacionadas aos requisitos de classificação e mensuração dos instrumentos financeiros e *impairment* de instrumentos financeiros, reintroduzindo, de certa maneira, o novo modelo de perdas esperadas, bem como torna os requisitos para contabilidade de hedge (*hedge accounting*) menos rigorosos.

#### Classificação de instrumentos financeiros

Para instrumentos considerados como de dívida, do ponto de vista do emissor, o IFRS 9 estabelece três categorias de classificação de ativos financeiros - instrumentos de dívida: (i) custo amortizado; (ii) ao valor justo por meio do resultado abrangente (FVOCI); ou (iii) ao valor justo por meio do resultado (FVPL). Essa classificação é determinada considerando os seguintes dois aspectos:

- a. O modelo de negócio da entidade com relação à administração dos ativos financeiros.
- b. Se os fluxos de caixa contratuais representam somente pagamentos de principal e juros (do inglês “SPPI”).

O modelo de negócio da entidade é como a entidade administra seus ativos financeiros com o objetivo de gerar caixa e criar valor. Então, o modelo de negócio de uma entidade é aquele que determina se os fluxos de caixa serão gerados pela coleta dos fluxos contratuais, pela venda desses ativos financeiros ou por uma combinação desses dois.

Para *ativos financeiros – instrumentos de patrimônio líquido*, do ponto de vista do emissor, a mensuração padrão é ao valor justo por meio do resultado. Entretanto, a administração tem uma opção irrevogável, individual por instrumento, de mensurar esses ativos ao valor justo por meio do resultado abrangente (FVTOCI), desde que o instrumento não tenha características de negociação (“*trading*”). Essa opção de FVTOCI é definida instrumento por instrumento e, uma vez escolhida, as variações de valor justo não irão se realizar contra o resultado em qualquer hipótese. Como não transitarão pelo resultado, as empresas que adotarem essa opção precisarão deixar claro, especialmente no Brasil, como isso afeta a política de pagamento de dividendos.

#### Impairment

O IFRS 9 trouxe uma abordagem híbrida para o reconhecimento de perdas com operações de crédito, pois considera os dois conceitos: perda incorrida e perda esperada. Essa abordagem usa uma classificação de três estágios para a contabilização de perdas nos ativos financeiros, a qual se baseia na mudança da qualidade dos créditos dos ativos financeiros, desde o reconhecimento inicial. Esses estágios ditarão a forma de as empresas mensurarem suas perdas e estão descritos a seguir:

- Estágio 1: Devem ser considerados os eventos de inadimplência que têm uma probabilidade de ocorrência nos 12 meses após a data de divulgação da última demonstração financeira.
- Estágio 2: Inclui instrumentos financeiros que tiveram um aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, mas ainda não apresentam evidência objetiva de impairment.
- Estágio 3: Inclui ativos financeiros que já apresentam evidência objetiva de impairment na data da demonstração financeira, os quais são analisados individualmente. Nesse caso, é similar ao modelo atual do IAS 39.

Nos estágios 2 e 3, as perdas esperadas são reconhecidas considerando a vida remanescente do contrato. Os estágios 1 e 2 são oportunidades para que o reconhecimento de perda possa ocorrer mais tempestivamente, além de darem orientação quanto à contabilização dos juros nesses estágios.

### Hedge accounting

Com relação às alterações das disposições da norma relacionadas ao *hedge accounting*, o IFRS 9 está mais alinhado com as atividades de gerenciamento de risco das instituições e aborda muitos dos problemas do IAS 39. No geral, a nova norma fornece mais flexibilidade e pode permitir que as empresas apliquem a contabilidade de hedge onde anteriormente não poderiam tê-lo feito. Como resultado, a mudança para o IFRS 9 é uma oportunidade para as tesourarias revisarem suas atuais estratégias de hedge e as respectivas contabilidades, além de avaliarem se essas estruturas continuam a ser efetivas em vista do novo regime contábil.

Uma das alterações trazidas pela nova norma refere-se à proteção de componentes específicos de risco, financeiros ou não financeiros.

Outra mudança é com relação aos instrumentos financeiros não derivativos, que pelo IAS 39 poderiam ser utilizados apenas para proteção de risco de moeda. De acordo com o IFRS 9, ainda é mantida essa condição, no entanto esses instrumentos, se mensurados a valor justo por meio do resultado, podem proteger de outros riscos, que não apenas o de moeda.

Com relação à utilização de opções de compra para fins de instrumento de proteção, a nova norma admite que o valor justo de uma opção é composto pelo valor intrínseco e pelo valor no tempo (*time value*), e estabelece que as mudanças no valor justo do componente do valor no tempo, que geravam volatilidade no resultado, passem a ser diferidas no patrimônio, como outros resultados abrangentes, e então realizadas no resultado sistematicamente ou no momento da transação, dependendo da sua característica.

No teste de efetividade não é mais necessário demonstrar que o percentual relativo entre a variação do instrumento de proteção e o item que se pretende proteger está no intervalo de 80 a 125%. A avaliação, agora, passa a ser mais qualitativa, observando-se as seguintes características:

- Existir uma relação econômica entre o item protegido e o instrumento de proteção.
- O efeito de o risco de crédito não ser predominante nas variações de valor resultantes da relação econômica.
- O índice de hedge é consistente com a estratégia de administração de risco da entidade.

### Divulgações

Divulgações extensas são requeridas, incluindo reconciliações para os saldos de abertura, em relação aos registros de *impairment*, premissas e *inputs* considerados nas análises, bem como uma reconciliação, na data de transição, das categorias de instrumentos financeiros, conforme o IAS 39 para o IFRS 9.

O IFRS 9 se tornará efetivo para os períodos anuais iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018. Deve ser aplicado retrospectivamente, mas informações comparativas não precisam ser reapresentadas.

### Transição

Importante destacar que o IFRS 9 apresenta uma escolha de política contábil: as entidades podem continuar aplicando os requisitos de contabilização de hedge do IAS 39, até que o projeto de *macro hedge* seja finalizado, ou podem aplicar o IFRS 9 a partir de 1o de janeiro de 2018. Essa escolha de política contábil será aplicada a toda contabilidade de hedge e não pode ser feita com base em *hedge por hedge* (i.e., individualmente).

### a.1 Adaptações no IFRS 4 – “Contratos de Seguro” decorrentes do IFRS 9 – “Instrumentos Financeiros”

O IFRS 4 – “Contratos de Seguro” também teve uma atualização emitida para abordar as preocupações das companhias seguradoras em relação às datas de transição ao IFRS 9 – “Instrumentos Financeiros”. Com o objetivo de diminuir as volatilidades nos resultados das companhias desse segmento, essa atualização fornece duas diferentes soluções para tais companhias: (i) uma isenção temporária à aplicação do IFRS 9 para companhias que atenderem a determinados critérios, até a entrada em vigor do IFRS 17, prevista para 1o de janeiro de 2021, ou 2022, se for aprovada a postergação proposta pelo IASB; e (ii) o *overlay approach* (pelo qual a companhia pode reclassificar entre o resultado e outros resultados abrangentes a diferença decorrente da aplicação do IFRS 9 para determinados ativos financeiros designados).

Com a entrada em vigor da nova norma que trata de contratos de seguro (IFRS 17), que substituirá o IFRS 4 (e eventuais atualizações), a partir de 2021 (ou 2022), tanto a isenção temporária quanto o *overlay approach* deixarão de ser aplicáveis.

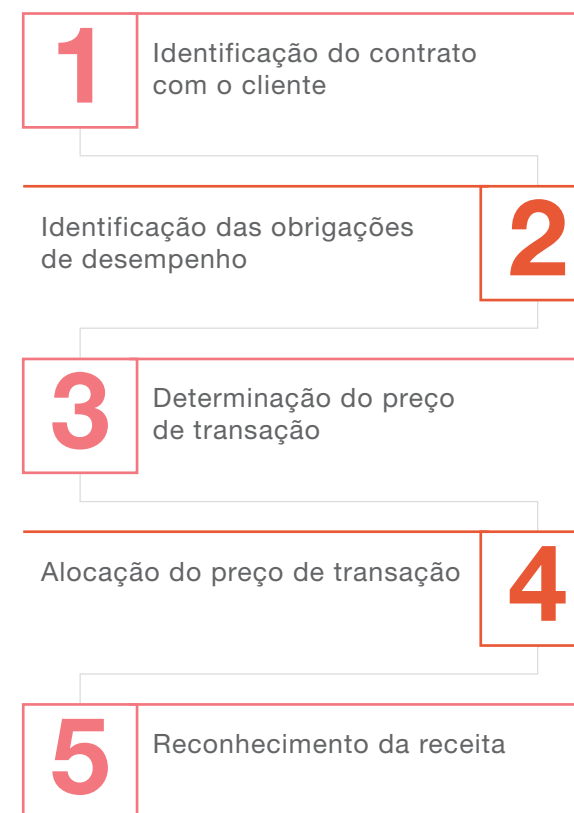
A atualização no IFRS 4 é efetiva para exercícios iniciados após 1o de janeiro de 2018.

### b. IFRS 15 – “Receitas de Contratos com Clientes”

O IFRS 15 foi emitido em 2014 e substitui o IAS 18 – “Receitas” e o IAS 11 – “Contratos de Construção”. De acordo com a nova norma, a receita deve ser reconhecida quando da transferência do controle do produto ou serviço, em vez de reconhecê-la quando da transferência de riscos e benefícios, conforme estipulado pelas normas anteriores. Tal norma substituirá toda a literatura existente sobre reconhecimento de receitas (normas e interpretações). Embora à primeira vista possa não parecer uma mudança profunda em relação às normas anteriores, o nível de detalhamento sobre a aplicação dos conceitos, especialmente em transações mais complexas, é bem maior que a orientação atualmente existente no IFRS, tratando mais adequadamente a evolução das transações nos últimos anos.

A nova norma traz o modelo de cinco passos que deve ser utilizado pelas empresas para determinar o reconhecimento de receita de contratos com clientes:

#### Passos



A nova norma entra em vigor a partir de exercícios sociais iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018. Com relação à transição para a nova norma, as entidades podem adotar os seguintes métodos:

- i. Retrospectivo completo: no qual as empresas devem reapresentar o saldo comparativo e seguir o IAS 8 – “Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro”; ou
- ii. Retrospectivo modificado: os efeitos acumulados da adoção inicial do novo pronunciamento na data de transição devem ser ajustados no saldo inicial do patrimônio líquido. Os saldos comparativos não são reapresentados.

Divulgações extensas são requeridas para fornecer aos usuários das demonstrações financeiras informações relevantes de receita, que foi reconhecida contabilmente em razão de contratos firmados, bem como receita que deverá ser reconhecida futuramente, relacionada a esses mesmos contratos. Também deve ser fornecida informação quantitativa e qualitativa sobre os julgamentos feitos pela administração, relacionados ao reconhecimento de receitas.

### b.1 Adaptações no IAS 34 – “Demonstração Intermediária” decorrentes do IFRS 15 – “Receitas de Contratos com Clientes”

O IFRS 15 deve ser aplicado para exercícios com início em ou após 1o de janeiro de 2018. Muitas entidades serão obrigadas a emitir demonstrações financeiras intermediárias conforme o IAS 34 – “Demonstrações Intermediárias”, antes de emitir suas primeiras demonstrações financeiras anuais aplicando o IFRS 15.

O IFRS 15 fez alterações consequentes ao IAS 34 que exigem a divulgação:

- do reconhecimento ou reversão de uma perda por redução ao valor recuperável de ativos decorrentes de contratos com clientes, caso seja significativa no contexto das demonstrações financeiras; e
- da desagregação das receitas exigida pelos parágrafos 114 e 115 do IFRS 15.

Além desses itens, as empresas também devem divulgar a natureza e os efeitos das mudanças nas práticas contábeis e os métodos utilizados para apuração da receita, quando comparado ao que foi divulgado na demonstração anual mais recente.

A extensão das divulgações deve levar em consideração a materialidade dos impactos de adoção do IFRS 15.

A atualização no IAS 34 é efetiva para exercícios iniciados após 1o de janeiro de 2018.

#### c. IFRS 2 – “Pagamento Baseado em Ações”

A alteração do IFRS 2 esclarece a base de mensuração dos pagamentos baseados em ações liquidados em dinheiro e a contabilização de modificações que alteram um prêmio de liquidação em caixa para liquidação em capital.

Leis ou regulamentos fiscais de determinados países podem exigir que o empregador retenha algumas das ações às quais um empregado tenha direito e remeta o imposto às autoridades tributárias em seu nome. A alteração adiciona uma exceção que exige que o prêmio seja tratado como estabelecido na equidade na sua totalidade. Além disso, ela menciona que a entidade deve divulgar uma estimativa do montante que espera pagar de imposto à autoridade tributária, em relação à retenção na fonte, informando os usuários sobre os fluxos de caixa futuros.

A vigência dessa atualização é para exercícios sociais iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018.

#### d. IAS 40 – “Propriedade para Investimento”

Essa atualização, com vigência para os exercícios sociais iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018, esclarece quando ativos são transferidos de, ou para, propriedades para investimentos. Nessas situações de transferência, deve haver, necessariamente, uma modificação no uso dos ativos. Adicionalmente, para concluir se a propriedade mudou seu uso, deve haver uma avaliação do atingimento da definição de propriedade para investimento (conforme o IAS 40), amparada por evidências. O principal objetivo do IASB

com essa alteração é deixar claro que uma mudança na intenção da administração não é suficiente para mudança no tratamento contábil. Adicionalmente, nos casos de mudança de classificação, são fornecidas algumas orientações sobre como devem ser os tratamentos contábeis.

#### e. IFRIC 22 – Considerações adicionais sobre transações em moedas estrangeiras

De acordo com o IAS 21, a data da transação determina qual a taxa de câmbio a ser utilizada no reconhecimento inicial do ativo, despesa ou receita correspondente. A questão que surgiu refere-se a situações nas quais existe um adiantamento ou pagamento antecipado na compra de um bem ou serviço. Neste caso, é necessário avaliar se a data da transação é a data em que o ativo, despesa ou renda é inicialmente reconhecido ou a data anterior em que a contraprestação antecipada é paga ou recebida, resultando em reconhecimento de um pré-pagamento ou renda diferida.

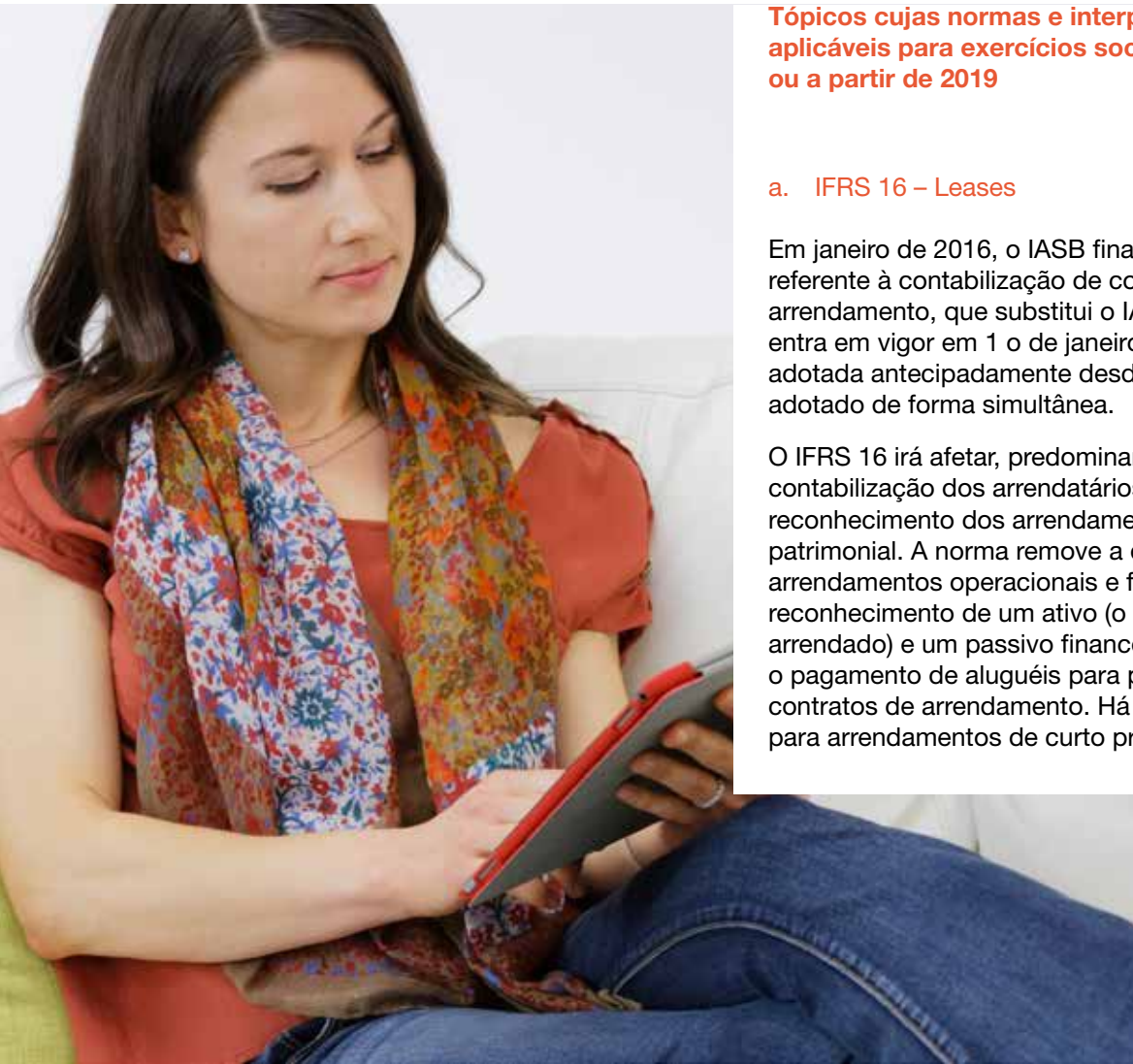
O IFRIC 22 fornece orientação para quando um único pagamento/recibo é feito, bem como para situações em que vários pagamentos/recibos são feitos, visando reduzir a diversidade na prática. Segundo a Interpretação, a data da transação, para determinar a taxa de câmbio a utilizar no reconhecimento inicial do item relacionado, deve ser a data em que uma entidade reconhece inicialmente o ativo ou o passivo não monetário decorrente da contraprestação recebida inicialmente.

Tal interpretação tem vigência para exercícios iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018.

#### f. Aprimoramentos ciclo 2014-2015 – Ajustes no IAS 28 e IFRS 1

Os seguintes aprimoramentos foram concluídos em dezembro de 2015:

- IAS 28 – permite que as entidades de investimento escolham mensurar seus investimentos em empresas coligadas ou joint ventures ao valor justo por meio do resultado. A atualização do IASB é apenas para deixar claro que essa escolha deve ser feita separadamente, para cada coligada ou joint venture, no momento do reconhecimento inicial. Essa atualização entra em vigor para exercícios iniciados em ou após 1o de janeiro de 2018 e deve ser aplicada de forma retrospectiva.
- IFRS 1 – as isenções de curto prazo que abordam as disposições de transição do IFRS 7, IAS 19 e IFRS 10 foram excluídas já que não são mais relevantes.



## Tópicos cujas normas e interpretações serão aplicáveis para exercícios sociais iniciados em ou a partir de 2019

### a. IFRS 16 – Leases

Em janeiro de 2016, o IASB finalizou seu projeto referente à contabilização de contratos de arrendamento, que substitui o IAS 17. Essa norma entra em vigor em 1º de janeiro de 2019, podendo ser adotada antecipadamente desde que o IFRS 15 seja adotado de forma simultânea.

O IFRS 16 irá afetar, predominantemente, a contabilização dos arrendatários e resultará no reconhecimento dos arrendamentos no balanço patrimonial. A norma remove a distinção atual entre arrendamentos operacionais e financeiros e requer o reconhecimento de um ativo (o direito de utilizar o item arrendado) e um passivo financeiro relacionado com o pagamento de aluguéis para praticamente todos os contratos de arrendamento. Há uma isenção opcional para arrendamentos de curto prazo e valor baixo.

Há duas isenções opcionais no IFRS 16 que podem ser aplicadas somente pelos arrendatários:

- Contratos de baixo valor – quando o ativo objeto do contrato é de baixo valor, quando novo. A determinação de baixo valor é um julgamento da administração e a avaliação deve ser feita por ativo, ou seja, de forma individual.
- Contratos com prazo igual ou inferior a 12 meses – arrendamentos de 12 meses ou menos, exceto se houver opção de compra. A base de avaliação também deve ser efetuada de forma individual por arrendamento.

A contabilização para os arrendadores não mudará de forma significativa, mas algumas diferenças podem surgir como resultado da nova orientação sobre a definição de arrendamento. Os arrendadores poderão ser afetados indiretamente por eventuais mudanças nas negociações de novos contratos por conta do impacto da norma nas demonstrações financeiras dos arrendatários. Pode haver um efeito prático indireto importante para os arrendadores.

O IFRS 16 define um arrendamento como um contrato, ou parte de um contrato, que transmite o direito de controlar o uso de um ativo identificado (ativo subjacente) por um período de tempo em troca de contraprestação. À primeira vista, a definição parece direta. No entanto, na prática, pode ser desafiador avaliar se um contrato transmite o direito de usar um ativo ou se, em vez disso, é um contrato para um serviço que é fornecido usando o ativo subjacente.



Com essa definição, o IFRS 16 deve ter impacto significativo nas demonstrações financeiras das empresas (arrendatárias). Espera-se que muitos dos contratos antes fora do balanço passem a integrá-lo, com consequências relevantes nos índices de balanço, incluindo índices de alavancagem. Dependendo da indústria e do volume de contratos de arrendamento classificados como operacionais pela norma anterior, a aplicação do IFRS 16 pode resultar em um aumento significativo da dívida no **balanço patrimonial**.

A **demonstração do resultado** também será afetada, pois as despesas totais são, em geral, mais altas nos primeiros anos de um arrendamento e menores em anos posteriores, se comparado com a prática atual (IAS 17). Isso dada a combinação de uma depreciação linear do direito de uso do ativo e do método da taxa efetiva de juros aplicado sobre o passivo de arrendamento. Além disso, as despesas operacionais serão substituídas por juros e depreciação. Sendo assim, métricas centrais como o Ebitda irão mudar.

Na demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa operacionais serão superiores, já que os pagamentos em dinheiro para a parcela do principal do passivo de arrendamento serão classificados em atividades de financiamento. Somente a parcela dos pagamentos que reflete os juros poderá continuar a ser apresentada como fluxos de caixa operacionais.

O IFRS 16 tem diversas opções em sua regra de transição, com o objetivo de facilitar a sua adoção inicial. Como expediente prático, as entidades podem optar por aplicar a nova diretriz sobre a definição de um arrendamento apenas a contratos celebrados (ou modificados) a partir da data de aplicação inicial. Não será necessário reavaliar os contratos de arrendamento já existentes. Contudo, esse expediente deve ser aplicado, de forma consistente, a todos os contratos. A norma também permite a utilização de uma abordagem de transição simplificada, não sendo necessário rerepresentar informações comparativas. Em vez disso, assim como feito para a adoção do IFRS 15, o efeito cumulativo da aplicação da norma é reconhecido como um ajuste do saldo inicial de lucros acumulados (ou de outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) na data da adoção inicial. A aplicação completamente retroativa é opcional, mas deve ser aplicada a todos os arrendamentos caso seja escolhida. A aplicação seletiva da abordagem de transição simplificada não é permitida.

A principal mensagem é que a mudança é muito grande e as empresas devem se preparar com antecedência. A administração precisa se assegurar de que as empresas têm ou terão dados, sistemas, processos e pessoas para identificar todos os contratos afetados pela norma, e para capturar as informações necessárias para mensurar o direito de uso do ativo e o correspondente passivo de arrendamento, além de fazer as divulgações requeridas pela norma.

## b. IFRS 17 – “Contratos de Seguro”

O IFRS 17 foi emitido em maio de 2017 em substituição ao IFRS 4 – “Contratos de Seguro” com adoção inicial em 1o de janeiro de 2021. No entanto, em novembro de 2018, o IASB concordou em propor um adiamento de um ano para a adoção inicial da referida norma. Neste caso, então, a norma entraria em vigor em 1o de janeiro de 2022. A proposta de postergação ainda precisa passar por uma consulta pública, que está prevista para acontecer no decorrer do ano de 2019.

As novas regras irão afetar as demonstrações financeiras e os indicadores-chave de desempenho de todas as entidades que emitem contratos de seguro ou contratos de investimento com características de participação discricionária.

A adoção do IFRS 17 pretende alinhar as práticas contábeis de mensuração de contratos de seguro para todas as companhias seguradoras, o que irá certamente aumentar a comparabilidade das suas demonstrações financeiras em diferentes países. Espera-se que o IFRS 17 tenha impacto relevante nas demonstrações financeiras e nos indicadores de performance das seguradoras.

A referida norma estabelece um modelo geral de mensuração para as seguradoras (em inglês, *Building Block Approach* – BBA), requerendo que as estimativas de seus contratos de seguro sejam remensuradas a cada período de reporte. De acordo com o modelo geral, os contratos devem ser mensurados utilizando os seguintes elementos:

- fluxos de caixa descontados estimados;
- um ajuste de risco, e

uma margem contratual de seguro que representa o resultado a apropriar do contrato e será reconhecida como receita durante o período de cobertura.

À parte esse modelo geral, o IFRS 17 prevê, como forma de simplificar o processo, a abordagem de alocação do prêmio (em inglês, *Premium Allocation Approach* – PAA). Esse modelo simplificado é aplicável para certos contratos de seguro, incluindo aqueles com cobertura de até um ano. Para contratos de seguro com características de participação direta, a abordagem da taxa variável se aplica (em inglês, *Variable Fee Approach* – VFA). Essa abordagem é uma variação do modelo geral.

Ao aplicar a abordagem da taxa variável, a participação da seguradora nas mudanças no valor justo dos itens subjacentes é incluída na margem contratual do serviço. Como consequência, as mudanças no valor justo não são reconhecidas no resultado no período em que elas ocorrerem, mas ao longo da vida remanescente do contrato.

A norma permite uma escolha entre reconhecer as mudanças nas taxas de desconto no resultado ou diretamente em outros resultados abrangentes. É provável que a escolha reflita a forma como as seguradoras contabilizam seus ativos financeiros segundo o IFRS 9.

O IFRS 17 é aplicável para exercícios iniciados em ou após 1o de janeiro de 2021, com possível postergação para 2022, conforme mencionado no início deste tópico. A aplicação antecipada é permitida para 2018, quando entra em vigor o IFRS 9 e o IFRS 15. Na prática, a adoção antecipada no Brasil em geral não acontece, uma vez que depende de aprovação de reguladores. Para evitar inconsistências, historicamente, os reguladores não têm dado essa possibilidade. O IFRS 17 pode ser aplicado retrospectivamente, de acordo com o IAS 8, mas ele também tem a previsão da “abordagem retrospectiva modificada” e da “abordagem de valor justo”, dependendo da disponibilidade de informação.

### c. IFRIC 23 – “Incerteza sobre o Tratamento dos Impostos sobre a Renda”

A interpretação explica como reconhecer e mensurar ativos e passivos de tributos sobre lucros (no caso do Brasil, principalmente imposto de renda e contribuição social), diferidos e correntes, nos casos em que há incerteza sobre o tratamento de um imposto (posições fiscais que ainda não foram aceitas pela autoridade tributária). Em especial, ela determina que:

- seja definida a unidade de contabilização apropriada, avaliando se o tratamento tributário incerto deve ser considerado separadamente ou em conjunto como um grupo, dependendo de qual abordagem oferece uma previsão melhor de resolução da incerteza;
- a entidade deve assumir que uma autoridade tributária irá examinar os tratamentos tributários incertos e ter conhecimento total de todas as informações relacionadas;
- a entidade deve refletir o efeito da incerteza na contabilização do tributo sobre o lucro quando não for provável que as autoridades tributárias irão aceitar o tratamento;

- o impacto da incerteza deve ser mensurado utilizando o método do valor mais provável ou do valor esperado, dependendo de qual método oferece uma previsão melhor de resolução da incerteza; e
- os julgamentos e as estimativas devem ser reavaliados sempre que as circunstâncias mudarem ou houver novas informações que afetem os julgamentos.

Embora não haja novos requisitos de divulgação, as entidades são lembradas do requisito geral de fornecer informações sobre julgamentos e estimativas realizados na elaboração das demonstrações financeiras.

### d. Aprimoramentos ciclo 2015-2017 – Ajustes no IFRS 3, IFRS 11, IAS 12 e IAS 23

Os seguintes aprimoramentos foram concluídos em dezembro de 2017:

- IFRS 3 – esclareceu que obter o controle de um negócio, cuja participação anterior era tratada como uma operação conjunta, é uma combinação de negócios realizada em etapas.
- IFRS 11 – esclareceu que ao obter o controle conjunto de um negócio, que é uma operação conjunta, o investidor não deve remensurar eventual participação detida anteriormente.
- IAS 12 – esclareceu que as consequências tributárias dos dividendos sobre os instrumentos financeiros classificados como patrimoniais devem ser reconhecidas considerando as transações ou eventos passados, que geraram os lucros distribuíveis.
- IAS 23 – esclareceu que se um empréstimo específico permanecer em aberto após o ativo qualificável relacionado estiver pronto para o uso pretendido ou para a venda, ele se torna parte dos empréstimos gerais.

e. Alterações ao IAS 19 – Alterações, reduções e liquidações de planos

As alterações no IAS 19 esclarecem a contabilização de alterações, reduções e liquidações de planos de benefício definido. Elas confirmam que as entidades devem:

- Calcular o custo de serviços correntes e juros líquidos para o restante do período de apresentação, após uma alteração, redução ou liquidação de plano, utilizando as premissas atualizadas a partir da data da mudança.
- Qualquer redução em um superávit deve ser reconhecida imediatamente no resultado, seja como parte do custo de um serviço passado, seja como um ganho ou perda na liquidação. Em outras palavras, uma redução em um superávit deve ser reconhecida no resultado mesmo que esse superávit não tenha sido reconhecido previamente devido ao impacto do teto do ativo.
- Reconhecer separadamente quaisquer mudanças no teto do ativo por meio de outros resultados abrangentes.

f. Alterações ao IAS 28 – Participações de longo prazo em coligadas e joint ventures

As alterações esclarecem a contabilização de instrumentos financeiros de longo prazo de uma coligada ou joint venture que, em substância, fazem parte de um investimento líquido nessas investidas, mas para os quais o método de equivalência patrimonial não se aplica. As entidades devem contabilizar tais instrumentos de acordo com o IFRS 9 – “Instrumentos Financeiros”. Isso implica ter que aplicar os requisitos de *impairment* do IFRS 9 também para esses instrumentos, enquanto ativos financeiros.

