

## IFRS PME a Luz da Teoria da Mensuração

Kátia Jeanne Medeiros Wanderley<sup>1</sup>  
Joana D'arc Medeiros Martins<sup>2</sup>

### RESUMO

No contexto atual, a contabilidade brasileira passa por um momento de profunda mudança, para tornar suas práticas contábeis convergentes com as normas internacionais de contabilidade, possibilitando as empresas poder de competitividade e comparabilidade no mercado nacional e internacional. Pequenas e médias empresas têm um papel fundamental na economia, principalmente na área do emprego e renda, essas empresas são cruciais para a maioria das economias desenvolvidas e em desenvolvimento, é um grupo heterogêneo, possuindo tamanho diferente, setor ou local. Suas atividades nos mercados internacionais são limitadas por uma grande quantidade de obstáculos, em comparação com as grandes empresas. Em resposta a essas preocupações, o IABS *International Accounting Standards Board* em julho de 2009 aprovou a IFRS para PMEs. O estudo tem como objetivo demonstrar a relação do IFRS PME com a teoria da mensuração. Trata-se de uma pesquisa eminentemente teórica, buscando aprofundar conhecimentos e discussão, tendo em vista aprimorar seus fundamentos, com ênfase a uma abordagem qualitativa e enfoque exploratório, bibliográfico e documental. No caso específico da IFRS PME, são consideradas duas bases de mensuração custo histórico e valor justo. O custo histórico para ativos é o valor de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo da contrapartida para adquirir o ativo no momento da aquisição. Para passivos é o valor dos proventos de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagos. O valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo ser liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado. A forma de mensuração para alguns itens, de maneira simplificada para esta categoria de empresas, estão mais direcionadas para regras e não para princípios, que na sua essência pode divergir com os atributos adequados para se mensurar um item conforme preconiza a teoria.

**Palavras-chaves:** IFRS PME. Mensuração. Simplificação.

### ABSTRACT

In the current context, the Brazilian accounting goes through a moment of profound change, to make their converging accounting practices with international accounting standards, enabling companies competitive power and comparability at the national and international market. Small and medium-sized enterprises have a key role in the

---

<sup>1</sup> Discente do Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

<sup>2</sup> Docente e Professora Orientadora do Curso Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

economy, especially in the area of employment and income, these companies are crucial for most developed and developing economies, it is a heterogeneous group, having different size, sector or location. Its activities in international markets are limited by a lot of obstacles, compared to large companies. In response to these concerns, the IABS International Accounting Standards Board in July 2009 approved the IFRS for SMEs. The study aims to demonstrate the relationship of IFRS SMEs with the theory of measurement. This is an eminently theoretical research, seeking to deepen knowledge and discussion, in order to improve their fundamentals, emphasizing a qualitative approach and exploratory approach, bibliographical and documentary. In the specific case of IFRS SMEs, are considered two measurement bases historical cost and fair value. The historical cost of assets is the amount of cash or cash equivalents paid cash or the fair value of the consideration to acquire the asset at the time of acquisition. For liabilities is the value of the cash proceeds or cash equivalents expected to be paid. Fair value is the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in a transaction at arm's-length basis. The form of measurement for some items in a simplified way for this category of companies are more directed to rules and not to principles, which in essence may differ with attributes appropriate to measure an item as required by theory.

**Keywords:** IFRS SMEs. Measurement. Simplification.

## 1 INTRODUÇÃO

Sendo o objetivo da contabilidade o fornecimento de informações úteis para decisões de investimento e financiamento a acionistas, credores, governo e demais usuários, os contadores, analisando e julgando fatos econômico-financeiros, exercem papel fundamental nesse processo. Desta forma, quanto mais surge interações que provoquem impacto no patrimônio, objeto da contabilidade, mais se consegue visualizar a adequação da contabilidade as novas práticas surgidas.

A contabilidade é fruto de várias mãos e de muitos povos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) e por ser Ciência Social caracteriza-se por acompanhar às mudanças sociais. A contabilidade brasileira sofria influência direta da legislação fiscal, limitando a evolução dos princípios fundamentais de contabilidade, dificultando a sua adequação e utilização por parte de outros usuários que não fosse o fisco (IUDÍCIBUS et al, 2010). Ao longo do tempo, se confundia com técnica ou arte por ter como foco a escrituração e dados quantitativos objetivos a respeito do patrimônio o que formava a base do pensamento contábil italiano, atualmente, passa a ser estudada como ciência baseada em princípios e julgamento profissional.

No contexto atual, a contabilidade brasileira passa por um momento de profunda mudança, para tornar suas práticas contábeis convergentes com as normas internacionais de contabilidade, possibilitando as empresas poder de competitividade e comparabilidade no mercado nacional e internacional.

Para Iudícibus et al (2010) a contabilidade sempre foi influenciada pelos limites e critérios fiscais, considerando, sobretudo a legislação do imposto de renda da receita federal, e esta característica, ao mesmo tempo em que trouxe evolução para a contabilidade, limitou a evolução dos princípios fundamentais da contabilidade. Com a busca pela convergência internacional da Contabilidade e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005, normas e procedimentos estão sendo alterados

incluindo a resolução dos princípios fundamentais da contabilidade CFC 750/93 que foi alterada e consolidada pela resolução CFC 1282/2010 denominada de princípios contábeis.

As transformações do mundo globalizado ocorreram no âmbito legal, fiscal, econômico e patrimonial independentemente do tamanho da empresa. E a contabilidade faz parte dessa mudança à medida que os demonstrativos financeiros são alterados para uma convergência de padrão internacional implicando em informações mais transparentes para a tomada de decisão.

Para a Deloitte (2013) as Pequenas e Médias Empresas (PMEs) têm papel decisivo no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho de sua economia, mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Há 28 milhões de PMEs na União Europeia e 20 milhões de PMEs só nos Estados Unidos, no Brasil, são 6 milhões.

Pequenas e médias empresas têm é fundamental na economia, principalmente na área do emprego e renda, essas empresas são cruciais para a maioria das economias desenvolvidas e em desenvolvimento, é um grupo heterogêneo, possuindo tamanho diferente, setor ou local. Suas atividades nos mercados internacionais são limitadas por uma grande quantidade de obstáculos, em comparação com as grandes empresas. Os diferentes sistemas nacionais de informação financeira e fiscal podem ser considerados como o mais importante obstáculo (BOHUSOVA; BLASKOVA, 2011).

Em resposta a essas preocupações, o IABS *International Accounting Standards Board* em julho de 2009 aprovou a IFRS para PMEs. Uma norma independente e adaptada às necessidades e características de empresas menores, redigidas em linguagem clara e de fácil compreensão, em vários aspectos, é menos complexa que as IFRSs (e muitos GAAPs locais), o que significa limitar as políticas contábeis, omitir tópicos não relevantes para as PMEs, simplificar os princípios para reconhecimento e mensuração e reduzir as divulgações (DELOITTE, 2013).

Diante do exposto, estudo é motivado pelas recentes discussões sobre a aplicação do IFRS PME e o seu objetivo é demonstrar a relação do IFRS PME com a teoria da mensuração.

Para isto, elaborou-se um estudo teórico que na concepção de Martins e Theóphilo (2007 p. 28) "é um conjunto de constructos, definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever fenômenos da realidade".

O artigo está estruturado em cinco partes, contendo a introdução que é a primeira seção, uma abordagem conceitual sobre o IFRS PME fazendo uma relação com a teoria da mensuração na segunda seção, os aspectos metodológicos na terceira seção, um recorte teórico na quarta seção e por fim, as considerações finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção é apresentado o referencial teórico que dá suporte ao estudo, que trata das características e aspectos conceituais dos IFRS PME, sua evolução histórica, evidências críticas, uma visão geral da IFRS PME, a discussão do *exposure draft* ED/2013/9 e a teoria da mensuração *versus* IFRS PME.

### **2.1 Evolução Histórica**

Em seu relatório de transição, em 2000 o IABS se manifestou sobre a existência de uma demanda de norma específica para as PME's, iniciando o projeto para desenvolvimento desse padrão. No entanto, o primeiro documento público "*Discussion Paper*": visões preliminares foi publicado em 2004.

Em 2007, foi publicado o *Exposure Draft* com o objetivo de oferecer uma proposta para um conjunto simplificado e autônomos para essa categoria de empresas e em julho de 2009 foi publicado a IFRS for SMEs. Trata-se de uma norma para atender as necessidades de entidades que (a) não tem responsabilidade de prestação pública de contas e (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, é um padrão independente que possui cerca de 230 páginas sob medida para as necessidades e capacidades das empresas menores. O IFRS para PMEs é separado dos IFRSs completos e, portanto, disponível para qualquer jurisdição a adotar ou que não adotou o IFRS pleno. Cada jurisdição determina quais entidades devem usar o padrão. Podendo esta norma ser um instrumento adequado para uma harmonização de relatórios financeiros para PMEs (BOHUSOVA; BLASKOVA, 2012).

No Brasil, em processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, aprovou o CPC PME, em dezembro de 2009, que se aplica à elaboração das demonstrações contábeis para empresas dessa categoria, seguindo a tendência internacional. Sua regulamentação se deu através da Resolução CFC 1255/2009 aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Assim, a publicação dessa norma no Brasil, corrobora com a padronização da contabilidade no país, de forma simplificada de todos os pronunciamentos já emitidos para as demais empresas, sendo de forma mais objetiva e aplicável às PMEs.

## 2.2 Visão Geral: IFRS SME

Segundo o IABS (2009), este guia se destina a ajudar as pequenas entidades que estejam dentro do âmbito da IFRS para PMEs, ou optar por fazê-lo. Não é destinado a entidades que preparam demonstrações financeiras apenas por razões fiscais ou para cumprir com as leis locais, a não ser que as leis locais exijam para as micro empresas usar o IFRS para PMEs. No entanto, este guia pode ser útil na preparação dessas demonstrações financeiras, ele não define micro e pequenas empresas em termos quantitativos, mas a jurisdição pode optar por definir ou fornecer mais indicadores de características próprias, a fim de recomendar quando esta orientação deve ser utilizada naquela jurisdição.

Os requisitos simplificados do IFRS PME, não modificam qualquer dos princípios de reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas, e não alterar qualquer forma de apresentação ou divulgação, incluindo apenas os requisitos do que é provável que sejam necessários para uma entidade de pequeno porte (IASB, 2009).

O documento é composto por 35 seções, que representa 10% dos IFRS completos, com cerca de 300 itens de divulgação em notas explicativas, alguns tópicos foram eliminados por serem aplicáveis especialmente a empresas de grande porte, tais como, lucro por ações, demonstrações contábeis intermediárias, informação por segmento, dentre outros (DELOITTE, 2013).

## 2.3 *Exposure Draft* ED/2013/9

De acordo com o projeto inicial do IFRS PME, o IASB deve fazer uma revisão a cada três anos, então, em outubro de 2013, foi publicado o ED/2013/09 que trata de

algumas alterações propostas para a IFRS PMEs. Contudo, esse documento contempla poucas alterações, afetando alguns parágrafos, e em muitos casos apenas algumas palavras da norma. Para o IASB (2013), as propostas não implicam em nenhuma mudança significativa.

Alguns assuntos, tais como apresentação das demonstrações financeiras; demonstração dos fluxos de caixas; notas explicativas; políticas contábeis, estimativas e erros; estoques; investimentos em coligadas; investimentos em empreendimentos em conjunto (joint venture); propriedade para investimentos; provisões e contingências; passivo e patrimônio líquido; receita; subvenções governamentais; custo de empréstimos; hiperinflação e eventos após o final do período do relatório, ao foram contemplados no documento.

As principais alterações sugeridas destacam-se um alívio da obrigatoriedade de divulgar certas informações comparativas e sugerindo um esclarecimento das operações descontinuadas. Explicações sobre custo e esforço excessivo em relação à necessidade de mensurar investimento em instrumentos de capital pelo valor justo, mudança na exigência de que a vida útil do intangível não deve exceder 10 anos, esclarecimentos adicionais a respeito do que arranjos não constituem um contrato de arrendamento. Informações de que todas as subsidiárias adquiridas com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano devem ser excluídos da consolidação.

E, por fim, como principal alteração trazida no *Exposure Draft* foi o reconhecimento e mensuração dos tributos diferidos, os quais deverão refletir a realidade, podendo utilizar também a probabilidade de sua ocorrência.

O IASB acredita que o princípio de reconhecimento de ativos e passivos de impostos diferidos é apropriado para as PMEs e quer um feedback para saber se pode ser aplicado pelas PMEs, ou se outras medidas de simplificação ou de orientação devem ser consideradas.

No entanto, as respostas das cartas comentários apontam divergências de opiniões, afirmando que não deve ser obrigado para PMEs, contudo, reconhece como adequado, mas a complexidade na contabilização do imposto diferido continua a ser demasiadamente difícil para as PMEs adotarem. Sugerem a adoção de uma abordagem alternativa que adapte às necessidades de informação para este tipo de entidade.

#### 2.4 Teoria da Mensuração X IFRS PME

Mensuração é um processo para determinar os montantes necessários sobre os quais uma entidade mede ativos, passivos, receitas e despesas. O principal objetivo da mensuração em contabilidade é a determinação da posição financeira e do resultado operacional de uma entidade (HOMBURGER, 1961). É a atribuição de números aos fenômenos passados, presentes e futuros de uma entidade com base na observação e de acordo com regras (REPORT OF THE COMMITTEE ON FOUNDATIONS OF ACCOUNTING MEASUREMENT, 1971).

Considerada a função central dos sistemas contábeis, a principal, pelo menos a julgar pela prática existente, é gerar informação quantitativa (IJIRI, 1975 apud RELVAS, 2008).

A Mensuração Contábil relaciona-se com a natureza dos objetivos da contabilidade condicionam a finalidade da própria mensuração contábil, que é a geração de informações úteis para tomada de decisão dos usuários; diferentes propósitos podem estabelecer diferentes mensurações; depende de como os objetivos e suas propriedades são conceituados, bem como de uma adequada percepção das propriedades (ou

atributos) dos objetos e respectivas definições operacionais representativas dessas propriedades (RELVAS, 2008).

Os ativos podem ser avaliados a medidas de entrada e medidas de saída. Aquela medida refere-se a medidas buscadas no mercado de compra, onde se trabalha na perspectiva de por quanto se compraria determinado ativo dentro de determinadas condições. E esta é na perspectiva do mercado de saída, onde se busca medidas que demonstrem por quanto se venderia o ativo dentro de condições específicas (HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 1999; IUDÍCIBUS, 2010).

Uma medida bastante focada pelo CPC, que considera o conceito de ativo, que é aquele que é capaz de gerar benefício futuro para a empresa, é o *Impairment Test*, ou seja, é o teste realizado no ativo para analisar a possibilidade de recuperação dos valores registrados; o intuito é reconhecer se houve perdas de valor do capital aplicado, de forma que, não haja imprudência com relação às expectativas de retorno esperado em torno dos ativos.

Na realidade, procedimentos antigos utilizados sobre os ativos, tal qual o reconhecimento de provisão para devedores duvidosos; reconhecimento da depreciação acumulada e a regra para o estoque, de custo ou mercado dos dois o menor, são testes de recuperabilidade sobre os ativos, buscando-se evidenciar nestes itens, somente, aqueles valores que realmente retornarão a entidade (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

Assim, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

Valor recuperável de um ativo é o maior valor entre o valor líquido de venda (valor justo) de um ativo e seu valor em uso (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

Ao invés de somente tomar o valor de mercado como parâmetro de comparação do custo do ativo, este deve ser comparado também com o valor econômico decorrente de seu uso, no intuito, da fidedignidade de representação não correr o risco de não ser alcançada.

A aplicação prática desse conceito de ativo implica que o valor econômico de um ativo permanente é estimado pelo valor presente dos benefícios líquidos futuros decorrente de seu uso. Assim, o valor recuperável será o maior entre o valor líquido da venda e o do valor presente dos fluxos futuros estimados (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

Valor líquido da venda é o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais envolvendo partes conhecedoras e independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

O valor em uso de um ativo imobilizado é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade (CPC, 2009; IUDÍCIBUS, et al, 2010).

O CPC 01 determina que as entidades devam avaliar pelo menos ao final de cada exercício social se existe alguma indicação de que um ativo tenha perdido valor (CPC, 2009).

Quanto à mensuração de passivos, deve-se ressaltar que o grande ponto da questão são os passivos a serem honrados em longo prazo, pois, nestes, encontram-se juros embutidos que devem ser evidenciados, considerando sua relevância. Assim, quanto à mensuração de passivo o que se deve focar é a utilização do valor presente, para expurgar os juros relevantes das obrigações de longo prazo.

Mensurar ativos e passivos é sempre processos árduos, pois, qualquer medida de mensuração vai depender da perspectiva dos usuários ao qual a informação vai ser direcionada. Desta forma, não existe uma melhor medida para todas as situações, elas serão sempre dependentes do contexto de satisfação das necessidades decisórias do usuário.

Porém, um ponto é certo, os ativos estão expostos a variações no nível geral e específico de preços, ou seja, no decorrer do tempo, o poder aquisitivo da moeda (do ativo) vai sendo influenciado pela oscilação da economia, assim como sofrem impactos de relações de oferta e demanda, de forma que uma só medida não é válida para o ativo durante toda sua vida útil, devendo ele ser atualizado no decorrer do tempo.

Já o passivo, sua principal implicação é quanto à relevância, pois, obrigações de longo prazo, ou mesmo, de curto prazo, mas, que são influentes no patrimônio total, precisa ser evidenciadas, a parte dos juros envolvidos, uma vez que, o capital de terceiros é remunerado e isto deve ser divulgado.

Enfim, as mudanças em termos de mensuração de ativo e de passivo, incentivadas pelo processo de convergência internacional, contribuem com a qualidade da informação, já que trabalham para que o ativo e o passivo sejam evidenciados com fidelidade de representação, relevância e oportunidade para a tomada de decisão do usuário.

No caso específico da IFRS PME, são consideradas duas bases de mensuração custo histórico e valor justo. O custo histórico para ativos é o valor de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo da contrapartida para adquirir o ativo no momento da aquisição. Para passivos é o valor dos proventos de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagos. O valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo ser liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado.

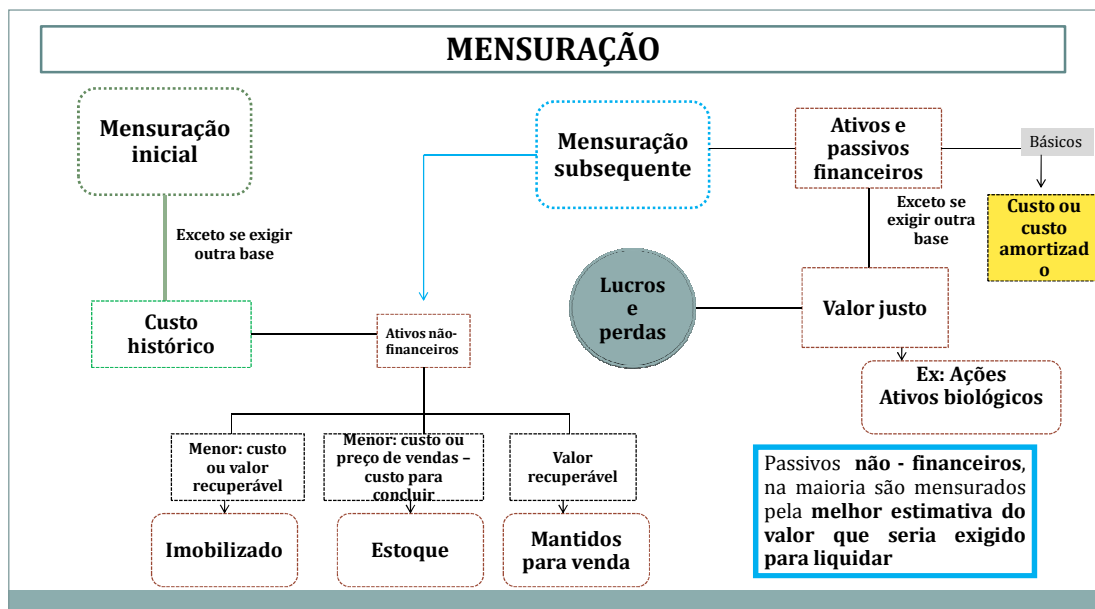


Figura 1 - Mensuração IFRS PME  
 Fonte: elaboração própria, 2014

A figura 1 demonstra a forma como deve ser mensurado para imobilizado o menor valor entre o custo ou valor recuperável, os estoques menor valor entre custo ou preço de venda ou custo para concluir e os ativos não financeiros mantidos para venda mensurados pelo valor recuperável. No caso de ativos e passivos financeiros a mensuração pelo valor justo e para os instrumentos financeiros básicos devem ser mensurados pelo custo ou custo amortizado. Os passivos não financeiros na maioria são mensurados pela melhor forma estimativa do valor que seria exigido.

<b>Simplificações realizadas pela IFRS PME</b>	
<b>Simplificações</b>	
<b>Instrumentos financeiros</b>	<p>Não possui classificação: "disponível para venda"; mantido até o vencimento e opção de valor justo (usa-se custo).</p> <p>Tratamento do desreconhecimento de forma simplificada.</p> <p>Simplificação das operações <i>hedge</i>.</p>
<b>Propriedade para investimentos</b>	Não é obrigatório o uso do valor justo, poderá utilizar o custo.
<b>Mudanças nas taxas de câmbio em investimentos no exterior</b>	Não precisa acompanhar após o investimento inicial
<b>Imobilizado</b>	<p>Valor residual, vida útil e método de depreciação não precisam ser revisto anualmente.</p> <p>Ativos biológicos não precisam ser mensurados à valor justo.</p>
<b>Ativos intangíveis</b>	Devem ser considerados com vida útil finita.

Figura 2 – Simplificações realizadas para IFRS PME  
 Fonte: Elaboração própria, 2014

A figura 2 mostra a forma de mensuração e reconhecimento para alguns itens, evidenciando a maneira simplificada de mensuração para esta categoria de empresas, o que se observa, na maioria dos casos, é que essa simplificação, pode não ser útil para o usuário nem tampouco pode ser adequada à percepção dos seus atributos. A forma de mensuração dos ativos intangíveis que em sua mensuração subsequente é amortizado, com vida útil de 10 anos, sem a obrigatoriedade de revisão da vida útil, exceto se houver indicação significativa de perdas, percebe-se que essa regra na sua essência pode divergir com os atributos adequados para se mensurar um item conforme preconiza a teoria.

Para os instrumentos financeiros que a IFRS PME classifica como básicos e complexos, com mensuração pelo custo amortizado (exceto para ações preferenciais e ordinárias não resgatáveis) e a mensuração pelo valor justo somente quando for confiável, pode indicar também que está baseado em regra e não em princípios.

<b>Simplificações realizadas pela IFRS PME</b>	
<b>Simplificações</b>	
<b>Empréstimos e financiamentos</b>	Os custos são reconhecidos no resultado no período em que ocorrerem.
<b>Subvenções governamentais</b>	Reconhecidas com receitas e mensuradas pelo valor justo.
<b>Ativos não correntes mantidos para venda e operações descontinuadas</b>	Não há necessidade de detalhamento de critério de mensuração. Quando há indicação de perda deve realizar teste de recuperabilidade.
<b>Demonstração das mutações do patrimônio líquido</b>	Poderá ser substituída pela DLPA.
<b>Lucro por ações - Correção Integral - Relatório da Administração e Informações por segmento</b>	Não abordados pela norma.
<b>Notas explicativas</b>	São menores os níveis de detalhamento.

Figura 3 – Simplificações realizadas para IFRS PME  
 Fonte: Elaboração própria, 2014

A figura 3 demonstra evidência algumas formas de simplificações adotada pela norma, como empréstimos e financiamentos, subvenções governamentais, ativos não correntes mantidos para venda e operações descontinuadas, a substituição da demonstração das mutações do patrimônio líquido pela demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. A norma também não evidencia o lucro por ações, correção integral, relatório a administração e informações por seguimento, reduzindo também o nível de detalhamento das notas explicativas.

Outro ponto que merece destaque é a forma de mensuração de pesquisa e desenvolvimento, onde a norma permite que seja reconhecido diretamente no resultado do exercício quando incorridos, esse procedimento afeta diretamente o resultado da empresa e pode distorcer a essência da operação.

A falta de uma estrutura conceitual específica para as pequenas e médias empresas pode ser um fator que dificulte a maior aproximação desse pronunciamento com a teoria da mensuração, uma vez que fazendo uma análise do IRFS PME percebem-se claramente as simplificações elaboradas para facilitar sua adesão estão mais direcionadas para regras.

Se comparar com as IFRS plenas com a IFRS PME, que tem como fator preponderante para reconhecer um ativo ou passivo, as estimativas confiáveis, com bases de mensuração pelo custo histórico e o valor justo, enquanto as regras plenas permitem também: custo de reposição, valor realizável líquido e valor presente, dessa forma entende-se que essas simplificações estão relacionadas ao custo-benefício da informação.

<b>Principais diferenças entre IFRS plena e IFRS PME</b>	
<b>Seções</b>	<b>Diferenças</b>
<b>Escopo e aplicação</b>	Sociedades anônimas de capital fechada, desde que não enquadradas pela Lei n. 11.638/2007.
<b>Conceitos</b>	Não aborda conceitos de capital e manutenção de capital.
<b>Apresentação das DCs</b>	Não requer a apresentação de uma demonstração da posição financeira no início do período comparativo mais antigo quando uma política contábil é aplicada retroativamente ou a reapresentação ou reclassificação retroativa dos itens é feita nas demonstrações financeiras.  Permite a combinação da demonstração do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido.
<b>Demonstração da posição financeira</b>	Não requer a apresentação em separado de ativos mantidos para venda ou ativos e passivos incluídos em um grupo mantido para alienação.
<b>Combinação de negócio</b>	As combinações de negócios não são contabilizadas usando um método de aquisição revisado com base no valor justo dos valores transferidos.

Figura 4 – Principais diferenças das IFRS Plenas com IFRS PME  
Fonte: Elaboração própria, 2014

A figura 4, evidencia as principais diferenças da comparação das normas plenas com a norma estabelecida para PME, onde fica claro as simplificações desde os conceitos até a forma de apresentação das demonstrações contábeis.

### 3 METODOLOGIA

O estudo é eminentemente teórico, buscando aprofundar conhecimentos e discussão, tendo em vista aprimorar seus fundamentos, dando ênfase a uma abordagem qualitativa, caracterizando-se como o exame da compreensão detalhada dos significados e características acerca do tema investigado (RICHARDSON, 1999).

Possui um enfoque exploratório, que são classificadas como pesquisas com pouca informação e se deseja conhecer o fenômeno, cujo objetivo é a exploração de um tema com poucos estudos (RICHARDSON, 1999).

Quando ao seu procedimento, utilizaram-se instrumentos de revisão teórica, uma vez que foram investigados aspectos conceituais relacionados à temática pesquisada, por meio de estudo bibliográfico, onde se recolheu e analisou informações e conhecimento prévio na literatura especializada. A pesquisa também pode ser caracterizada como documental, onde procedeu a uma análise nos documentos do IFRS PME e no *Exposure Draft* ED/2013/9, emitidos pelo IASB, para a construção do conhecimento (RICHARDSON, 1999).

### 4 RECORTE TEÓRICO DE PESQUISAS SOBRE IFRS PME

Analisando estudos sobre a adoção do IFRS PME, o estudo de Bohusova e Blaskova (2011) aponta que os países economicamente desenvolvidos, com sistema financeiro de qualidade superior, preferem rejeitar a adoção do IFRS SME, visto que sua implementação estaria associada a custos que excedem seus benefícios.

Já a pesquisa de Litjens *et al.* (2012), que analisaram a percepção dos preparadores das demonstrações contábeis, nos países baixos (Netherlands), pontuando

por exemplo, se tenderia a melhorar os relatórios para atender os contratos bancários, diminuindo os custos de transação ou encargos de monitoramento. De forma geral, concluíram que os preparadores das DC consideraram os custos maiores que os benefícios na adoção do IFRS.

Quagli e Paoloni (2012) analisaram as respostas ao "Questionário sobre a consulta pública das IFRS SMEs", promovido pela Comissão Europeia. Encontraram uma diversidade substancial de opiniões, sendo que os preparadores demonstram uma forte oposição à IFRS para PME, enquanto que usuários das informações estão mais favoráveis.

Na pesquisa realizada por Bertoni e Rosa (2014), os autores esclarecem que as PMEs são caracterizados por um alto nível de internacionalização, porém, os relatórios são enraizados na regulamentação específica de cada país e que qualquer tentativa de harmonizar os relatórios financeiros das PME, em geral para aumentar a qualidade da informação financeira gerada pelas PME vai produzir efeitos notáveis: possível redução do custo de capital, aumento da comparabilidade internacional das informações financeiras etc.

Já no estudo de Schiebel (2014), o autor critica a forma como o IASB divulgou as IFRS para PME, argumentando que o mesmo deveria ter examinado as necessidades de informações comuns de usuários externos das demonstrações financeiras (que são minoria), além de que as normas estão desviadas das opiniões de auditores e contabilistas e que seria necessário mais pesquisa internacional sobre o tema.

Para Lucena, Vasconcelos e Marcelino (2011) que verificaram algumas características nas PME's localizadas no município de Toritama (PE), entre elas que o fluxo das informações fica concentrado na mão do proprietário, os autores perceberam que esse fluxo ocasiona problemas de comunicação.

Caríssimo e Pinheiro (2012) identificaram que 52% dos contabilistas mineiros, (de 103 profissionais), reconhecem que a adoção do CPC PME ocasionará melhoria na divulgação das informações contábeis, e proporcionará melhor comparabilidade, fidedignidade e qualidade das demonstrações contábeis.

Analisando os estudos aqui apresentados e, fazendo uma reflexão do ponto de vista da teoria da mensuração, percebe-se uma ausência de estudos tanto a nível internacional como nacional, as pesquisas são direcionadas para a adoção ou não do IFRS PME.

Observa-se ainda, que mesmo com a forma simplificada de mensuração, há dúvidas de que o IFRS PME na prática foi aderido, e mais, se o motivo da ausência da sua adesão, foi à forma como foi projetado esse pronunciamento. Devendo ser pensado qual a melhor forma de normatizar as PMES, se com base em princípios ou em normas.

No Brasil, com a aprovação da ITG 1.000 através da resolução do Conselho Federal de Contabilidade adota formas distintas de contabilidades, não se entende o porquê o CFC adota caminho diferente. Mostrando que esse posicionamento do CFC enfraquece a teoria contábil, são aspectos importantes que merecem atenção e estudos para se chegar às respostas conclusivas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A implementação do IFRS PME trouxe consideráveis mudanças que influenciam diretamente na forma da pequena e média empresa ser conduzida, sua adoção pode influenciar no resultado final, obedecendo às novas normas contábeis. Essa norma afeta todos os setores da PME, refletindo diretamente no resultado das demonstrações contábeis.

O estudo teve como objetivo demonstrar a relação do IFRS PME com a teoria da mensuração. Para tanto, elaborou uma revisão teórica com enfoque qualitativo, descrevendo os principais aspectos conceituais relacionados com o tema em discussão, onde se recorreu à literatura especializada na construção do conhecimento.

A forma de mensuração de acordo com a IFRS PME e relacionando com a teoria da mensuração, para alguns itens, de maneira simplificada para esta categoria de empresas, evidencia que, na maioria dos casos, essa simplificação, pode não ser útil para o usuário nem tampouco pode ser adequada à percepção dos seus atributos que preconiza a teria.

A falta de uma estrutura conceitual específica para as pequenas e médias empresas pode ser um fator que dificulte a maior aproximação desse pronunciamento com a teoria da mensuração, uma vez que fazendo uma análise do IFRS PME percebem-se claramente as simplificações elaboradas para facilitar sua adesão estão mais direcionadas para regras.

Contudo, observa-se ainda, que mesmo com a forma simplificada de mensuração, há dúvidas de que o IFRS PME na prática foi aderido, e mais, se o motivo da ausência da sua adesão, foi à forma como foi projetado esse pronunciamento. Devendo ser pensado qual a melhor forma de normatizar as PMES, se com base em princípios ou em normas.

## REFERÊNCIAS

BERTONI, Michele; ROSA, Bruno de. **An Analysis Of The Possible Effects Of The Introduction Of IFRS For Small And Medium-Sized Entities**. Disponível em: <[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em 20 mai. 2014.

BOHUSOVA, Hana; BLASKOVA, Veronika: **In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different**. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2012, LX, No. 2, pp. 37-44.

CARÍSSIMO, Cláudio R.; PINHEIRO, Laura E. T.. IFRS Para Pequenas e Médias Empresas: Um estudo Através dos Escritórios Contábeis de Minas Gerais. In: Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2012, 3. 9 a 11 out. 2012. Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: 2012. Disponível em: <<http://www.facc.ufrj.br/ocs/index.php/adcont2012>>. Acesso em: 21 mai. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Contábeis (CPC)**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC>. Acesso em: 17 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: **Resolução 1255/2009 Aprova a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001255](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255)> Acesso em: 12 jul 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.055. **Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)**, e dá outras providências. 2005.

DELOITTE. **IFRS para PMEs ao seu alcance 2013**. São Paulo: Deloitte, 2013.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOMBURGER, Richard H. Measurement in Accounting. **Accounting Review**, v. 36, n. 1, p. 94-99, 1961.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING BOARD - **Exposure Draft ED/2013/9**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Pages/Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>. Acesso em: 11 jul. 2014

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING BOARD - **IFRS para PMEs**, 2009. Disponível em: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/A-Guide-for-Micro-sized-Entities-2013.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2014

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

LITJENS, Robin et al.. *How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands*. **Accounting in Europe**, Netherlands, Oct. 2012. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1940646>>. Acesso em: 21 mai. 2014.

LUCENA, Wenner G. L.; VASCONCELOS, Marco T. C.; MARCELINO, Gileno Fernandes. A evidenciação das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas no processo decisório: um estudo no setor de confecções. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade** - Vol. 1, nº 1, p.35-51, Mai-Ago/2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

RELVAS, T. R. S. **Relação entre a mensuração contábil e a mensuração científica**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado/RS. Anais. Gramado, 2008.

REPORT of the Committee on Foundations of Accounting Measurement. **Accounting Review**, v. 46, n. 4, p. 1-48, 1971.

RICHARDSON, Jarry Roberto et all. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHIEBEL, Alexander . **Is there a solid empirical foundation for the IASB's draft IFRS for SMEs?** Disponível em: <[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em 20 mai. 2014.

QUAGLI, Alberto; PAOLONI, Paola. **How is the IFRS for SME accepted in the European context?** An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Journal Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 28, p. 147- 156, 2012.