

FACULDADE FIPECAFI

**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM
CONTROLADORIA E FINANÇAS**

KAREN FRANZIN RODRIGUES

Revisão 2020 da IFRS para PME sob a ótica de grupos de interesse do Brasil

SÃO PAULO

2021

KAREN FRANZIN RODRIGUES

Revisão 2020 da IFRS para PME sob a ótica de grupos de interesse do Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade FIPECAFI, como requisito para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças.

Orientadora: Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

SÃO PAULO

2021

FACULDADE FIPECAFI

Prof. Dr. Welington Rocha

Diretor Presidente

Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia

Diretor de Pesquisa

Prof. Mestre João Domiraci Pancez

Diretor Geral de Cursos

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo

Coordenador do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

Catálogo na publicação

Serviço de Biblioteca da Faculdade FIPECAFI

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras (FIPECAFI)

Dados fornecidos pelo (a) autor (a)

R696r Rodrigues, Karen Franzin
Revisão 2020 da IFRS para PME sobre a ótica de grupos de interesse do Brasil. / Karen Franzin Rodrigues. -- São Paulo, 2021.
88 p. il.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças - Faculdade FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras
Orientador: Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco.

1. Teoria da regulação. 2. Teoria do interesse público. 3. IFRS. 4. IFRS para PME. 5. CPC para PME. I. Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco.
II. Título

657.6

KAREN FRANZIN RODRIGUES

Revisão 2020 da IFRS para PME sob a ótica de grupos de interesse do Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Faculdade FIPECAFI, para a obtenção do título de Mestre Profissional em Controladoria e Finanças.

Aprovado em ___/___/___

Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco
Faculdade FIPECAFI
Professora Orientadora

Profa. Dra. Fabiana Lopes da Silva
Faculdade FIPECAFI
Avaliadora Interna

Profa. Dra. Cecília Moraes Santostaso Geron
Universidade Presbiteriana Mackenzie
Avaliadora Externa

SÃO PAULO

2021

“Os que se encantam com a prática sem a ciência são como os timoneiros que entram no navio sem timão nem bússola, nunca tendo certeza do seu destino”.
(Leonardo da Vinci)

AGRADECIMENTOS

Agradecer é pouco diante da gama de possibilidades que o mestrado me proporcionou; alcancei objetivos antes inimagináveis por mim, porém, sem as pessoas que estiveram em minha vida nesse período e em minha trajetória, isso jamais seria possível. Gratidão me define.

Agradeço à minha orientadora Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco por compartilhar seu valioso conhecimento comigo e me ajudar na construção de uma profissional mais confiante. A oportunidade em estar ao seu lado neste percurso e tê-la como orientadora foi inspirador.

Agradeço às Profas. Dra. Fabiana Lopes da Silva e Dra. Cecília Moraes Santostaso Geron pelas preciosas contribuições no desenvolver do trabalho e na qualificação.

Agradeço a todos os Professores do Mestrado da Faculdade FIPECAFI pelos ensinamentos nesses dois anos.

Agradeço a todos que participaram das reuniões e responderam à pesquisa.

Agradeço aos meus pais que me concederam a vida; sou o que sou porque eles foram o que foram em minha formação.

Agradeço à minha irmã que é minha companheira na viagem da vida, sempre ao meu lado me dando forças para não desistir dos meus sonhos.

Agradeço ao meu marido por acreditar mais em mim do que eu mesma, desde o dia em que nos conhecemos, sempre me deu suporte para eu subir mais um degrau.

Agradeço à minha filha que tinha apenas 3 anos quando iniciei o mestrado e teve uma compreensão além de sua idade para suportar minha ausência.

Agradeço à minha tia Rita que me deu a oportunidade de fazer a graduação, abrindo as portas para essa caminhada acadêmica.

Obrigada a tudo e a todos!

RESUMO

RODRIGUES, K. F. (2021). *Revisão 2020 da IFRS para PME sob a ótica de grupos de interesse do Brasil* (Dissertação de Mestrado). Faculdade FIPECAFI, São Paulo, SP, Brasil.

O IASB em 2019 iniciou a segunda revisão abrangente da IFRS para PME (pequenas e médias empresas), visando o alinhamento com as IFRS Completas considerando as particularidades das PME. Dessa forma, o objetivo geral deste trabalho foi de intervir no processo de revisão da IFRS para PME para captar a opinião do interesse público brasileiro em geral e utilizar como base na construção de uma carta-comentário para envio ao IASB e, além disso analisar a opinião dos participantes de acordo com seus perfis pessoais e de atuação profissional. A pesquisa teve o caráter quantitativo, quanto ao tratamento dos dados obtidos por meio de questionário desenvolvido com base nas solicitações do IASB e do GLENIF (Grupo Latino-americano de Emissores de Normas de Informação Financeira). Para análise das opiniões dos profissionais por perfil foram delineadas variáveis de estudo utilizando-se por base a Teoria da Ação Racional. A abordagem utilizada foi de pesquisa-ação para captação da opinião dos profissionais brasileiros, com intervenções por meio de reuniões, obtendo o alcance de 12.363 pessoas e com potencial alcance de 519.080 contadores registrados nos conselhos regionais brasileiros de contabilidade. A partir das intervenções efetuadas junto aos profissionais do CRC-SP, SINDCONT-SP, ANEFAC, CFC e aos estudantes da FIPECAFI, PUC e Mackenzie e divulgação no LinkedIn e Facebook, foram obtidas 115 respostas ao questionário. As respostas obtidas foram compiladas em planilha e submetidas à avaliação e interpretação dos dados por parte do grupo de estudos da ANEFAC, servindo de base para emissão da Carta-Comentário enviada ao IASB em 26/10/2020. Com relação à análise das diferenças de opiniões por perfil dos respondentes, os resultados apontam que os grupos de interesse que possuem o conhecimento e aplicam a IFRS para PME, que atuam em escritório de contabilidade e em empresa privada e que acreditam que a norma traz benefícios que superam seus custos, são mais favoráveis ao alinhamento da norma. Ressalta-se que, aqueles respondentes que não acreditam que a IFRS para PME traz benefícios que superam seus custos, demonstram interesse em que a norma para PME seja totalmente independente das IFRS completas, o que a tornaria sua adoção mais factível e mais adequada a esse tipo de entidade. Esse trabalho contribui com a academia com relação à Teoria da Regulação e a Teoria do Interesse Público, trazendo como inovação o uso de pesquisa intervencionista para a obtenção de opinião dos grupos de interesse em relação à IFRS para PME. Como contribuição prática, o trabalho possibilitou o envio de uma Carta-Comentário ao IASB em resposta à solicitação de informações sobre o processo de revisão da IFRS para PME.

Palavras-chave: Teoria da Regulação; Teoria do Interesse Público; IFRS; IFRS para PME; CPC para PME.

ABSTRACT

RODRIGUES, K. F. (2021). *IFRS 2020 review for SMEs from the perspective of interest groups Brazil* (Master's Thesis). FIPECAFI College, São Paulo, SP, Brazil.

The IASB in 2019 started a second revision of the IFRS for SMEs (small and medium-sized companies), in line with the alignment with Full IFRS considering the particularities of SMEs. Thus, the general objective of this work was to intervene in the process of revising the IFRS for SMEs to capture the opinion of the general public of Brazilians and use it as a basis for the construction of a comment letter to send to the IASB and to analyze the opinion of the participants according to their personal profiles and professional performance. The research had a quantitative character, regarding the treatment of the data obtained through a questionnaire elaborated based on the requests of the IASB and GLENIF (Latin American Group of Issuers of Financial Information Standards). To analyze the opinions of professionals by profile, study variables were outlined using the Theory of Rational Action as a basis. The applied approach was an action research to capture the opinion of Brazilian professionals, with resources through meetings, obtaining the participation of 12.363 professionals and with the potential to reach 519,080 accountants registered in the Brazilian accounting councils. From the actions taken with professionals from CRC-SP, SINDCONT-SP, ANEFAC, CFC and students from FIPECAFI, PUC and Mackenzie and dissemination on LinkedIn and Facebook, 115 responses to the questionnaire were formulated. The responses were compiled in a spreadsheet and submitted to the evaluation and interpretation of the data by the ANEFAC study group, serving as the basis for issuing the Letter of Comment sent to the IASB on 10/26/2020. Regarding the analysis of differences of opinion by respondent profile, the results indicate that the interest groups that have the knowledge and apply the IFRS for SMEs, who work in an accounting office and in a private company and who believe that the standard brings benefits that exceed their costs, are more favorable to the alignment of the standard. It is noteworthy that those respondents who do not believe that the IFRS for SMEs bring benefits that outweigh their costs, demonstrate an interest in the SME standard being completely independent of the complete IFRS, which would make their adoption more feasible and more suitable for this purpose. type of entity. This work contributes to the academy in relation to the Theory of Regulation and the Theory of Public Interest, bringing as an innovation the use of interventionist research to obtain the opinion of interest groups in relation to IFRS for SMEs. As a practical contribution, the work made it possible to send a Letter of Comment to the IASB in response to the request for information on the IFRS review process for SMEs.

Keywords: Regulation Theory; Public Interest Theory; IFRS; IFRS for SME; CPC for SME.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	25
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	31
4.1	Intervenção Através das Reuniões e Palestras	31
4.2	Perfil dos Respondentes ao Questionário	31
4.3	Análise das respostas obtidas e construção da Carta Comentário	35
4.3.1	Percepção quanto ao alinhamento com a Norma	35
4.3.2	Percepção quanto ao Alinhamento do Framework	37
4.3.3	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 3 Combinação de Negócios	38
4.3.4	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 9 Instrumentos Financeiros	38
4.3.5	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 10 Demonstrações Financeiras e IFRS 11 Acordos Conjuntos	39
4.3.6	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 13 Mensuração a Valor Justo	40
4.3.7	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 15 Reconhecimento de Receita	41
4.3.8	Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 16 Arrendamentos	42
4.3.9	Percepção quanto ao Alinhamento da IAS 19 Benefícios a Empregados	42
4.3.10	Percepção quanto ao Alinhamento de Questões Gerais	43
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
	REFERÊNCIAS	61
	APÊNDICES	65

1 INTRODUÇÃO

As pequenas e médias empresas (PME) representam noventa por cento das empresas da América Latina e geram mais da metade dos empregos e um quarto do PIB, segundo dados do Banco de Desarrollo de América Latina (CAF, 2016).

Segundo Silva e Marion (2013, p. 1-2), o rumo das PME, geralmente é dado pelo *método feeling*, cujos gestores concluem sobre o sucesso da empresa sem qualquer preparo ou estudo de mercado ou viabilidade econômica. Os autores ainda afirmam que é importante conhecer e controlar a saúde financeira das PME, no entanto a fragilidade empresarial nesse universo é a dificuldade de se encontrar e a quase inexistência de contabilidade gerencial e relatórios contábeis que possam refletir a qualidade econômica dessas empresas (Silva & Marion, 2013).

Pode-se observar, em estudo do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2017), que aproximadamente uma a cada quatro empresas abertas fecham antes de completarem dois anos no mercado.

Tendo como responsabilidade de gerar informações que servem de suporte na tomada de decisão, a contabilidade precisa ser padronizada, a fim de fornecer comparabilidade e demonstrar a real saúde financeira em determinado período de uma empresa, assim faz-se necessário um conjunto de normas que estabeleçam métricas uniformes para registro de dados e fatos contábeis. Diante disso, a Teoria da Regulação nos fornece subsídios teóricos para suportar tais exigências, (Cardoso, Saraiva, Tenório, & Silva, 2009).

De acordo com Aglietta (1974), em sua obra *Accumulation et régulation du capitalisme en longue période: Exemple des Etats-Unis (1870-1970)*, regulação é o conjunto de configurações institucionais, redes e normas explícitas e implícitas que asseguram a compatibilidade de comportamentos no quadro de um regime de acumulação, em conformidade ao estado das relações sociais, apesar das contradições e do caráter conflitual das relações entre os agentes e os grupos sociais (Lipietz, 1988, p. 49). Em sua teoria, *Regulation et crises du capitalisme*, Aglietta percebe o Estado como instrumento mediador e dessa forma, respaldado nos estudos da Teoria da Regulação e Teoria do Interesse Público, afirma sobre o propósito de que o Estado deve zelar pelo interesse público e agir sempre que estiver em eminência de ser atingido (Cardoso, Saraiva, Tenório, & Silva, 2009).

Como em diversos outros países no mundo, o Brasil tem adotado os padrões contábeis internacionais - *International Accounting Standard Board* (IASB) (2016), dessa forma, a relevância e as decisões de padronização tornaram-se de interesse geral, conforme mencionam Carvalho, Leme, e Costa (2006), que “em um âmbito mundial, a harmonização é um movimento que surgiu como forma de atender à maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários, principalmente, para os mercados de capitais”.

No que diz respeito à PME e sua convergência para as normas internacionais de contabilidade - *International Financial Reporting Standards* – IFRS, existe uma norma específica para atendê-las, que é a IFRS para PME - *International Financial Reporting for Small and Medium Enterprise - IFRS for SME*. Essa norma é menos complexa que o conjunto pleno de IFRS (*IFRS full*) e foi adaptada às necessidades e características das empresas de menor porte, podendo reduzir os custos e os esforços envolvidos na preparação e na divulgação dos relatórios financeiros (Deloitte, 2014).

A primeira versão da norma foi publicada em 2009, com adoção inicial de diversas jurisdições, inclusive o Brasil, em 2010. O IASB concluiu a primeira revisão abrangente inicial da norma IFRS para PME em maio de 2015. Durante a revisão da norma, embora tenha emitido emendas limitadas com base no feedback do público em geral sobre a IFRS para a PME, apesar de ser relativamente nova, o Conselho tinha como objetivo uma ampla consulta pública (IASB, 2016). Conforme mencionam Eierle e Haller (2009), a IFRS para PME não tem a mesma aceitação global que as IFRS Completas, por não atingirem a redução de complexidade necessária, factível de aplicação em pequenas e médias empresas. Ainda complementam os autores que o IASB deve observar com mais atenção as necessidades dessas empresas. Para que o IASB consiga observar essas necessidades, faz-se necessário que os participantes de PME emitam suas opiniões nas

consultas públicas em manifestação ao órgão. No entanto, na primeira revisão em 2015, o IASB recebeu apenas 86 Cartas-Comentários, com apenas uma carta de origem brasileira.

Dadas as constantes mudanças existentes nas IFRS Completas (alterações, melhorias) e dado o compromisso do IASB em revisar a IFRS para PME a cada 3 anos aproximadamente, em 2019 o órgão iniciou a segunda revisão abrangente da IFRS para PME. Em 2020 foi emitido um documento de solicitação de informações intitulado *Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard*, para captar opiniões para a emissão de uma nova norma alinhada com as IFRS Completas, porém sem causar custos e esforços excessivos às PME.

Cabe ressaltar que, conforme citam Gonzáles e Nagai (2013), um dos motivos para a IFRS para PME não ter grande adesão no Brasil, foi o baixo nível de esforços por parte de profissionais da área contábil e por parte das empresas.

Com base neste contexto, este trabalho procurou descobrir ‘Qual a opinião pública brasileira com relação à segunda revisão abrangente do padrão da IFRS para PME?’

Devido ao baixo nível de esforços por parte de profissionais contábeis e a necessidade de busca de informações do IASB, buscou-se a utilização da ‘pesquisa-ação’ para esclarecer e motivar diferentes grupos de interesses em enviar opiniões sobre o processo de revisão.

Dessa forma, o objetivo geral deste trabalho foi de intervir no processo de revisão da IFRS para PME para captar a opinião do interesse público brasileiro em geral e utilizar como base na construção de uma carta-comentário para envio ao IASB e, analisar a opinião dos participantes de acordo com seus perfis pessoais e de atuação profissional.

Para atender ao objetivo geral do estudo foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- a) Comparar as opiniões dos diferentes perfis dos participantes com relação ao *Request for Information*, com base na Teoria da Ação Racional, pois conforme essa teoria, variáveis demográficas, como gênero, idade, instrução e atual profissional, podem ter influências nas opiniões dos participantes;
- b) Emitir uma *Comment Letter* (Carta-Comentário) ao IASB, referente à revisão da IFRS para PME com base na compilação das informações captadas por meio de questionário e na opinião do grupo de trabalho da ANEFAC (Associação Nacional dos Executivos de Finanças Administração e Contabilidade), composto por dois representantes da ANEFAC e dois representantes da Fipecafi, incluindo a autora dessa dissertação, como pesquisadora intervencionista. A ANEFAC está ciente e apoia o desenvolvimento desse trabalho.

A presente pesquisa se justifica dada a importância das PME no cenário econômico mundial e a amplitude de utilização da norma IFRS para PME, requerida ou permitida em 86 jurisdições (<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>, recuperado em 27 de março de 2021).

Dado que o IASB abriu seus canais para envio de comentários à norma IFRS para PME, essa pesquisa tem como contribuição prática a emissão da opinião pública brasileira aos normatizadores. Essa pesquisa contribui com a Teoria da Regulação Contábil e a Teoria do Interesse Público junto à academia.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Ação Racional

Com origem na Psicologia, a Teoria da Ação Racional (*Theory of Reasoned Action*) – TRA, desenvolvida por Fishbein e Ajzen (1975) admite que os seres humanos são racionais e utilizam as informações disponíveis, avaliando as implicações de seus comportamentos, a fim de decidirem por sua realização; ou seja, as pessoas avaliam o que tem a perder e a ganhar na hora de decidirem o que fazer com tais informações.

Para especificar a relação entre Intenção (I), Atitudes em Relação ao Comportamento (ATc) e Normas Subjetivas (NS), a Teoria da Ação Racional propõe a seguinte equação: $C \sim I = p_1ATc + p_2NS$, em que C é o Comportamento; I, a Intenção Comportamental; ATc, a Atitude em Relação ao Comportamento; NS, a Norma Subjetiva; e p1 e p2 os Pesos Empíricos. Trata-se de uma equação de regressão e, assim sendo, sabe-se que as medições da atitude e das normas subjetivas auxiliam no prognóstico da Intenção, segundo Moutinho e Roazzi (2010).

Para o desenvolvimento do trabalho foram aplicadas questões para verificar se as seguintes variáveis demográficas podem ter influência nas alterações das *IFRS full*, que deveriam ser implementadas na IFRS para PME, sem causar custos e esforços excessivos aos usuários, conforme tabela 1:

Tabela 1

Variáveis de Estudo e Embasamento Teórico

Questionário	Variáveis de Estudo	Embasamento Teórico
Perfil do Respondente	Gênero, Idade, Local em que atua e Grau de instrução.	TRA – variável demográfica
Atuação Profissional	Conhecimento e adoção da Norma, Porte e Atividade da empresa, Percepção sobre dificuldades na aplicação e benefícios da Norma e Motivação para aplicação da Norma.	TRA – variável demográfica

As variáveis externas que devem ser analisadas para determinação do comportamento, levam em consideração variáveis demográficas, atitudes relativas ao objeto e traços de personalidade, de acordo com Moutinho e Roazzi (2010).

2.2 Teoria da Regulação Contábil

Ao longo da história, o modo de produção capitalista desenvolveu formas e categorias diversas de acumulação, dentre elas destacam-se: o regime de acumulação e o modo de regulação. Tisescu (2014) explica que o primeiro representa o conjunto de regularidades sociais e econômicas e é responsável pela manutenção a longo prazo do processo de acumulação. O segundo é a categoria que materializa o regime no qual o primeiro está inserido e isso significa que ele é responsável por reproduzir as relações mais fundamentais ao processo de acumulação (desde o estabelecimento de procedimentos até a demonstração de certos comportamentos sociais e econômicos).

As diversas mudanças e processos históricos vivenciados pelo capitalismo acarretaram o nascimento de novas relações de produção. Na era moderna, o consumo em massa tornou-se fundamental para o funcionamento do sistema, que passou a produzir em ritmo também massificado. Até a segunda Guerra Mundial essa era uma realidade desconhecida pelas classes trabalhadoras. Um novo regime de acumulação capitalista é implementado pelo modelo fordista e passa a ser um dos fundamentos dessa nova estrutura, na qual os trabalhadores são incorporados

como consumidores desse regime de acumulação intensiva, como aponta Tisescu (2014). É importante salientar que essas transformações acarretam também mudanças nas relações sociais, culturais e políticas.

Em cada fase do capitalismo, o regime de acumulação possui regulações próprias, responsáveis por mantê-lo minimamente estável. Ao longo da história econômica, quando percebemos momentos de estabilidade, certamente está associada à processos bem articulados de regulação do regime. Porém, essa estabilidade não se mantém para sempre. Pela Teoria da Regulação, os momentos de crise e instabilidade assumem diversas formas no decorrer da história econômica. O desafio está em reconhecer as estruturas que são recorrentes nessa variedade de crises, para assim verificar a necessidade de renovar as técnicas de regulação ou até mesmo substituí-las.

Neste estudo foram abordados alguns aspectos que envolvem a Teoria da Regulação Contábil, tais como produção de padrões contábeis pelos normatizadores e definições de elementos da prática contábil, Kothari, Ramanna, & Skinner (2010). Dessa forma é essencial entender primeiramente o significado de Contabilidade, que para Iudícibus et al. (2011) é uma Ciência Social que serve para mediar o conflito distributivo na sociedade.

Porém no contexto do trabalho, quando se analisa a regulação da Contabilidade, é mais apropriado compreendê-la como um conjunto de mecanismos dedicados à redução da assimetria informacional, ao delineamento de incentivos, à estruturação e à sinalização de mecanismos de avaliação de desempenho ou, de forma mais ampla, como uma instituição social, segundo Ordelheide (2004). Dessa forma, considerando a Contabilidade como instituição social é importante conhecer os usuários das informações contábeis e as informações mais importantes por usuário. Essa relação está disposta na tabela 2, adaptada de Iudícibus e Lopes (2014, p. 5), apresentada a seguir:

Tabela 2

Usuários das Informações Contábeis

Usuário da Informação Contábil	Tipo de Informação Mais Importante
Acionistas e Investidores	fluxo de dividendos, valor de mercado, lucro por ação
Emprestadores em Geral	geração de fluxo de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros com segurança
Entidades Governamentais/Reguladoras	valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em Geral	fluxo de caixa futuros capaz de assegurar bons reajustes ou manutenção de salários com segurança; liquidez.
Média e Alta Administração	retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Ao longo da história, diversas teorias surgiram a fim de explicar a regulação, fator determinante do nível de evidenciação da informação contábil. Cardoso, Saraiva, Tenório, e Silva, (2009) destacam algumas teorias econômicas da regulação que nos ajudam a entender a regulação contábil: (i) a Teoria do Interesse Público; (ii) Teoria da Captura e (iii) a Teoria da Competição de Grupos de Interesse.

Segundo Beaver (1981), pela Teoria do Interesse Público, a regulação busca zelar pelo interesse público e prevê que os incentivos do regulador estejam alinhados ao interesse público. No entanto, conforme Baldwin e Cave (1999), é difícil identificar o interesse do público.

Ainda segundo Beaver (1981), pela Teoria da Captura, a regulação dedica-se ao interesse do ente regulado e não do público em geral. Já pela Teoria da Competição, segundo Baldwin e Cave (1999) o regulador, para manter-se no poder, atende às necessidades do grupo de interesse que exerce maior pressão.

A partir dessas definições é possível apontar a Teoria do Interesse Público como a teoria

que melhor se enquadra no propósito do presente trabalho, visto que consumidores missão da Fundação IFRS é desenvolver padrões contábeis que tragam transparência aos mercados financeiros ao redor do mundo, de forma a atender ao interesse do público em geral (<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>, recuperado em 27/03/21).

Seguindo a Teoria do Interesse Público, a regulação é justificada, principalmente, para os casos que envolvem monopólios naturais e externalidades negativas, conforme Cardoso, Saraiva, Tenório e Silva (2009). Assim, os atores da regulação funcionam como agentes do interesse público. Ainda, segundo Cardoso, Saraiva, Tenório e Silva (2009), o propósito da regulação é o de atingir certos resultados desejados pela comunidade e que o mercado não teria condições de facilitar.

2.3 Normatização Contábil Internacional

O IASB não é um órgão regulatório, pois não tem poder de *enforcement* para obrigar ou garantir que as normas emitidas por ele sejam aplicadas. No entanto, como órgão normativo e em função dos acordos de adoção das IFRS por parte dos órgãos regulatórios, cabe analisar o seu processo normativo à luz Teoria da Regulação.

A normatização contábil tem o objetivo de garantir a qualidade da informação contábil - quanto maior a eficácia da normatização contábil, menor será a possibilidade de influências externas no processo de elaboração das demonstrações contábeis e melhor será a qualidade da informação contábil que melhorará o conhecimento do investidor sobre a empresa (Pelucio Grecco, 2013).

De acordo com Antunes, Pelucio Grecco, Formigoni e Mendonça (2012), “as demonstrações contábeis são a principal fonte de informações econômico-financeiras das empresas para uma ampla gama de usuários em seus processos decisórios. Já a normatização contábil tem por objetivo garantir que essas informações divulgadas sejam compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis, ou seja, úteis para o processo decisório dos usuários em relação ao processo normativo”.

O IASB (2016), a fim de trazer transparência ao processo de normatização, possui uma estrutura para emissão e revisão das normas contábeis, dividindo-as em etapas, descritas a seguir:

- a) Definição de uma agenda;
- b) Planejamento do projeto;
- c) Desenvolvimento e publicação do documento de discussão (*Discussion Paper*) - nessa etapa o IASB, se julgar necessário, elabora um questionário (*Request for Information*);
- d) Desenvolvimento e planejamento da minuta de exposição (*Exposure Draft*);
- e) Elaboração e publicação da IFRS;
- f) Programa de revisão após a norma ser publicada.

Na fase de Definição de uma agenda, o IASB leva em consideração os pontos relacionados à relevância para o usuário da informação, bem como a confiabilidade informacional que pode ser dada. Em seguida, o órgão decidirá se conduzirá um projeto de forma individual ou em parceria com algum regulador nacional, que possua pesquisas avançadas sobre o assunto (Matos, Gonçalves, Niyama, & Marques, 2013).

As etapas *Discussion Paper*, *Exposure Draft* e *Request for Information*, o qual o presente trabalho buscou contribuir, têm uma abertura para recebimento de comentários dos interessados, em linha com o Teoria do Interesse Público, é a forma de captação do interesse público por parte do IASB. Nesse momento, são emitidas opiniões de forma ativa, direcionadas aos membros do Conselho do IASB. Os comentários avaliados e considerados coerentes são respondidos, podem alterar as normas e são publicados através do registro das respostas aos comentários do IASB, em sítio do órgão (IASB, 2016).

Em particular, o principal meio de consulta pública do processo normativo do IASB é o *Exposure Draft*. Trata-se de uma etapa obrigatória e, diferente do *Discussion Paper*, apresenta uma proposta concreta para emissão de uma norma ou proposta de alteração de uma norma já existente. Para elaboração do *Exposure Draft*, o IASB leva em conta as pesquisas e as recomendações de seu *staff*, bem como as Cartas-Comentários recebidas pelos documentos de discussão e as sugestões realizadas pelo Conselho Consultivo e outros normatizadores, além dos comentários recebidos nas seções públicas do órgão. Para a aprovação da minuta do *Exposure Draft* são necessários votos de 2/3 dos membros do Conselho do IASB. Em seguida, a minuta aprovada é publicada para comentários na página do IASB, na internet (Carmo, 2014).

O IASB tem a obrigação de realizar uma consulta pública a cada 5 anos por meio do *Request for Information* (RFI), que fica normalmente 120 dias em aberto. No caso específico da IFRS para PME, objeto desse estudo, o RFI esteve em aberto para receber comentários públicos por 270 dias, em função da pandemia covid-19, na busca opiniões sobre o alinhamento entre a IFRS para PME e as IFRS completas (<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2020/december/iasb/ap30-second-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard.pdf>, recuperado em 27/03/21).

2.4 Caracterização e Regulação de Pequenas e Médias Empresas

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2015) classifica as empresas em: Microempresa, Pequena Empresa, Média Empresa, Média Grande ou Grande Empresa, segundo o valor total de seu faturamento ao ano, conforme demonstrado na tabela 3:

Tabela 3

Enquadramento do Porte da Empresa

Porte	Faturamento Mensal
Microempresa	Até 2,4 milhões
Pequena Empresa	Acima de 2,4 milhões até 16 milhões
Média Empresa	Acima de 16 milhões até 90 milhões
Empresa Média Grande	Acima de 90 milhões até 300 milhões
Grande Empresa	Acima de 300 milhões

Fonte: BNDEs 2015

Com a intenção de propor um novo padrão internacional específico para pequenas e médias empresas, em 2009, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade/*International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu a IFRS para PME, que é um conjunto de princípios simplificados, baseado naqueles que foram elaborados para empresas de grande porte ou listadas em bolsa (Figueiredo, Martins, & Rodrigues, 2016).

As definições de PME, segundo enquadramento das entidades neste modelo pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguem demonstradas na tabela 4, como descreve Deloitte (2014).

Tabela 4

Definições de PME pelo CFC

IFRS Pequenas e Médias Empresas
Empresas sem obrigação de prestação de informações públicas de contas e apresentam suas demonstrações para fins de usuários externos.
Limitadas e demais sociedades que não se enquadram como sociedade de grande porte pela Lei 11.638/07.
Sociedade por ações fechadas sem negociação no mercado, mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações financeiras.

A IFRS para PME reflete cinco tipos de simplificações dos padrões IFRS Completas:

- Alguns tópicos nas normas IFRS Completas são omitidos porque não são relevantes para as PMEs típicas;
- Algumas opções de política contábil em normas IFRS Completas não são permitidas, porque um método mais simplificado está disponível para as PMEs;
- Muitos dos princípios de reconhecimento e mensuração que estão em conformidade com as normas IFRS foram simplificados;
- São necessárias substancialmente menos divulgações; e,
- O texto das normas IFRS Completas foi reformulado em uma linguagem mais simples para facilitar a compreensão e a tradução.

De acordo com a resolução CFC 1.255/09, o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade, que são úteis para a tomada de decisão, pela vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

O IASB tem conhecimento da necessidade de ajustes da norma que podem surgir para melhor adequação e atendimento aos usuários e disponibiliza ferramentas de pesquisas (*Discussion Papers, Exposure Draft e Request for Information*), que possibilita a participação dos interessados no processo de elaboração ou revisão das normas por meio de questionários ou de *Comment Letters*.

A primeira revisão da norma trouxe alterações como a que permite a opção de utilizar o modelo de reavaliação para propriedade de investimento; a de requisitos para o reconhecimento e mensuração alinhados com o IAS 12 (Tributos sobre o Lucro); e, a de alinhar os principais requisitos de reconhecimento e mensuração para ativos de exploração e avaliação com IFRS 6 (Exploração e Avaliação de Recursos Minerais).

Em 2019, o IASB iniciou a segunda revisão abrangente das Normas IFRS, que trouxe em seu escopo:

- a) A Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (*Conceptual Framework*);
- b) O IFRS 3 (Combinação de Negócios);
- c) O IFRS 9 (Instrumentos Financeiros);
- d) O IFRS 10 (Demonstrações Financeiras Consolidadas);
- e) O IFRS 11 (Negócios em Conjunto);
- f) O IFRS 13 (Mensuração ao Valor Justo);
- g) O IFRS 14 (Diferimento de Atividades Reguladas);
- h) O IFRS 15 (Receitas de Contratos com Clientes);
- i) O IFRS 16 (Arrendamentos); e,
- j) O IAS 19 (Benefícios a Empregados).

Nessa segunda revisão iniciada em 2019, o IASB emitiu o *Request for Information* (RFI) em janeiro de 2020. O RFI é a solicitação de informações emitidas pelo IASB, que tem por objetivo buscar opiniões sobre como alinhar o padrão da IFRS para PME com as normas completas, o que poderia melhorar a informação para os usuários das demonstrações financeiras e fazê-lo sem causar custos ou esforços excessivos. O RFI está estruturado em três partes (A, B e C): a parte A define o quadro que o IASB desenvolveu para abordar a revisão e pede comentários sobre a abordagem do IASB; a parte B contém perguntas sobre seções da Norma IFRS para PME, que poderiam estar alinhadas às Normas IFRS Completas, alterações das Normas IFRS e interpretações IFRIC no escopo da revisão; e, a parte C busca opiniões sobre temas que não são abordados na IFRS para PME e se a norma poderia estar alinhada às normas IFRS Completas, assim como possibilitar

perguntas sobre os tópicos que o IASB recebeu *feedback*.

2.5 IFRS PME *versus* IFRS Completas

No ano de 2001 foi estabelecido o *International Accounting Standards Committee* (IASC) como parte da Fundação Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASCF), cujo órgão normatizador é o *International Accounting Standards Board* (IASB), que tem por finalidade emitir e revisar as normas internacionais de contabilidade. No mesmo ano, a União Europeia passou a adotar as *International Accounting Standards* (IAS). Em 2002, a aprovação da Regulamentação das Normas Internacionais de Contabilidade (*IAS Regulation*) exigiu de todas as empresas de capital aberto da União Europeia, listadas em mercados regulamentados, que adotassem a IFRS na elaboração de suas demonstrações contábeis, consolidadas a partir de 2005, marco da adoção de forma completa das IFRS na União Europeia (Medina, 2015).

Devido à complexidade da norma aplicada às empresas de capital aberto e à aplicabilidade das informações financeiras nas pequenas e médias empresas, de maneira menor que nas grandes companhias, em 2009 o IASB publicou a primeira versão ao IFRS para PME com o objetivo de harmonizar, sem custos ou esforços excessivos, a contabilidade das pequenas e médias empresas no mundo. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o órgão que centraliza a emissão de pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações técnicas contábeis, em conformidade com o conjunto de normas contábeis internacionais. Em 1º de janeiro de 2010 entrou em vigor o CPC PME, que guia as práticas contábeis destas entidades internacionais e que tem na base de sua estrutura, semelhanças às práticas do IASB para divulgação dos seus pronunciamentos.

A tabela 5, adaptada de IASB (2015), traz a comparação entre as IFRS PME e as IFRS Completas:

Tabela 5

IFRS PME (CPC PME) versus IFRS Completas

Seção da IFRS para PME		Fontes IFRS Completas
0	Prefácio	Prefácio às Normas Internacionais de Relatório Financeiro
1	Pequenas e Médias Empresas	—
2	Conceitos e Princípios abrangentes	Estrutura Conceitual do IASB, IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras
3	Apresentação de Demonstrações Financeiras	IAS 1
4	Demonstração da Posição Financeira	IAS 1
5	Demonstração do Resultado Abrangente e Demonstração do Resultado	IAS 1
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Resultado Abrangente e dos Lucros Acumulados	IAS 1
7	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
8	Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras	IAS 1
9	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	IAS 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, e suas alterações
10	Políticas Contábeis, Estimativas e Erros	IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros

11 e 12	Instrumentos Financeiros Básicos e Outras Questões Sobre Instrumentos Financeiros	IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgações
13	Estoques	IAS 2 – Estoques
14	Investimentos em Coligadas	IAS 28 – Investimentos em Coligadas
15	Investimentos em Empreendimentos em Conjunto (Joint Ventures)	IAS 31 – Participações em Empreendimentos em Conjunto (Joint Ventures)
16	Propriedades para Investimento	IAS 40 – Propriedades para Investimento
17	Imobilizado	IAS 16 – Imobilizado
18	Ativos Intangíveis Exceto Ágio	IAS 38 – Ativos Intangíveis
19	Combinações de Negócios e Ágio	IFRS 3 – Combinações de Negócios
20	Arrendamentos	IFRS 16
21	Provisões e Contingências	IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
22	Passivos e Patrimônio Líquido	IAS 1, IAS 32
23	Receita	IFRS 15
24	Subvenções Governamentais	IAS 20 – Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental
25	Custos de Empréstimos	IAS 23 – Custos de Empréstimos
26	Pagamento Baseado em Ações	IFRS 2 – Pagamento Baseado em Ações
27	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	IAS 2, IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos
28	Benefícios aos Empregados	IAS 19 – Benefícios aos Empregados
29	Imposto Sobre a Renda	IAS 12 – Impostos sobre a Renda
30	Conversão de Moeda Estrangeira	IAS 21 – Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
31	Hiperinflação	IAS 29 – Relatório Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
32	Eventos após o Final do Período de Relatório	IAS 10 – Eventos após o Período de Relatório
33	Divulgações sobre Partes Relacionadas	IAS 24 – Divulgações sobre Partes Relacionadas
34	Atividades Especializadas	IAS 41 – Agricultura, IFRS 6 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
35	Transição para a IFRS para PMEs	IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs)

Estudos anteriores mostram que a complexidade e a falta de conhecimento da Norma são fatores relevantes levados em consideração na decisão de adoção, conforme sugerem Carvalho, Lima, e Monteiro (2018), e que na maioria dos casos, os escritórios utilizam o CPC PME em muitos aspectos, porém não em sua totalidade, visto que foram identificadas fragilidades sobre o conhecimento das normas por estes profissionais.

Sobre ‘conhecimento’, Faria e Silva (2014) comprovaram que apenas 15 % das entidades prestadoras de serviços contábeis afirmam utilizar o CPC PME, demonstrando uma fragilidade no conhecimento destes profissionais a respeito da norma.

Dentro desse debate, é importante salientar que a adoção das IFRS para PME em outros países, como argumentam Botinha e Leme (2016), encontra uma definição muito ampla sob condições de adequação por jurisdições e órgãos reguladores sobre o termo PME. Fato esse que dificulta a comparabilidade entre empresas de jurisdições e atividades diferentes.

Assim como na pesquisa de Mahmood e Khan (2018), os respondentes perceberam informações financeiras comparáveis de alta qualidade como a vantagem mais significativa da aplicação do IFRS para PMEs, enquanto os encargos de custos para as empresas e a falta de pessoal treinado foram percebidos como os principais obstáculos para a decisão de adoção.

Apesar das dificuldades apresentadas, parece haver uma aprovação do IFRS para PMEs. Mohamed e Omarjee (2019) explicam que a uniformidade associada ao IFRS para PMEs é uma das vantagens significativas, enquanto fatores como a idade dos profissionais, o uso de sistemas de *software* automatizados e requisitos legislativos sul-africanos podem afetar o mérito relativo de usar o padrão. Da mesma forma, Tripathi (2018) comprova que a adoção do IFRS traz benefícios para pequenas e médias empresas, facilitando a comparação entre a estrutura do GAAP da Índia com o IFRS para pequenas e médias empresas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Método de Pesquisa

Considerando a complexidade e a falta de conhecimento da Norma como fatores relevantes na decisão de adoção e também as fragilidades identificadas sobre o conhecimento das normas Carvalho, Lima, e Monteiro (2018), para atender ao objetivo deste trabalho, com o intuito de aproximar os usuários da Norma IFRS utilizou-se, no processo de captação da opinião, a abordagem de pesquisa-ação que, segundo Oyadomari, Silva, Mendonça, e Riccio (2014), tem como característica a colaboração entre pesquisadores teóricos e práticos.

Através da figura 1, desenvolvida por Tripp (2005), pode-se observar o Ciclo de Pesquisa-Ação que serviu de base para a pesquisa:

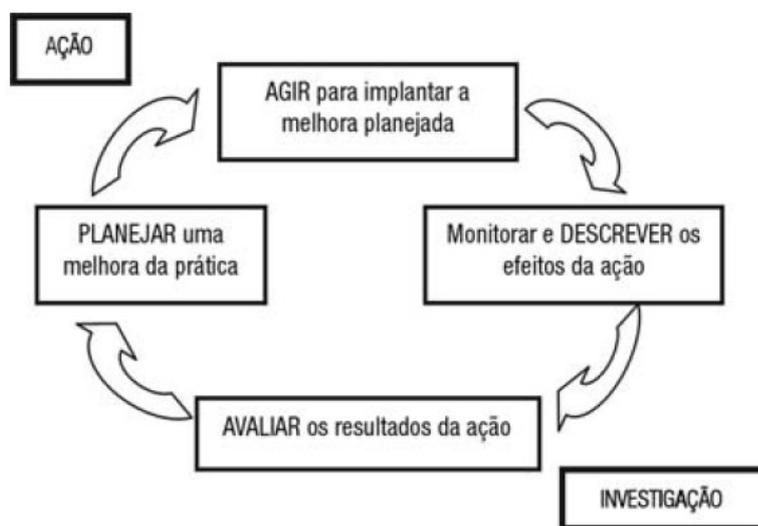


Figura 1. Ciclo de Pesquisa-Ação.

Nota. Tripp (2005).

Na etapa de planejamento foi desenvolvido um questionário com base na solicitação de informações que possibilitasse a captação de opiniões, considerando as limitações dos respondentes quanto ao idioma e à complexidade da norma.

Na etapa de ação foram elaboradas e aplicadas reuniões e palestras para esclarecer aos diferentes grupos de interesse sobre o conteúdo das opiniões solicitadas pelo IASB e incentivar a participação, conforme destacamos a seguir:

- No CRC-SP (Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo), o conteúdo foi disponibilizado para 515 pessoas, no dia 16/06/20, com a duração de 1h30min. O vídeo com a atividade desenvolvida encontra-se disponível no YouTube, no canal do CRC-SP (2020)¹;
- Na Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC), o conteúdo foi disponibilizado para 89 pessoas, nos dias 24/06/2020 e 12/08/2020, com duração de 1h30min cada reunião;

¹ Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC-SP). (2020). *Uníverson Contábil com Elas: Uma análise crítica dos índices de análise de Balanços na interpretação*. Recuperado de https://www.youtube.com/watch?v=DHquUE13L_k

- No Sindicato dos Contabilistas de São Paulo (SINDCONT-SP), o conteúdo foi disponibilizado para 534 pessoas, no dia 16/07/20, com duração de 2 horas. O vídeo com a atividade encontra-se disponível no YouTube, no canal do SINDICONT (2020)²;
- Na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (Fipecafi), o conteúdo foi disponibilizado para 58 estudantes do curso de MBA IFRS, nos dias 27/8/20 e 3/9/20, com duração de 4 horas cada reunião;
- No Mackenzie (Universidade Presbiteriana Mackenzie), o conteúdo foi disponibilizado para 10 estudantes do curso de mestrado, no dia 27/06/20, com duração de 4 horas;
- Na Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), o conteúdo foi disponibilizado para 15 estudantes da graduação em Ciências Contábeis, no dia 8/06/20, com duração de 2 horas;
- No Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a pesquisa foi disponibilizada no YouTube, no canal do CFC (2020)³, em 13/8/20.

As reuniões do CRC-SP, SINDICONT-SP e da ANEFAC foram gravadas e ficaram disponíveis para acesso livre na *Internet*. Dessa forma, as reuniões tiveram um alcance de 12.363 pessoas e um potencial de alcance de 519.080 contadores registrados no CFC (2020b)⁴.

Ainda na etapa de ação foi elaborado um vídeo explicativo do questionário, que acompanhou o *link* com a solicitação de respostas. Os questionários foram aplicados nos meses de julho, agosto e setembro de 2020 aos usuários da informação contábil e participantes das reuniões/palestras expositivas sobre o tema, nas entidades: ANEFAC, CRC-SP, FIPECAFI, MACKENZIE, PUC e SINDCONT, estendendo a pesquisa ao público acadêmico e empresarial. A escolha dos usuários justificou-se pela maior probabilidade de exposição desse público ao maior número de decisões na área contábil, além do contato com o maior número de experimentação profissional.

Nas etapas de monitoramento e descrição, os questionários foram acompanhados e respondidos, observando-se as necessidades de informações adicionais necessárias para inclusão nas reuniões realizadas. A partir deste levantamento, notou-se a necessidade de melhores esclarecimentos sobre as normas mais complexas, a saber: a IFRS 3, IFRS 9, IFRS 15 e a IFRS 16. Também houve a necessidade do esclarecimento sobre o alinhamento da IFRS para PME e para as IFRS Completas.

Foram obtidas 115 respostas válidas, as quais compuseram a amostra final utilizada para compilação de dados enviados ao IASB.

Na etapa de avaliação, as respostas obtidas foram compiladas, tratadas e resumidas para envio das *Comment Letters* do IASB.

A pesquisa teve o caráter quantitativo quanto ao tratamento das respostas obtidas, conforme explica Martins e Theófilo (2018), que é aquela em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados e mensurados. Os dados foram filtrados, organizados e tabulados, de acordo com técnicas e/ou testes estatísticos.

² Sindicato dos Contabilistas do Estado de São Paulo (SINDICONT). (2020). *Palestra Online: IFRS para PME: Revisão abrangente da Norma*. Recuperado de https://www.youtube.com/watch?v=opgfBEpd_c8

³ Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2020a). *Pesquisa Acadêmica*. Recuperado de <https://cfc.org.br/pesquisas-academicas-disponiveis/pesquisa-academica-enviada-em-13-08-2020/>

⁴ Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2020b). *Apresentação: Números*. Recuperado de <http://cresp.org.br/transparencia/#:~:text=N%C3%BAmeros,corresponde%20a%2029%25%20do%20total/>

3.2 Procedimento de Coleta de Dados

Neste estudo, a estratégia de pesquisa e a técnica de coleta de dados foram inicialmente a aplicação de um questionário, técnica que reúne um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever, segundo Martins e Theóphilo (2018), enviado por meio digital, sem identificação dos respondentes, que aceitaram participar da entrevista voluntariamente, mediante 'Termo de Consentimento Livre e Esclarecido'. As respostas dos questionários, depois de serem transcritas, foram compiladas em uma planilha e submetidas à avaliação e interpretação dos dados, e serviram de base para a emissão de uma *Comment Letter* enviada ao IASB.

As variáveis de estudo foram delineadas utilizando por base a 'Teoria da Ação Racional' no que se refere às questões relacionadas ao perfil.

Para medição da opinião dos respondentes foi utilizado a 'Escala *Likert*', que consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmação, conforme descritos abaixo:

- 1) discordo totalmente,
- 2) discordo,
- 3) indiferente (ou neutro),
- 4) concordo e
- 5) concordo totalmente.

3.3 Etapas para Elaboração do Questionário

O questionário foi adaptado das questões do *Request for Information* e as etapas foram:

- 1a. Tradução do inglês para o português do *Request for Information*⁵, análise do questionário do Glenif (Grupo Latinoamericano de Emissores de Normas de Informações Financeiras)⁶, discussão e interpretação das questões;
- 2a. Adaptação do questionário utilizando um 'De-Para' conforme tabela 6 e elaboração das questões utilizando a ferramenta *Google Forms*. A adaptação foi realizada para facilitar a participação dos respondentes e para tornar o questionário acessível a todos os tipos de usuários da informação contábil, sem que fosse necessário a leitura do *Request for Information*.

Tabela 6

DE – PARA *Request for Information*

DE: Request for Information	PARA: Questionário	Descrição Questionário
N/A	1	Perfil
N/A	2	Perfil
N/A	3	Perfil
N/A	4	Perfil
N/A	5	Perfil
N/A	6	Perfil
N/A	7	Perfil

⁵ IFRS Foundation. *Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard Comments to be received by 27 October 2020*. Recuperado de <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/request-for-information-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard.pdf>

⁶ Glenif Glass. *Consulta pública latino-americana: Objetivos de la Solicitud de Información acerca de la Norma NIIF para las PYMES* Recuperado de: https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScdneyRZYMNaA3IERwg-xkAPnc8_nAKwXyD_brlebg2sLhiw/viewform

N/A	8	Perfil
N/A	9	Perfil
N/A	10	Perfil
N/A	11	Perfil
N/A	12	Perfil
N/A	13	Perfil
N/A	14	Perfil
N/A	15	Perfil
N/A	16	Perfil
N/A	17	Perfil
N/A	18	Perfil
N/A	19	Perfil
G2	20	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	21	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	22	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	23	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	24	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	25	Questões Gerais e Estratégicas
G1A	26	Questões Gerais e Estratégicas
G1B	27	Questões Gerais e Estratégicas
G3	28	Questões Gerais e Estratégicas
S1 (a)	29	Alinhamento à Norma
S1 (b)	30	Alinhamento à Norma
S1 (c)	31	Alinhamento à Norma
S2	32	Alinhamento à Norma
S2A (a)	33	Alinhamento à Norma
S2A (b)	N/A	Alinhamento à Norma
S2B	34	Alinhamento à Norma
S3	35	Alinhamento à Norma
S3A	N/A	Alinhamento à Norma
S3B	36	Alinhamento à Norma
S3C (a)	37	Alinhamento à Norma
S3C (b)	N/A	Alinhamento à Norma
S3C (c)	N/A	Alinhamento à Norma
S3D (a)	38	Alinhamento à Norma
S3D (b)	39	Alinhamento à Norma
S3E (a)	40	Alinhamento à Norma
S3E (b)	41	Alinhamento à Norma
S4 (a)	42	Alinhamento à Norma
S4 (b)	43	Alinhamento à Norma
S4 (c)	N/A	Alinhamento à Norma
S5 (a)	44	Alinhamento à Norma
S5 (b)	45	Alinhamento à Norma
S5B	46	Alinhamento à Norma
S5C	47	Alinhamento à Norma
S6	48	Alinhamento à Norma
S7A	49	Alinhamento à Norma

S7B	50	Alinhamento à Norma
S8	51	Alinhamento à Norma
S9 (a)	52	Alinhamento à Norma
S9 (b)	53	Alinhamento à Norma
S9 (c)	54	Alinhamento à Norma
S9 (d)	55	Alinhamento à Norma
S10 (a)	56	Alinhamento à Norma
S10 (b)	57	Alinhamento à Norma
S10 (c)	58	Alinhamento à Norma
S10 (c)	59	Alinhamento à Norma
N1	60	Novos Tópicos/Outros Assuntos
N2	61	Novos Tópicos/Outros Assuntos
N3 (a)	62	Novos Tópicos/Outros Assuntos
N3 (b)	N/A	Novos Tópicos/Outros Assuntos
N4	63	Novos Tópicos/Outros Assuntos
N5	64	Novos Tópicos/Outros Assuntos

- 3a. O questionário foi submetido a cinco usuários da informação (um acadêmico e quatro contadores) para testar sua estrutura e colher críticas. Com base nas críticas foram realizados os ajustes propostos e necessários. O questionário na íntegra encontra-se disponível no Apêndice A.

3.4 Procedimento de Tratamento dos Dados

Para atingir o objetivo específico de comparar as opiniões dos diferentes perfis dos participantes em relação ao *Request for Information*, os dados foram submetidos ao teste 'Qui-Quadrado', que verifica se há adequação de ajustamento entre as frequências observadas e as frequências esperadas, isto é, se as discrepâncias são devidas ao acaso, ou se de fato existe diferença significativa entre as frequências (Martins, 2018).

Utilizou-se o '*Software SPSS*' como ferramenta, com o propósito de relacionar a percepção sobre o alinhamento da norma com os aspectos do perfil dos respondentes.

As variáveis de perfil que contemplaram o questionário foram: gênero, idade, país, estado, grau de instrução, conhecimento e aplicação das IFRS Completas, conhecimento e aplicação da IFRS PME, atuação profissional, percepção quanto ao uso de tecnologia da informação, percepção quanto a linguagem da norma, percepção quanto à complexidade da norma, percepção do conhecimento da norma, percepção quanto à facilidade da norma, custo benefício, riscos tributários, exigência da matriz, auditores ou gestores, publicação de demonstrações financeiras, exigência externa, IFRS Completas para matriz e país origem da matriz.

As hipóteses estatísticas testadas nesse estudo foram:

- H0: Não existe relação entre o perfil e o alinhamento da norma;
- H1: Existe relação entre o perfil e o alinhamento da norma.

Os resultados foram considerados significantes para um p-valor menor que 1%.

Para atingir o objetivo específico de emitir uma *Comment Letter* (Carta-Comentário) ao IASB referente à revisão da IFRS para PME, utilizou-se os resultados globais do questionário apresentados no item 4.2. Os dados foram compilados, utilizando os gráficos extraídos da ferramenta *Google Forms* para análise dos resultados, transcritas em Word e discutidas com o grupo

de trabalho da ANEFAC. A resposta enviada ao IASB em 26/10/2020 contemplou a opinião extraída do questionário e a opinião do grupo de trabalho. A Carta-Comentário encontra-se disponível para consulta no Apêndice B.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Intervenção Através das Reuniões e Palestras

O objetivo geral deste trabalho foi de intervir no processo de revisão da IFRS para PME para captar a opinião do interesse público brasileiro em geral e utilizar como base na construção de uma carta-comentário para envio ao IASB e, analisar a opinião dos participantes de acordo com seus perfis pessoais e de atuação profissional. Foi identificada, em reuniões prévias ao envio do questionário, uma necessidade de conhecimento da Norma, dessa forma, a fim de suprir a lacuna referente ao conhecimento da norma pela sociedade contábil, por meio das reuniões e palestras buscou-se criar uma ponte entre o conhecimento adquirido e esses profissionais para promover um entendimento mais aprofundado sobre o tema e assim possibilitar uma contribuição mais efetiva e assertiva de opiniões e questionamentos deste público.

Nas reuniões e palestras realizadas no CRC, SINDICONT-SP e ANEFAC notou-se que muitas vezes a falta de participação na emissão de opiniões junto ao IASB, se dá pela ausência de entendimento do solicitado pelo comitê. Alguns exemplos explícitos deram-se em relação às dúvidas que os participantes possuíam, como por exemplo sobre o discernimento do significado do termo ‘alinhamento’. Tal percepção fora comprovada a partir do produto da pesquisa de Cavalheiro et al. (2018), que menciona que “os resultados apontam que há dificuldade em adotar a norma, principalmente no que tange às questões subjetivas, sem regras claramente definidas, a exemplo da aplicação do princípio da essência sobre a forma, mesmo com a participação em cursos capacitação”.

A fim de comprovar a lacuna de conhecimento sobre a temática, a seguir, é possível observar alguns questionamentos feitos pelos participantes das reuniões em relação à norma:

- a) Aplicabilidade: “Com relação a aplicabilidade tenho visto que muitas PME não possuem demonstrações contábeis...”
- b) Desconhecimento ou Distorção dos Preceitos Informacionais Técnicos: “Infelizmente a parte tributária no Brasil é tão complexa que os empresários procuram o contador para calcular imposto e não fazer contabilidade e tudo o que vem junto...”/“Como posso registrar uma receita sem a emissão de nota fiscal?...”/ “Tenho um ativo imobilizado na empresa de um cliente que está totalmente depreciado, no entanto é visível que a vida útil dele dura mais uns 15 anos, como contabilizar?...”

Com base nesses questionamentos e afirmações acima, pode-se comprovar que o conhecimento dos participantes das reuniões restringe-se ao dia a dia de contadores, que em sua maioria possui uma realidade de apenas apurar impostos de empresas enquadradas no Simples Nacional, o que não se exige grande complexidade.

Nesse sentido, na afirmação de Cavalheiro, Ruppel, e Kremer (2017) fica evidenciado que as tratativas cultural, mecânica e corriqueira a que os profissionais da área contábil se atêm especificamente em relação à *praxis* da aplicação da legislação fiscal e tributária, interferem fortemente na ação profissional e no *modus operandi*.

4.2 Perfil dos Respondentes ao Questionário

Ao considerar que o IASB busca captar o interesse do público em geral, em consonância com a Teoria do Interesse Público cabe ressaltar a dificuldade já apontada por Baldwin e Cave (1999) do conhecimento do interesse público, devido à baixa participação dos interessados nas pesquisas conduzidas pelo IASB. Apenas 0,24% dos contadores registrados no CFC participaram

da pesquisa, fato esse que pode ser considerado um ponto de atenção aos órgãos reguladores e normatizadores, e que deve ser levado em consideração para futuras normatizações e regulações.

Por outro lado, a pesquisa evidenciou a importância das intervenções efetuadas por meio das reuniões realizadas, que possibilitaram a obtenção de opiniões de 115 profissionais, contrapondo-se à primeira revisão referente à norma, na qual a participação brasileira restringiu-se à uma única participação do CPC.

As características dos respondentes quanto ao gênero e grau de instrução estão demonstradas nas figuras 2 e 3, conforme dados da pesquisa. Nota-se que 62% são do gênero masculino e 38% do gênero feminino. Quanto ao grau de instrução, a maioria dos respondentes totalizando 64% possuem pós-graduação, enquanto 26% possuem superior completo e 10% superior incompleto.

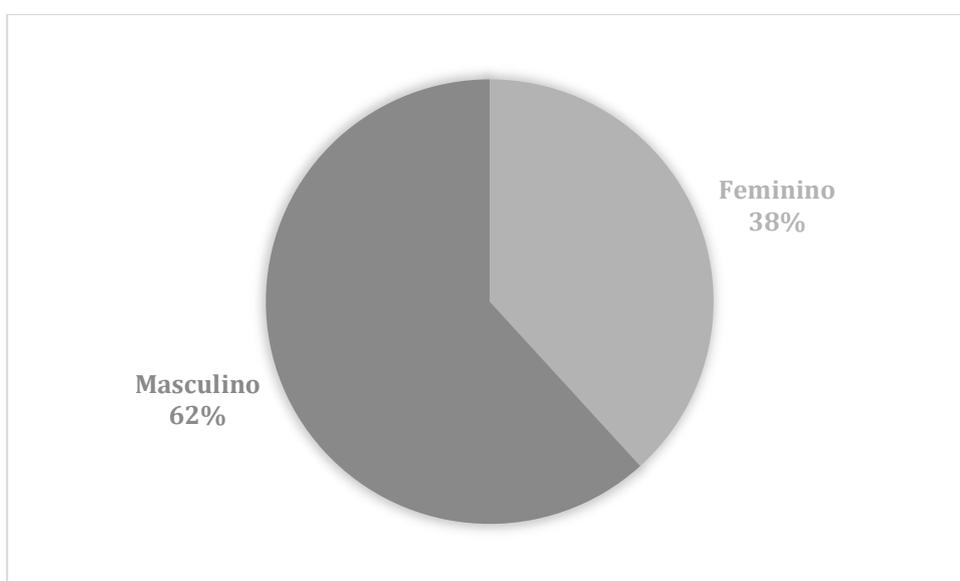


Figura 2. Gênero.

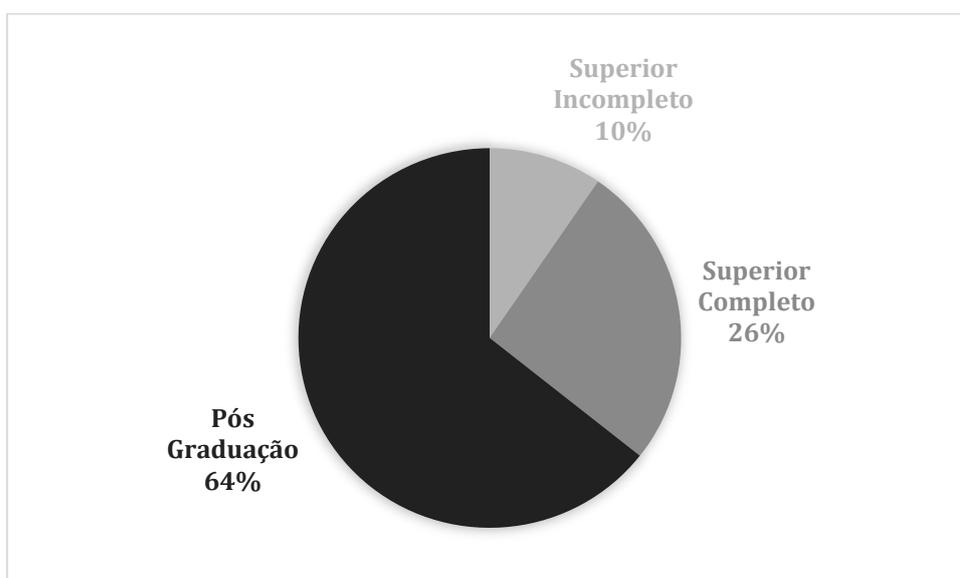


Figura 3. Grau de Instrução.

No que se refere ao nível de conhecimento da norma IFRS Completa, a maioria dos respondentes, totalizando 66%, afirmaram que conhecem e aplicam, enquanto 28% afirmaram que conhecem mas não aplicam e a minoria, 6%, que não conhecem a norma, conforme demonstrado na figura 4, de acordo com dados coletados na pesquisa:

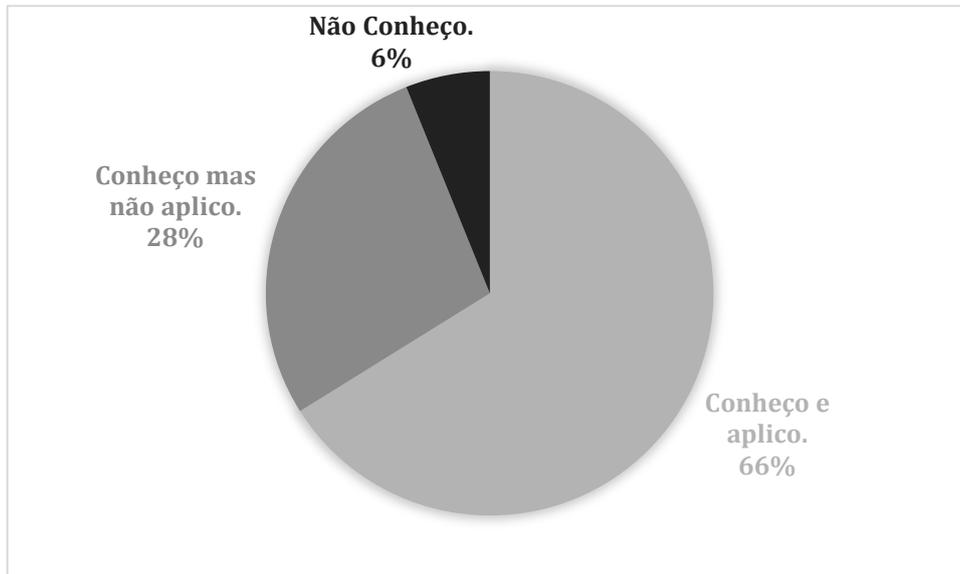


Figura 4. Nível de Conhecimento e Aplicação das IFRS Completas.

Quanto ao nível de conhecimento da norma IFRS para PME, na figura 5 é possível notar que a maioria dos respondentes, 67%, afirmaram que conheciam, mas não aplicavam a norma, enquanto 28% afirmaram que conheciam e aplicavam e 15% da amostra não conheciam a norma, conforme dados coletados pela pesquisa.

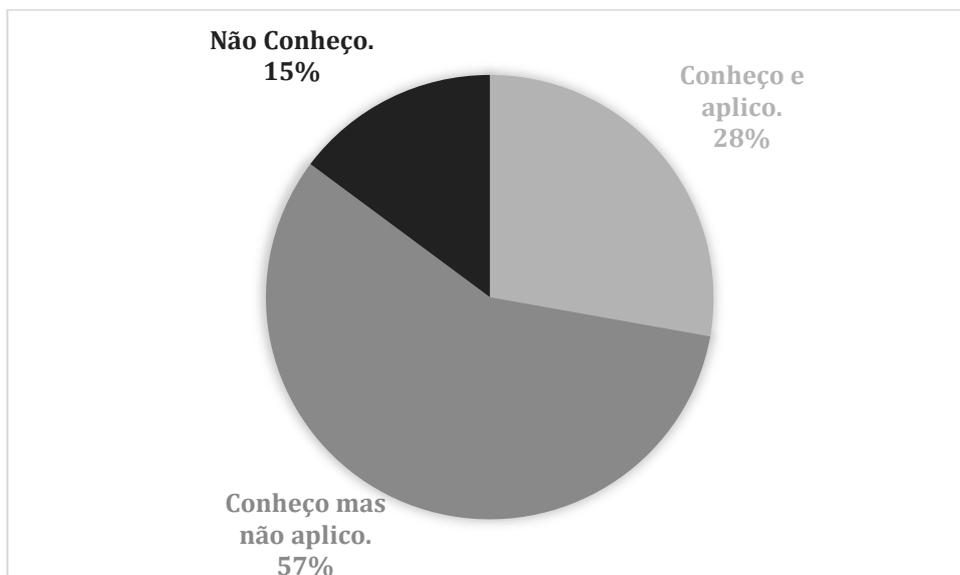


Figura 5. Qualificação do conhecimento e aplicação da IFRS PME.

A maioria dos respondentes da amostra, mais de 80%, conforme demonstrado na figura 6 (dados da pesquisa), atuavam em escritório de contabilidade ou em empresa privada e os demais respondentes da amostra atuavam na área tributária, área financeira, tecnologia, ou era estudante, acadêmico de contabilidade ou outros.

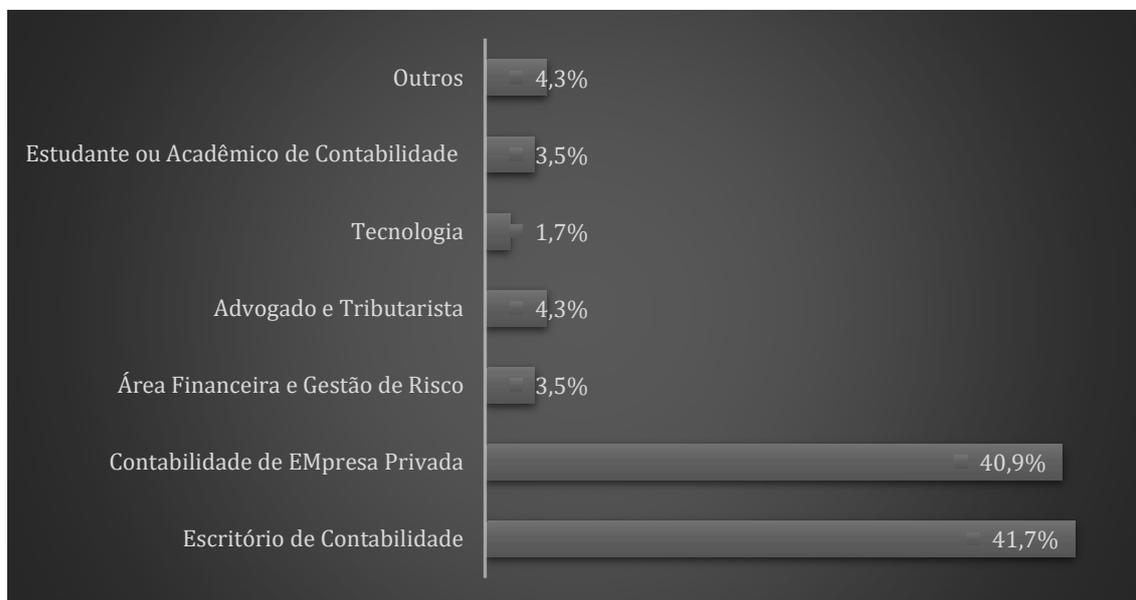


Figura 6. Atuação Profissional.

Quanto à percepção dos respondentes, ao que se refere à complexidade da IFRS para PME, conforme demonstrado na tabela 7 (segundo dados da pesquisa), 82% discordavam que o sistema exige recursos de T.I. não disponíveis e 70% discordavam que a linguagem da norma é de difícil entendimento. 90% dos participantes da amostra discordavam que não possuíam conhecimento contábil suficiente para entender a norma e 87% discordavam que a norma seja clara e fácil de ser aplicada.

Em contraposição aos dados apresentados, de que a norma possui uma linguagem de fácil entendimento, nas palestras e reuniões esse fato não se comprovou, já que os questionamentos levantados no decorrer dos encontros demonstraram uma ausência de familiaridade com as discussões da temática.

Tabela 7

Percepção quanto a complexidade da IFRS para PME

Identifique sua percepção sobre a complexidade da IFRS para PME:	CONCORDO	DISCORDO
Exige Recursos de T.I. que não tenho disponível	18%	82%
A linguagem da norma é de difícil entendimento	30%	70%
A norma trata de muitas transações que não são aplicáveis a minha realidade.	50%	50%
Não tenho conhecimento contábil suficiente para entender a norma.	10%	90%
Para mim a norma é clara e fácil de ser aplicada.	13%	87%

Ao observar a tabela 8, de acordo com dados da pesquisa, referente aos julgamentos necessários para elaboração de demonstrações contábeis conforme a IFRS para PME, a maioria dos respondentes, 51%, levavam em consideração possíveis riscos tributários, indo ao encontro

com a afirmação de Cavalheiro, Ruppel e Kremer (2017), 75% discordavam que fosse por exigência da matriz, 63% discordavam que fosse por exigência dos auditores, assim como 72% discordavam que fosse por exigência dos gestores.

Tabela 8

Julgamentos para elaboração de demonstrações contábeis IFRS PME

Nos julgamentos necessários para elaboração de demonstrações contábeis conforme a IFRS para PME levo em consideração:	CONCORDO	DISCORDO
Possíveis Riscos Tributários	51%	49%
Exigência da Matriz	25%	75%
Exigência dos Auditores	37%	63%
As exigências dos Gestores	28%	72%

4.3 Análise das respostas obtidas e construção da Carta Comentário

Neste tópico serão apresentadas as compilações das respostas obtidas na aplicação do questionário, bem como as considerações do grupo de trabalho da Anefac, que foram a base para as opiniões enviadas ao IASB, por meio da Carta Comentário reproduzida em sua íntegra no Apêndice B.

4.3.1 Percepção quanto ao alinhamento com a Norma

Quanto ao alinhamento da Norma IFRS para PME com a Norma IFRS Completa, conforme observa-se na tabela 9 (dados da pesquisa), considerando os princípios de relevância, simplicidade e representação fiel, obteve-se a maioria de respostas dos respondentes, 66%, concordando que os princípios fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PMEs deveria estar alinhado com as Normas IFRS Completas.

No que diz respeito à eficiência no alinhamento das Normas a maioria dos respondentes, 68% afirmam acreditar que um alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME é eficiente, porque permite que o IASB aplique as compreensões obtidas no desenvolvimento das IFRS Completas.

Referente à consistência com as expectativas dos representados em ambos os conjuntos de normas, que refletem os mesmos princípios, 56% dos respondentes concordaram com a afirmação, assim como a maioria, 68%, também afirmaram que o alinhamento permitia uma maior consistência com seus pares de grande porte, conforme apontou anteriormente Tripathi (2018).

No tocante a migração de empresas que adotavam o IFRS PME para IFRS Completas, 66% dos respondentes concordaram que o alinhamento contribuirá para a migração em momento oportuno.

Quando observa-se as respostas sobre não ter alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME, ponderando que a IFRS para PME deve ser desenvolvida e modificada considerando seus requerimentos explícitos e específicos e não deve ser guiada pelo desenvolvimento das IFRS Completas, percebe-se uma minoria, 13%, não concordando com o alinhamento.

Tabela 9

Alinhamento da Norma IFRS PME com a IFRS Completas

Escala Likert	1	2	3	4	5
---------------	---	---	---	---	---

Acredito que os princípios de relevância, simplicidade e representação fiel, determinados pelo IASB para a Revisão Abrangente da IFRS para PME, fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PMEs deve estar alinhado com as Normas IFRS Completas.	2%	9%	23%	32%	34%
Acredito que um alinhamento entre as IFRS completas e a IFRS para PME é eficiente, porque permite que o IASB aplique as compreensões obtidas no desenvolvimento das IFRS Completas.	3%	6%	23%	41%	27%
Acredito que um alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME é consistente com as expectativas dos representados em ambos os conjuntos de normas pois refletem os mesmos princípios.	2%	10%	32%	30%	26%
Acredito que um alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME é necessário para que uma PME busque consistência com seus pares de grande porte.	3%	6%	23%	31%	37%
Acredito que um alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME é condutivo para que uma PME migre para as IFRS completas em momento oportuno.	2%	13%	19%	32%	34%
Acredito que NÃO deve ter alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME porque a IFRS para PME deve ser desenvolvida e modificada considerando seus requerimentos explícitos e específicos e não deve ser guiada pelo desenvolvimento das IFRS Completas.	37%	33%	17%	8%	5%

Entre o alinhamento de princípios, definições importantes e redação específica das normas, a maioria dos respondentes, 54%, concordaram com a opção de alinhar os princípios e definições, conforme demonstrado na figura 7 (dados da pesquisa).

Embora os respondentes tenham concordado com o alinhamento de princípios, definições importantes e redação específica, os resultados da pesquisa de Cavalheiro, Ruppel e Kremer (2017) apontam que havia dificuldade em adotar a norma, mesmo com a participação em cursos de capacitação. Fator que ficou explícito nas reuniões e palestras realizadas ao longo da pesquisa.

Na opinião do grupo de trabalho, o alinhamento de ambos os princípios e definições importantes seria o mais adequado.

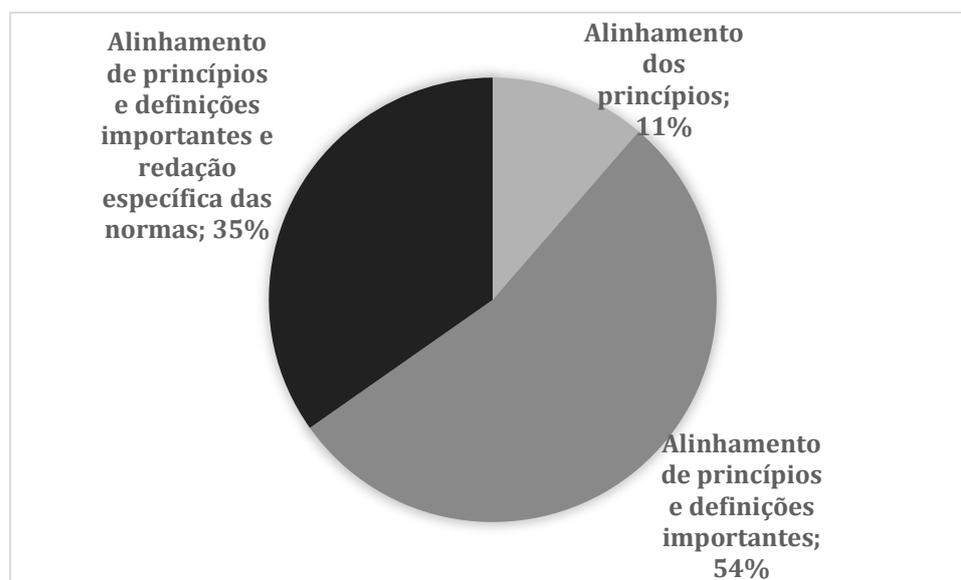


Figura 7. Alinhamento de princípios, definições importantes e redação específica.

Quanto à preferência de quando adotar a Norma (figura 8; dados da pesquisa), 20% dos respondentes opinaram para que a Norma fosse adotada até a data de publicação da solicitação de

informações, 15% opinaram para que o alinhamento ocorresse com as normas vigentes antes da data de publicação da solicitação de informações, 26% afirmaram que fosse adotado o alinhamento às normas, cuja revisão pós-implementação ocorreu antes da data de publicação da solicitação de informações, 4% dos respondentes opinaram que em vigor a qualquer momento e 35% não tiveram preferência a respeito.

Na opinião do grupo de trabalho, o mais adequado seria adotar a norma emitida até a data de publicação da solicitação de informações.

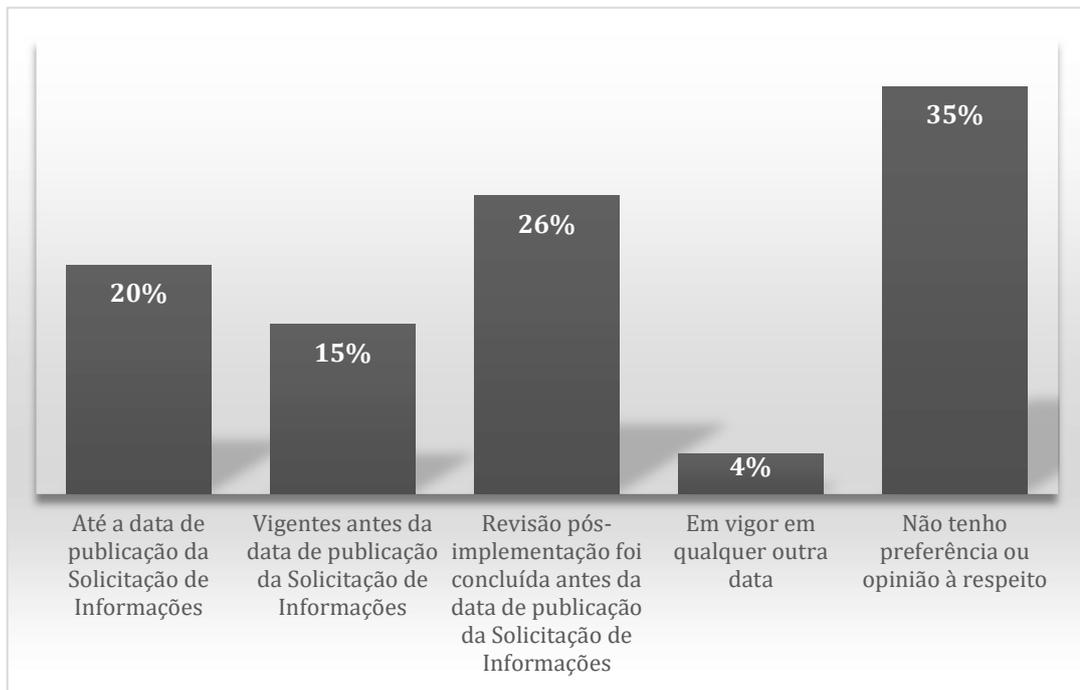


Figura 8. Quando adotar a Norma.

4.3.2 Percepção quanto ao Alinhamento do *Framework*

Conforme demonstrado na tabela 9 (dados da pesquisa), 70% das respostas, a maioria, concordaram com o alinhamento da Seção 2 da IFRS para PME com a Nova Estrutura Conceitual Básica para as IFRS Completas, assim como a maioria dos respondentes, 58%, julgaram necessária a realização de modificações nas demais seções da Norma IFRS para PME, em função do alinhamento da Seção 2 com a Estrutura Conceitual.

No que se refere à preservação do conceito de custo ou esforços excessivos na aplicação da IFRS para PME, a maioria dos respondentes, 73%, concordaram com a preservação do conceito.

Tabela 9

Alinhamento do *Framework*

Escala <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Concordo com o alinhamento da Seção 2 da IFRS para PME com a Nova Estrutura Conceitual Básica para as IFRS Completas que passou a vigorar em 2020.	2%	3%	24%	37%	33%
Julgo necessário realizar modificações apropriadas nas demais seções da Norma IFRS para PME, em função do alinhamento da Seção 2 com a Estrutura Conceitual, por exemplo, alteração no conceito de ativo.	4%	12%	25%	33%	25%

Concordo com a preservação do conceito de "custo ou esforços excessivos" na aplicação da IFRS para PME, que implica na não aplicação de determinados tópicos, caso gere um esforço excessivo, por exemplo, na mensuração de valor justo de determinados ativos.	2%	5%	21%	30%	43%
---	----	----	-----	-----	-----

4.3.3 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 3 Combinação de Negócios

A tabela 10 (dados da pesquisa), traz o tema alinhamento da IFRS 3 Combinação de negócios, em que 66% dos respondentes consideraram que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisasse incluir requisitos para a contabilização de aquisições em etapas, alinhados com a IFRS 3, enquanto que 76% consideraram que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisasse incluir requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes alinhados com a IFRS 3, desde que não implicassem em custos ou esforços excessivos e 72% concordaram com o alinhamento da IFRS para PME com a definição de negócio da IFRS 3.

Tabela 10

Alinhamento da IFRS 3

Escala <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para a contabilização de aquisições em etapas alinhados com a IFRS 3.	3%	11%	20%	39%	27%
Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes alinhados com a IFRS 3 desde que não implique em custo ou esforço excessivo.	1%	5%	17%	43%	33%
Concordo com o alinhamento da IFRS para PME com a definição de negócio da IFRS 3.	0%	4%	23%	40%	32%

O grupo de trabalho entende que a complexidade dos requisitos para a contabilização de aquisições em etapas não é normalmente aplicável a uma PME, sendo mais conveniente a possibilidade de aplicar a IFRS 3 como política contábil elegível e a não inclusão destes requisitos nas IFRS para PME. Sobre a opinião do grupo de trabalho também, os requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes não devem ser incluídos, mas viabilizados através de uma política contábil elegível, mantendo o nível de simplicidade pretendido para uma PME.

4.3.4 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 9 Instrumentos Financeiros

Na tabela 11 (dados da pesquisa), referente ao alinhamento da IFRS 9 Instrumentos Financeiros, nota-se que 67% dos respondentes concordaram que seria útil complementar a lista de Exemplos na Seção 11 (Instrumentos Financeiros Básicos), com um princípio para a classificação de ativos financeiros com base em suas características contratuais de fluxo de caixa.

No que se refere ao alinhamento da Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) da IFRS para PME, 71% dos respondentes concordaram com a abordagem simplificada da perda estimada com crédito de liquidação duvidosa, da IFRS 9.

Das 115 respostas obtidas, 58% consideraram que a Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) precisasse incluir requisitos sobre contabilidade de *hedge* conforme a IFRS 9.

Na opinião do grupo de trabalho, seria mais apropriado não incluir a simplificação do tratamento de *hedge* na Seção 12, mas permitir que uma PME aplicasse a contabilidade de *hedge* de acordo com o IFRS 9.

A maioria dos respondentes, 48%, desconheciam entidades que optassem por aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IAS 39 com a divulgação conforme as Seções 11 e 12 da IFRS para PME.

Obteve-se a maioria das repostas, 51%, concordando com a opção de aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IFRS 9 (em substituição à opção atual da IAS 39) mantendo-se os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, assim como a maioria, 64%, concordaram com a opção de adicionar a definição de "contratos de garantia financeira" da IFRS 9 na IFRS para PME.

Por fim 57% concordaram com o alinhamento dos requisitos dos contratos de garantia financeira do IFRS 9 para o IFRS para PME.

Tabela 11

Alinhamento da IFRS 9

Escala <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Concordo que seria útil complementar a lista de Exemplos na Seção 11 (Instrumentos Financeiros Básicos) com um princípio para a classificação de ativos financeiros com base em suas características contratuais de fluxo de caixa.	1%	9%	23%	40%	27%
Concordo com o alinhamento da Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) IFRS para PME, com a abordagem simplificada da perda estimada com crédito de liquidação duvidosa, da IFRS 9.	0%	6%	23%	34%	37%
Considero que a Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) precisa incluir requisitos sobre contabilidade de Hedge conforme a IFRS 9.	5%	8%	29%	36%	22%
Conheço entidades que optam por aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IAS 39 com a divulgação conforme as Seções 11 e 12 da IFRS para PME.	30%	18%	30%	13%	9%
Concordo com a opção de aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IFRS 9 (em substituição à opção atual da IAS 39) mantendo os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12.	1%	10%	39%	30%	20%
Concordo em adicionar a definição de "contratos de garantia financeira" da IFRS 9 na IFRS para PME.	1%	10%	25%	37%	27%
Concordo com o alinhamento dos requisitos dos contratos de garantia financeira da IFRS 9 para a IFRS para PME.	1%	11%	30%	34%	23%

O grupo de trabalho acredita que seria necessário adicionar a definição de um contrato de garantia financeira do IFRS 9 na IFRS para PME, caso as normas IFRS pudessem ser aplicadas como uma política contábil elegível.

4.3.5 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 10 Demonstrações Financeiras e IFRS 11 Acordos Conjuntos

A tabela 12 (dados da pesquisa), traz pontos sobre o alinhamento da IFRS 10 Demonstrações Financeiras e da IFRS 11 Acordos Conjuntos.

A maioria dos respondentes, 66%, concordaram com o alinhamento da definição de controle na Seção 9 com a IFRS 10, da mesma forma que 66% concordaram que deveria ser mantida a simplificação de controle quando o controlador tiver, direta ou indiretamente (através de subsidiárias), mais da metade dos direitos de voto. A sugestão do grupo de trabalho é não incluir na IFRS para PME, porém incluir a possibilidade de aplicação das normas IFRS completas como política contábil elegível.

Obteve-se 64% das respostas concordando com o alinhamento da definição de controle conjunto da Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) com a IFRS 11 e 60%, concordando com a alteração das categorias existentes na Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) de operações, ativos ou entidades para alinhamento com a IFRS 11 trazendo duas categorias: operações ou negócios controlados em conjunto.

Tabela 12

Alinhamento da IFRS 10 e IFRS 11

Escala <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Concordo com o alinhamento da definição de controle na Seção 9 com a IFRS 10 (Demonstrações Consolidadas).	1%	6%	27%	39%	27%
Concordo que deve ser mantida a simplificação de haver controle quando o controlador tiver, direta ou indiretamente (através de subsidiárias) mais da metade dos direitos de voto.	2%	7%	25%	35%	31%
Concordo com o alinhamento da definição de controle conjunto da Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) com a IFRS 11.	2%	10%	24%	32%	32%
Concordo com a alteração das categorias existentes na Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) de operações, ativos ou entidades para alinhamento com a IFRS 11 trazendo duas categorias: operações ou negócios controlados em conjunto.	2%	8%	30%	33%	27%

Para o grupo de trabalho, a definição do IFRS 11 com as categorias existentes na Seção 15 são mais intuitivas e mais simples de entender e de se aplicar do que a do modelo atual da IFRS para PME, dessa forma o alinhamento é bastante favorável. A manutenção da opção de contabilização por *joint venture* é irrelevante para o Brasil, pois de acordo com a prática brasileira, esses projetos são sempre contabilizados pelo método de equivalência patrimonial.

4.3.6 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 13 Mensuração a Valor Justo

Na tabela 13 (segundo dados da pesquisa), referente ao alinhamento da IFRS 13 mensuração a valor justo, pode-se observar que 62% dos respondentes concordaram com a exigência de que as entidades de investimento mensurem os investimentos em subsidiárias pelo valor justo com reconhecimento dos efeitos no resultado do período.

Em sua maioria também, 67% dos respondentes concordaram com o alinhamento da definição de valor justo da IFRS 13 com a IFRS para PME.

Das 115 respostas obtidas, 59% concordaram com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.

Obteve-se 73% das repostas concordando em incluir exemplos que ilustram como aplicar a hierarquia de valor justo estabelecida na IFRS 13, em sua maioria também, 56%, concordaram em mover as diretrizes e os requisitos de informações divulgados sobre valor justo para a Seção 2 (Estrutura Conceitual Básica).

Assunto amplamente discutido na contabilidade Barreto e Almeida, (2019) a mensuração a valor justo foi mencionada por diversas vezes nas reuniões e palestras ministradas durante esse estudo e a aplicabilidade mostrou-se praticamente nula nas PME, dessa forma, apesar das opiniões tanto do grupo de trabalho quanto dos participantes que responderam ao questionário serem favoráveis ao alinhamento, devemos levar em consideração o esforço necessário para colocá-lo em prática caso o alinhamento seja aplicado.

Tabela 13

Alinhamento da IFRS 13

Escala <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Concordo com a exigência de que as entidades de investimento mensurem os investimentos em subsidiárias pelo valor justo com reconhecimento dos efeitos no resultado do período.	1%	9%	28%	37%	25%
Concordo com o alinhamento da definição de valor justo da IFRS 13 com a IFRS para PME.	4%	5%	24%	37%	30%

Concordo com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.	4%	6%	31%	33%	26%
Concordo em incluir exemplos que ilustram como aplicar a hierarquia de valor justo estabelecida na IFRS 13.	3%	4%	20%	37%	36%
Concordo em mover as diretrizes e os requisitos de informações a serem divulgados sobre valor justo para a Seção 2 (Estrutura Conceitual Básica).	4%	7%	33%	33%	23%

4.3.7 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 15 Reconhecimento de Receita

Conforme demonstrado na figura 9 (dados da pesquisa), as respostas ao questionário referente ao alinhamento da IFRS 15 com a norma IFRS para PME, pode-se perceber 55% das repostas concordando com o alinhamento apenas para eliminar diferenças claras no resultado da aplicação da seção 23 sem causar custo ou esforços excessivos, enquanto 45% opinaram em reescrever totalmente a Seção 23 e 15% opinaram em não fazer modificações na seção 23 como parte dessa revisão abrangente.

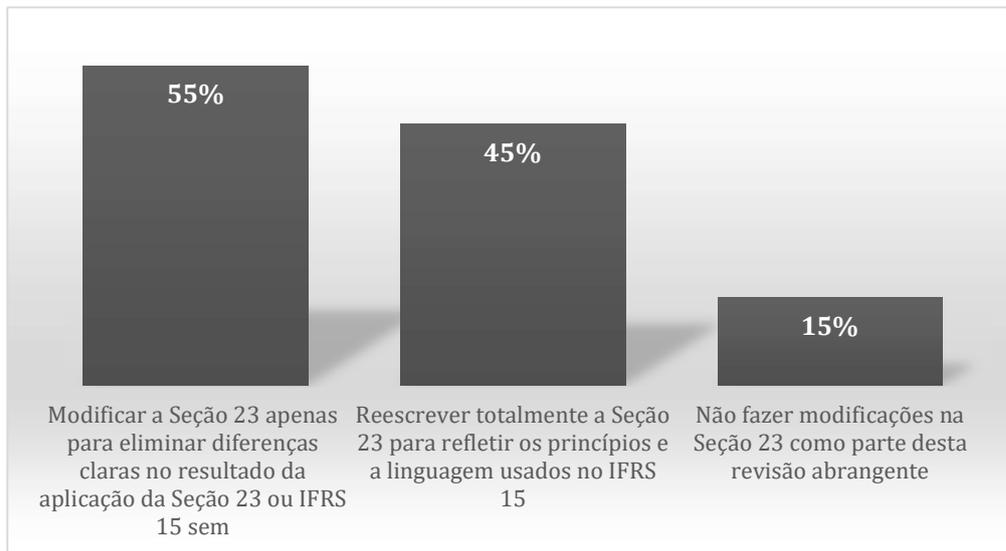


Figura 9. Alinhamento da IFRS 15.

Na figura 10 (conforme dados da pesquisa), que refere-se à questão de quando alinhar a IFRS 15 com a Seção 23 da IFRS para PME, observa-se que 30% dos respondentes preferiram que o alinhamento ocorresse em todos os contratos em andamento até seu encerramento, 39% preferiram que fosse alinhado nos contratos com um limite estabelecido, 22% preferiram que fosse alterado o tratamento contábil na transição de todos os contratos em andamento e 9% opinaram que em nenhuma das hipótese deveria haver o alinhamento.

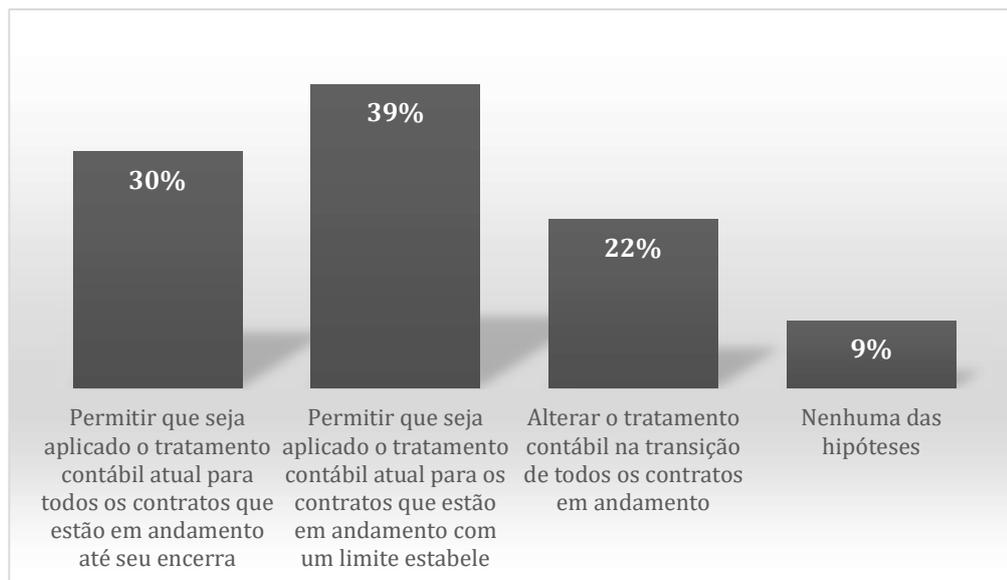


Figura 10. Quando Alinhar a IFRS 15.

O grupo de trabalho opinou pela alteração imediata de todos os contratos no momento da transição prospectivamente, sem efeitos retroativos.

Quanto ao alinhamento da IFRS 15, antes de concluir sua viabilidade, os usuários das informações precisam entender o conceito de reconhecimento de receita. Dados encontrados no estudo de Araújo (2018) verificaram a necessidade de capacitação dos contabilistas atuantes na área privada no que diz respeito ao IFRS 15.

4.3.8 Percepção quanto ao Alinhamento da IFRS 16 Arrendamentos

Considerando as opções de 4 a 5 da 'Escala Likert', na tabela 14 (dados da pesquisa), os respondentes em sua maioria, 73%, concordaram com o alinhamento da Seção 20 (Operações de Arrendamento Mercantil) com a IFRS 16 com simplificações de linguagem e requerimentos de reconhecimento e mensuração.

O grupo de trabalho entende que o IFRS 16 trouxe uma mudança importante na contabilização dos arrendamentos e que o alinhamento do IFRS 16 com a Seção 20 é necessário, desde que incluídas simplificações no modelo aplicável para ajuste a valor presente quanto às taxas de desconto.

Embora os respondentes tenham demonstrado uma tendência ao alinhamento da IFRS 16, nas reuniões, notou-se um distanciamento dos participantes no que diz respeito ao conhecimento da Norma. Se a ausência de custos ou esforços excessivos é a base para o alinhamento, o cálculo de ajuste a valor presente por si só já não desqualificaria levar em consideração trazer o IFRS 16 para o IFRS PME?

Tabela 14

Alinhamento da IFRS 16

Escola Likert	1	2	3	4	5
Concordo com o alinhamento da Seção 20 (Operações de Arrendamento Mercantil) com a IFRS 16 com simplificações de linguagem e requerimentos de reconhecimento e mensuração.	1%	10%	17%	36%	37%

4.3.9 Percepção quanto ao Alinhamento da IAS 19 Benefícios a Empregados

A figura 11 (dados da pesquisa) traz a percepção dos respondentes em relação a seção 28 (Benefícios a Empregados) com a IAS 19, apenas no que diz respeito aos requisitos de reconhecimento de benefícios rescisórios. Considerando a 'Escala *Likert*' de 4 a 5, 49% dos respondentes concordaram que deveria haver alinhamento enquanto 35% demonstraram ser indiferentes.

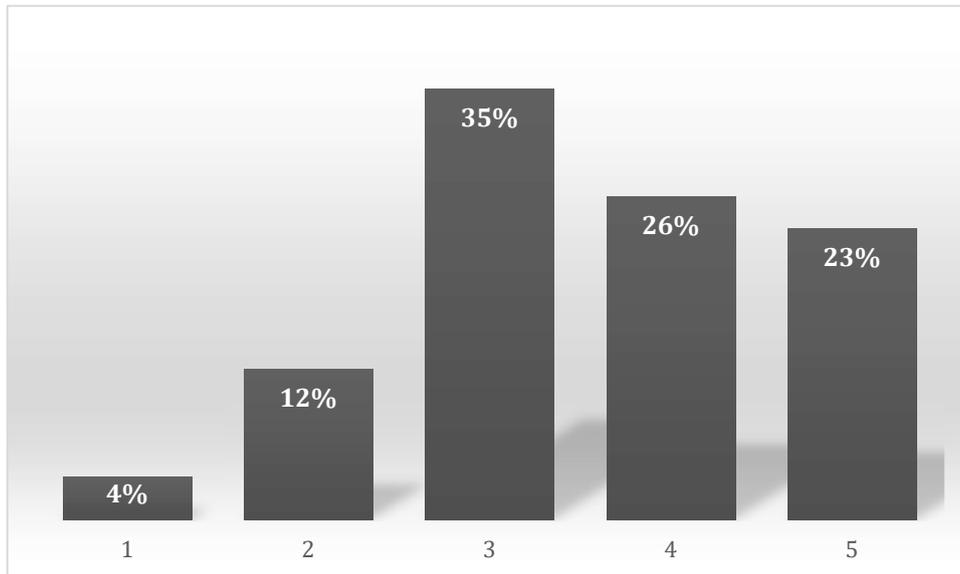


Figura 11. Alinhamento da IAS 19.

O grupo de trabalho acredita que não deveria haver tal alinhamento, uma vez que benefícios rescisórios não fazem parte de uma prática comum em PME.

Nota-se uma tendência de os respondentes serem indiferentes quanto ao alinhamento da IAS 19, embora o grupo de trabalho não concorde com o alinhamento. Uma possível explicação para essa alta taxa de indiferença com relação ao alinhamento da IAS 19, seja a ausência dessa norma em pequenas e médias empresas.

4.3.10 Percepção quanto ao Alinhamento de Questões Gerais

Da relação de alterações nas IFRS Completas que o IASB está considerando alinhar com a IFRS para PME obteve-se os seguintes resultados:

- 38 pessoas selecionaram a opção Seção 3 Apresentação das Demonstrações Financeiras - (IAS 1 e IAS 8) Esclarece a definição de 'materialidade' e como deve ser aplicado;
- 27 pessoas selecionaram a opção Seção 7 Demonstração dos Fluxos de Caixa - (IAS 7) Requer a divulgação sobre mudanças no passivo decorrentes de atividades de financiamento, incluindo alterações decorrentes de fluxos de caixa;
- 30 pessoas selecionaram a opção Seção 16 Propriedades para Investimentos - (IAS 40) Esclarece que uma "entidade deve transferir um imóvel para, ou a partir de, propriedade de investimento quando, e somente quando, há evidência de uma mudança de uso". Uma mudança no uso ocorre se a propriedade atender, ou deixar de atender, a definição de 'propriedade de investimento';
baseados em receita para calcular a depreciação de um ativo não é apropriado, pois a receita gerada por uma atividade que inclui o uso de um ativo geralmente reflete outros fato-

pessoas selecionaram a opção Seção 17 Imobilizado - (IAS 16) Esclarece que o uso de métodos res do que o consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo;

- 21 pessoas selecionaram a opção Seção 18 Ativos Intangíveis exceto ágio - (IAS 38) Esclarece que a receita é geralmente considerada uma base inadequada para medir o consumo dos benefícios econômicos incorporados em um ativo intangível. Essa presunção, no entanto, pode ser refutada em certas circunstâncias limitadas;

- 15 pessoas selecionaram a opção Seção 26 Pagamento baseado em ações - (IFRS 2) Altera as definições de "condição de aquisição" e "condição de mercado" e acrescentar definições para "condição de desempenho" e "condição de serviço" (que antes faziam parte da definição de "condição de aquisição");

- 18 pessoas selecionaram a opção Seção 34 Atividades Especializadas - (IAS 16 e IAS 41) Exige que as plantas portadoras, como videiras, seringueiras e palmeiras, sejam contabilizadas da mesma forma que a propriedade, planta e equipamento da IAS 16, por sua operação ser semelhante à das operações de fabricação;

-2 pessoas selecionaram a opção em nenhuma das hipóteses acima.

Quanto as alterações das IFRS Completas que o IASB está considerando em NÃO alinhar com a IFRS para PME obteve-se os seguintes resultados:

- 26 pessoas selecionaram a opção Seção 3 Apresentação das Demonstrações Financeiras (IAS 1) que esclarece os requisitos da IAS 1 relativos à materialidade, ordem das notas, subtotais, políticas contábeis e desagregação, mantendo a simplificação atual;

- 19 pessoas selecionaram a opção Seção 27 Redução de valor recuperável de Ativos - (IAS 36) que esclarece o escopo das divulgações exigidas pela IAS 36 sobre o valor recuperável de ativos se o valor recuperável dos ativos baseado em preço de venda menos custo de vender, mantendo a simplificação atual;

- 17 pessoas selecionaram a opção nenhuma seção equivalente - (IFRS 4) que traz exceção para uma entidade que implementa a IFRS 9 (Instrumentos financeiros) antes de implementar contratos de seguro IFRS 17, por não ser aplicável às PME;

- 11 pessoas selecionaram a opção Seção 9 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas - (IFRS 10,11 e 12) que traz exceção de transição nas Demonstrações Financeiras Consolidadas (IFRS 10), nos Empreendimentos Controlados em Conjunto (IFRS 11) e na Divulgação de Interesses em Outras Entidades (IFRS 12), limitando a exigência de fornecer informações comparativas ajustadas apenas ao período comparativo anterior, porque não se aplicam às PME;

- 20 pessoas selecionaram a opção Seção 9 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas - (IFRS 12) Esclarece o escopo do IFRS 12, especificando que os requisitos de divulgação de ativos mantidos para venda, que não é tratado pela IFRS para PME.

- 11 pessoas selecionaram a opção Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outras Questões de Instrumentos Financeiros - (IFRS 7) Adiciona orientações para a entidade avaliar um contrato de serviço para decidir se a entidade tem envolvimento contínuo em decorrência do contrato de serviço para efeitos dos requisitos de divulgação. Esclarece a aplicabilidade das alterações aos Instrumentos Financeiros e assegura a compensação de divulgações nas demonstrações financeiras intermediárias. Sendo que, a IFRS para PME não trata de contratos de serviços e não aborda a informação financeira intermediária;

- 10 pessoas selecionaram a opção Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros - (IAS 39) Permite que a contabilidade de *hedge* continue em uma situação em que um derivativo, que foi designado como um instrumento de hedge, é renovado para efetuar a compensação com uma contraparte central como um resultado de leis ou regulação, se condições específicas forem atendidas. Nesse

contexto, uma renovação indica que as partes de um contrato concordam em substituir sua contraparte original por uma nova. A IFRS para PME não trata do assunto;

- 12 pessoas selecionaram a opção Seção 14 Investimentos em Coligadas - (IFRS 10 e IAS 28) Aborda uma inconsistência entre os requisitos da IFRS 10 e na IAS 28 relativos à venda ou transferência de ativos entre um investidor e sua coligada, porque essa modificação está fora do alcance da revisão completa da IFRS para PME, pois sua vigência ainda é indefinida nas IFRS Completas;
- 11 pessoas selecionaram a opção Seção 15 Investimentos em Joint Ventures - (IFRS 10, 11 e 12) que traz uma exceção de transição adicional nas IFRS 10, 11 e 12, porque se relaciona exclusivamente com as IFRS Completas;
- 13 pessoas selecionaram a opção Seção 18 Ativos Intangíveis exceto Ágio - (IAS 38) Esclarece que quando um ativo intangível é reavaliado, é necessário ajustar o valor bruto de forma consistente com a reavaliação do valor ajustado, sendo que a reavaliação não é permitida para PME;
- 14 pessoas selecionaram a opção Seção 23 Receita - (IFRS 15) Adia a data de vigência de 1º de janeiro de 2017 para 1º de janeiro de 2018, porque não é aplicável;
- 13 pessoas selecionaram a opção Seção 28 Benefícios a empregados - (IAS 19) que simplifica a contabilização das contribuições que independe do número de anos de serviço do empregado, por exemplo, as contribuições do empregado que são calculadas de acordo com um percentual fixo de salário, porque a IFRS para PME não aborda cálculos atuariais;
- 12 pessoas selecionaram a opção Seção 28 Benefícios a empregados - (IAS 19) Prevê que, se ocorrer alteração, redução ou liquidação de um plano, é obrigatório que o custo atual do serviço e os juros líquidos para o período após a remensuração sejam determinados utilizando as premissas utilizadas para a remensuração. Manter o tratamento atual da IFRS para PME;
- 11 pessoas selecionaram a opção Seção 29 Imposto de Renda - (IAS 12) Esclarece que os requisitos do antigo parágrafo 52B do IAS 12 Imposto de Renda aplicam-se a todas as consequências do imposto de renda dos dividendos, porque a IFRS para PME não trata do tema;
- 7 pessoas selecionaram a opção Seção 35 Transição da IFRS para PME - (IFRS Define 'IFRSs vigentes', não é aplicável à IFRS para PME);
- 5 pessoas selecionaram a opção Seção 35 Transição da IFRS para PME - (IFRS 1) Excluiu as isenções de curto prazo da IFRS 1, por cumprir o propósito pretendido, não é aplicável à IFRS para PME;
- 6 pessoas selecionaram a opção em nenhuma das hipóteses acima.

Referente ao alinhamento da IFRS para PME com as alterações às IFRS Completas e interpretações IFRIC obteve-se os seguintes resultados:

- 22 pessoas selecionaram Seção 16 Propriedade para Investimento - (IAS 40) Esclarece que se determinar uma transação específica, atende à definição de 'combinação de negócios', conforme definido no IFRS 3 (Combinação de Negócios) e de propriedade para investimentos conforme definida na IAS 40 (Propriedade para Investimento), requer a aplicação separada de ambas as Normas IFRS independentemente uma da outra.
- 27 pessoas selecionaram Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - (IFRIC 21) Esclarece que o evento que gera a obrigação de pagamento de um tributo é a atividade descrita na legislação pertinente que desencadeia o pagamento do tributo.
- 22 pessoas selecionaram Seção 30 Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis - (IFRIC 22) Aborda a taxa e câmbio a ser usada em transações que levem em consideração a antecipação do pagamento ou do recebimento em moeda estrangeira.

- 8 pessoas selecionaram Em nenhuma das hipóteses acima.

Quanto ao alinhamento da IFRS para PME com as alterações às IFRS Completas e interpretações IFRIC 23 (incertezas sobre o tratamento de imposto de renda) e IAS 12 (Reconhecimento de ativos fiscais diferidos para perdas não realizadas) obteve-se os seguintes resultados:

- 13 pessoas selecionaram O IFRIC 23 soma-se aos requisitos do IAS 12 Imposto de Renda, especificando como refletir os efeitos da incerteza na contabilidade do imposto de renda.
- 13 pessoas selecionaram Perdas não realizadas em instrumentos de dívida medidos a um valor justo e medidos a custo para fins fiscais dão origem a uma diferença temporária dedutível, independentemente de o instrumento de dívida, o titular espera recuperar o valor do instrumento de dívida por venda ou por uso.
- 13 pessoas selecionaram Perdas não realizadas em instrumentos de dívida medidos a um valor justo e medidos a custo para fins fiscais dão origem a uma diferença temporária dedutível, independentemente de o instrumento de dívida, o titular espera recuperar o valor do instrumento de dívida por venda ou por uso.
- 11 pessoas selecionaram A quantidade de um ativo não limita a estimativa de prováveis lucros tributáveis futuros.
- 17 pessoas selecionaram Estimativas para lucros tributáveis futuros excluem deduções fiscais resultantes da reversão de diferenças temporárias dedutíveis.
- 15 pessoas selecionaram Uma entidade é obrigada a avaliar um ativo fiscal diferido em combinação com outros ativos fiscais diferidos. Quando a legislação tributária restringe a utilização de perdas fiscais, uma entidade seria obrigada a avaliar um ativo fiscal diferido em combinação com outros ativos fiscais diferidos do mesmo tipo.
- 17 pessoas selecionaram Em nenhuma das hipóteses acima.

Na tabela 15 (conforme dados da pesquisa), que se refere ao alinhamento de questões gerais da Norma IFRS Completa que não são abordadas na Norma IFRS para PME, 38% não concordaram com o alinhamento do Padrão IFRS para PME com o IFRS 14, ou seja, não incluíam requisitos para saldos de contas de diferimento de atividades reguladas dentro da Norma IFRS para PME.

Do total de respondentes, 52% afirmaram que questões criptoativas (criptomoedas) não eram comuns em sua jurisdição e não possuíam participações materiais ou relativamente importantes entre entidades elegíveis para aplicar o Padrão IFRS para PME.

Dos 115 respondentes, 43% não tinham conhecimento das entidades que aplicam as simplificações permitidas pelo parágrafo 28.19 da IFRS para PME, que trata da mensuração de plano de benefícios pós emprego aos empregados (como aumentos salariais futuros, contratações futuras e possíveis mortalidades) e estão ciente das dificuldades que surgem na aplicação de simplificações. O grupo de trabalho também desconhece entidades que apliquem estas simplificações. Benefício pós-emprego não é uma prática comum nas PME.

45% dos respondentes afirmaram que existem questões que não eram abordadas pela IFRS para PME e que deveria estar sujeitas aos requisitos específicos. O grupo de trabalho entende que operações mais complexas não devem ser tratadas pelo IFRS para PME, porém, deixando a possibilidade de aplicação das normas IFRS completas, para operações não tratadas por IFRS para PME.

Tabela 15

Alinhamento de Questões Gerais

Escola <i>Likert</i>	1	2	3	4	5
Concordo com o NÃO alinhamento do Padrão IFRS para PME com o IFRS 14, ou seja, não incluir requisitos para saldos de contas de diferimento de atividades reguladas dentro da Norma IFRS para PME.	9%	20%	34%	23%	15%
Em minha jurisdição criptomoedas e questões criptoativas são comuns (ou seja, participações materiais ou relativamente importantes entre entidades elegíveis para aplicar o Padrão IFRS para PME).	21%	31%	28%	11%	9%
Tenho conhecimento das entidades que aplicam as simplificações permitidas pelo parágrafo 28.19 da IFRS para PME que trata da mensuração de plano de benefícios pós emprego aos empregados (como aumentos salariais futuros, contratações futuras e possíveis mortalidades) e estou ciente das dificuldades que surgem na aplicação de simplificações.	22%	21%	30%	11%	17%
Existem questões que não são abordadas pela Norma IFRS para PMEs que acredito que devem estar sujeitas a requisitos específicos.	8%	12%	35%	27%	18%

4.4 Análise das Respostas em Relação ao Perfil do Respondente

Nas associações entre a preferência pelo alinhamento da norma IFRS para PME com a norma IFRS completas e as variáveis de perfil, considerando um p-valor menor que 1% foram relevantes: conhecimento e aplicação da IFRS para PME, atuação profissional e custo-benefício.

Como mencionado anteriormente as hipóteses testadas nesse estudo são:

H0: Não existe relação entre o perfil e o alinhamento da norma;

H1: Existe relação entre o perfil e o alinhamento da norma.

Os resultados do teste Qui-quadrado cujo nível de significância foi inferior a 1%, resultado que há indício que levam a rejeição da hipótese nula, a qual busca verificar que há relação entre perfil e alinhamento com a norma, obteve-se os seguintes resultados:

Quanto à variável de perfil que se refere ao conhecimento e aplicação a norma IFRS para PME as tabelas 16, 17, 18 e 19 (conforme dados da pesquisa) com um p-valor 0,0042, 0,0029, 0,0016 e 0,0092, respectivamente, mostra que os respondentes que conhecem a norma IFRS para PME, mesmo aqueles que não a aplicam, tendem a concordar com o alinhamento da norma IFRS 9, com a de definição de valor justo e dos princípios de hierarquia de valor justo da IFRS 13 e de requisitos específicos sobre questões ainda não abordadas pela norma. Os conhecedores da norma apresentaram concordância parcial ou plena (opções 4 e 5 da Escala *Likert*) superior a 40%, enquanto os desconhecedores apresentaram concordância inferior à 7%.

Tabela 16

Conhecimento IFRS PME x IFRS 9

Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação da IFRS para PME.	Concordo com o Alinhamento dos requisitos dos Contratos de Garantia Financeira da IFRS 9 para a IFRS para PME	Total					
		1	2	3	4	5	
Escola <i>Likert</i>							
Conheço e Aplico	Contagem	1	6	6	5	14	32
		3%	19%	19%	16%	44%	100%
Conheço, mas não aplico	Contagem	0	7	21	26	12	66
		0%	11%	32%	39%	18%	100%
Não Conheço	Contagem	0	0	8	8	1	17
		0%	0%	47%	47%	6%	100%

Total	Contagem	1	13	35	39	27	115
		1%	11%	30%	34%	23%	100%

Tabela 17

Conhecimento IFRS PME x IFRS 13 (Definição de Valor Justo)

Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação da IFRS para PME.	Escala <i>Likert</i>	Concordo com a definição de valor justo da IFRS 13 com a IFRS para PME					Total
		1	2	3	4	5	
Conheço e Aplico	Contagem	3	1	5	7	16	32
		9%	3%	16%	22%	50%	100%
Conheço, mas não aplico	Contagem	0	4	15	29	18	66
		0%	6%	23%	44%	27%	100%
Não Conheço	Contagem	0	1	8	7	1	17
		0%	6%	47%	41%	6%	100%
Total	Contagem	3	6	28	43	35	115
		3%	5%	24%	37%	30%	100%

Tabela 18

Conhecimento IFRS PME x IFRS 13 (Princípios de Hierarquia de Valor Justo)

Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação da IFRS para PME.	Escala <i>Likert</i>	Concordo com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.					Total
		1	2	3	4	5	
Conheço e Aplico	Contagem	4	0	7	8	13	32
		13%	0%	22%	25%	41%	100%
Conheço, mas não aplico	Contagem	0	4	21	25	16	66
		0%	6%	32%	38%	24%	100%
Não Conheço	Contagem	0	3	8	5	1	17
		0%	18%	47%	29%	6%	100%
Total	Contagem	4	7	36	38	30	115
		3%	6%	31%	33%	26%	100%

Tabela 19
Conhecimento IFRS PME x Requisitos Específicos

Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação da IFRS para PME. Escala <i>Likert</i>		Existem questões que não são abordadas pela Norma IFRS para PMEs que acredito que devem estar sujeitas a requisitos específicos.					Total
		1	2	3	4	5	
Conheço e Aplico	Contagem	3	2	11	5	11	32
		9%	6%	34%	16%	34%	100%
Conheço, mas não aplico	Contagem	4	11	18	23	10	66
		6%	17%	27%	35%	15%	100%
Não Conheço	Contagem	2	1	11	3	0	17
		12%	6%	65%	18%	0%	100%
Total	Contagem	9	14	40	31	21	115
		8%	12%	35%	27%	18%	100%

Foram encontradas divergências com um p-valor 0,0066, 0,0043 e 0,0063, demonstrados nas tabelas 20, 21 e 22 (conforme dados da pesquisa), respectivamente, quanto à variável de perfil sobre a atuação profissional. Nota-se que mais de 40% dos profissionais que atuam em escritório de contabilidade e os profissionais que atuam na área contábil de empresa privada tendem a concordar parcialmente (Escala *Likert* 4) ou totalmente (Escala *Likert* 5) com: a mensuração de entidades de investimento pelo valor justo com reconhecimento dos efeitos no resultado do período; a inclusão requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes alinhados com a IFRS 3; e com a inclusão de requisitos específicos sobre questões ainda não abordadas pela norma. Já os demais respondentes apresentaram uma concordância inferior à 12% nessas escalas.

Tabela 20
Atuação profissional x Reconhecimento do Valor Justo no Resultado do período

O que melhor classifica sua atuação profissional: Escala <i>Likert</i>		Concordo com a exigência de que as entidades de investimento mensurem os investimentos em subsidiárias pelo valor justo com reconhecimento dos efeitos no resultado do período.					Total
		1	2	3	4	5	
Atuo em escritório de contabilidade, assessoria, consultoria ou auditoria	Contagem	0	4	13	17	14	48
		0%	8%	27%	35%	29%	100%
Atuo na área contábil de empresa privada	Contagem	1	1	12	21	12	47
		2%	2%	26%	45%	26%	100%
Atuo na área financeira e gestão de riscos	Contagem	0	1	2	1	0	4
		0%	25%	50%	25%	0%	100%
Advogado e tributarista	Contagem	1	3	1	0	0	5
		20%	60%	20%	0%	0%	100%
Tecnologia	Contagem	0	0	1	0	1	2

		0%	0%	50%	0%	50%	100%
Estudante ou acadêmico de contabilidade	Contagem	0	1	0	1	2	4
		0%	25%	0%	25%	50%	100%
Outros	Contagem	0	0	3	2	0	5
		0%	0%	60%	40%	0%	100%
Total	Contagem	2	10	32	42	29	115
		2%	9%	28%	37%	25%	100%

Tabela 21

Atuação profissional x Seção 19 e IFRS 3

O que melhor classifica sua atuação profissional:		Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes alinhados com a IFRS 3 desde que não implique em custo ou esforço excessivo.					Total
Escala Likert		1	2	3	4	5	
Atuo em escritório de contabilidade, assessoria, consultoria ou auditoria	Contagem	1	1	12	18	16	48
		2%	2%	25%	38%	33%	100%
Atuo na área contábil de empresa privada	Contagem	0	2	5	30	10	47
		0%	4%	11%	64%	21%	100%
Atuo na área financeira e gestão de riscos	Contagem	0	0	0	1	3	4
		0%	0%	0%	25%	75%	100%
Advogado e tributarista	Contagem	0	2	0	0	3	5
		0%	40%	0%	0%	60%	100%
Tecnologia	Contagem	0	0	1	0	1	2
		0%	0%	50%	0%	50%	100%
Estudante ou acadêmico de contabilidade	Contagem	0	0	0	0	4	4
		0%	0%	0%	0%	100%	100%
Outros	Contagem	0	1	2	1	1	5
		0%	20%	40%	20%	20%	100%
Total	Contagem	1	6	20	50	38	115
		1%	5%	17%	43%	33%	100%

Tabela 22
Atuação profissional x Requisitos Específicos

O que melhor classifica sua atuação profissional:		Existem questões que não são abordadas pela Norma IFRS para PMEs que acredito que devem estar sujeitas a requisitos específicos.					Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Atuo em escritório de contabilidade, assessoria, consultoria ou auditoria	Contagem	5 10%	2 4%	18 38%	11 23%	12 25%	48 100%
Atuo na área contábil de empresa privada	Contagem	0 0%	9 19%	19 40%	14 30%	5 11%	47 100%
Atuo na área financeira e gestão de riscos	Contagem	2 50%	2 50%	0 0%	0 0%	0 0%	4 100%
Advogado e tributarista	Contagem	1 20%	0 0%	0 0%	3 60%	1 20%	5 100%
Tecnologia	Contagem	0 0%	0 0%	2 100%	0 0%	0 0%	2 100%
Estudante ou acadêmico de contabilidade	Contagem	1 25%	1 25%	0 0%	1 25%	1 25%	4 100%
Outros	Contagem	0 0%	0 0%	1 20%	2 40%	2 40%	5 100%
Total	Contagem	9 8%	14 12%	40 35%	31 27%	21 18%	115 100%

A variável de perfil Custo Benefício foi a variável que apresentou maior associação levando em consideração um p-valor menor que 1%. Obteve-se dez resultados considerados representativos demonstrados nas tabelas 23 a 32 (conforme dados da pesquisa). A questão sobre o custo-benefício não foi respondida por todos os participantes, obteve-se nessa questão 93 respostas.

Em relação ao perfil Custo Benefício x Princípios, tabela 23, com um p-valor de 7,4989⁻⁰⁸ os respondentes que são indiferentes ou que concordam que a norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação, tendem a acreditar que os princípios de relevância, simplicidade e representação fiel, determinados pelo IASB para a Revisão Abrangente da IFRS para PME, fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PME deve estar alinhado com as normas IFRS completas.

Tabela 23
Custo Benefício x Princípios

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.	Acredito que os princípios de relevância, simplicidade e representação fiel, determinados pelo IASB para a Revisão Abrangente da IFRS para PME, fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PMEs deve estar alinhado com as Normas IFRS Completas.	Total
---	---	-------

Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	3	2	2	3	10
		0%	30%	20%	20%	30%	100%
Indiferente	Contagem	0	3	13	19	11	46
		0%	7%	28%	41%	24%	100%
Concordo	Contagem	0	2	8	8	10	28
		0%	7%	29%	29%	36%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	1	1	0	1	5	8
		13%	13%	0%	13%	63%	100%
Total	Contagem	2	9	23	30	29	93
		2%	10%	25%	32%	31%	100%

Em contraponto a tabela 23 no que diz respeito a Custo Benefício x Não ter Alinhamento, tabela 24, com um p-valor de 0,0090, os respondentes tendem a discordar que não deve ter alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME porque a IFRS para PME deve ser desenvolvida e modificada considerando seus requerimentos explícitos e específicos e não deve ser guiada pelo desenvolvimento das IFRS Completas.

Tabela 24

Custo Benefício x Não ter Alinhamento

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Acredito que NÃO deve ter alinhamento entre as IFRS Completas e a IFRS para PME porque a IFRS para PME deve ser desenvolvida e modificada considerando seus requerimentos explícitos e específicos e não deve ser guiada pelo desenvolvimento das IFRS Completas.					Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	0	0	0	0	1	1
		0%	0%	0%	0%	100%	100%
Discordo	Contagem	1	5	3	1	0	10
		10%	50%	30%	10%	0%	100%
Indiferente	Contagem	17	16	8	3	2	46
		37%	35%	17%	7%	4%	100%
Concordo	Contagem	13	9	3	3	0	28
		46%	32%	11%	11%	0%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	4	1	1	1	1	8
		50%	13%	13%	13%	13%	100%
Total	Contagem	35	31	15	8	4	93
		38%	33%	16%	9%	4%	100%

Na tabela 25, Custo Benefício x Adicionar a definição de contratos de garantia financeira da IFRS 9, com um p-valor de 5,4685⁻¹⁵, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem a concordar em adicionar a definição de "contratos de garantia financeira" da IFRS 9 na IFRS para PME.

Tabela 25

Custo Benefício x Adicionar a definição de contratos de garantia financeira da IFRS 9

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Concordo em adicionar a definição de "contratos de garantia financeira" da IFRS 9 na IFRS para PME.					Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	1	5	3	1	10
		0%	10%	50%	30%	10%	100%
Indiferente	Contagem	0	3	13	19	11	46
		0%	7%	28%	41%	24%	100%
Concordo	Contagem	0	4	7	10	7	28
		0%	14%	25%	36%	25%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	0	1	0	2	5	8
		0%	13%	0%	25%	63%	100%
Total	Contagem	1	9	25	34	24	93
		1%	10%	27%	37%	26%	100%

A tabela 26, Custo Benefício x Adicionar os requisito de contratos de garantia financeira da IFRS 9, com um p-valor de 2,3388⁻¹⁵, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem a concordar com o alinhamento dos requisitos dos contratos de garantia financeira da IFRS 9 para a IFRS para PME.

Tabela 26

Custo Benefício x Alinhar os requisitos de contratos de garantia financeira da IFRS 9

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Concordo com o alinhamento dos requisitos dos contratos de garantia financeira da IFRS 9 para a IFRS para PME.					Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	1	5	4	0	10
		0%	10%	50%	40%	0%	100%
Indiferente	Contagem	0	4	13	19	10	46
		0%	9%	28%	41%	22%	100%
Concordo	Contagem	0	4	10	9	5	28

		0%	14%	36%	32%	18%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	0	1	1	1	5	8
		0%	13%	13%	13%	63%	100%
Total	Contagem	1	10	29	33	20	93
		1%	11%	31%	35%	22%	100%

Em relação a Custo Benefício x Alinhamento da definição de controle conjunto (Seção 15 com IFRS 11), tabela 27, com o p-valor de 1,01499⁻¹⁴, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem a concordar com o alinhamento da definição de controle conjunto da Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) com a IFRS 11.

Tabela 27

Custo Benefício x Alinhamento da definição de controle conjunto (Seção 15 com IFRS 11)

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.	Concordo com o alinhamento da definição de controle conjunto da Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) com a IFRS 11.						Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	1	5	2	2	10
		0%	10%	50%	20%	20%	100%
Indiferente	Contagem	0	4	13	19	10	46
		0%	9%	28%	41%	22%	100%
Concordo	Contagem	0	2	7	9	10	28
		0%	7%	25%	32%	36%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	0	1	1	1	5	8
		0%	13%	13%	13%	63%	100%
Total	Contagem	1	8	26	31	27	93
		1%	9%	28%	33%	29%	100%

Na tabela 28, Custo Benefício x Alinhamento da contabilização de aquisição em etapas (Seção 19 com IFRS 3), com um p-valor de 1,1782⁻⁰⁸, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem a Considerar que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para a contabilização de aquisições em etapas alinhados com a IFRS 3.

Tabela 28

Custo Benefício x Alinhamento da contabilização de aquisição em etapas (Seção 19 com IFRS 3)

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.	Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para a contabilização de aquisições em etapas alinhados com a IFRS 3.						Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	

Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	0	3	5	2	10
		0%	0%	30%	50%	20%	100%
Indiferente	Contagem	1	5	7	25	8	46
		2%	11%	15%	54%	17%	100%
Concordo	Contagem	0	0	9	10	9	28
		0%	0%	32%	36%	32%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	0	3	0	1	4	8
		0%	38%	0%	13%	50%	100%
Total	Contagem	2	8	19	41	23	93
		2%	9%	20%	44%	25%	100%

No que refere-se a Custo Benefício x Alinhamento no reconhecimento de benefícios rescisórios (Seção 28 com IAS 19), tabela 29, com o p-valor de 0,0015, os respondentes que são Indiferentes tendem a ser indiferentes ou a concordar e os respondentes que concordam em relação a Custo Benefícios tendem a ser indiferentes em relação ao alinhamento.

Tabela 29

Custo Benefício x Alinhamento no reconhecimento de benefícios rescisórios (Seção 28 com IAS 19)

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação. Escala <i>Likert</i>	Concordo com o alinhamento da Seção 28 (Benefícios a Empregados) com à IAS 19 apenas no que diz respeito aos requisitos de reconhecimento de benefícios rescisórios.					Total	
	1	2	3	4	5		
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	0	4	5	1	10
		0%	0%	40%	50%	10%	100%
Indiferente	Contagem	1	7	18	12	8	46
		2%	15%	39%	26%	17%	100%
Concordo	Contagem	2	4	8	7	7	28
		7%	14%	29%	25%	25%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	0	1	0	2	5	8
		0%	13%	0%	25%	63%	100%
Total	Contagem	4	12	30	26	21	93
		4%	13%	32%	28%	23%	100%

Em relação a Custo Benefício x Alinhamento da definição de valor justo com a IFRS 13, tabela 30, com o p-valor de 5,18648⁻⁰⁵, os respondentes que são indiferentes tendem a ser indiferentes ou a concordar com o alinhamento.

Tabela 30

Custo Benefício x Alinhamento da definição de valor justo com a IFRS 13

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Concordo com o alinhamento da definição de valor justo da IFRS 13 com a IFRS para PME.					Total
		Escala <i>Likert</i>					
		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	1	2	5	2	10
		0%	10%	20%	50%	20%	100%
Indiferente	Contagem	1	4	12	17	12	46
		2%	9%	26%	37%	26%	100%
Concordo	Contagem	0	0	8	13	7	28
		0%	0%	29%	46%	25%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	1	0	0	1	6	8
		13%	0%	0%	13%	75%	100%
Total	Contagem	3	5	22	36	27	93
		3%	5%	24%	39%	29%	100%

A tabela 31, Custo Benefício x Alinhamento das diretrizes de valor justo com a IFRS 13, com um p-valor de 0,0020, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem ser indiferente ou concordar com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.

Tabela 31

Custo Benefício x Alinhamento das diretrizes de valor justo com a IFRS 13

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Concordo com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.					Total
		Escala <i>Likert</i>					
		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	1	0	6	1	2	10
		10%	0%	60%	10%	20%	100%
Indiferente	Contagem	1	4	16	15	10	46
		2%	9%	35%	33%	22%	100%
Concordo	Contagem	0	2	8	11	7	28
		0%	7%	29%	39%	25%	100%

Concordo Totalmente	Contagem	1	0	0	3	4	8
		13%	0%	0%	38%	50%	100%
Total	Contagem	4	6	30	30	23	93
		4%	6%	32%	32%	25%	100%

Na tabela 32, Custo Benefício x Exemplos de Hierarquia de valor justo da IFRS 13, com um p-valor de 0,0073, os respondentes que são Indiferentes e Concordam em relação a Custo Benefício, tendem a Concordar em incluir exemplos que ilustram como aplicar a hierarquia de valor justo estabelecida na IFRS 13.

Tabela 32

Custo Benefício x Exemplos de Hierarquia de valor justo da IFRS 13

A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.		Concordo em incluir exemplos que ilustram como aplicar a hierarquia de valor justo estabelecida na IFRS 13.					Total
Escala <i>Likert</i>		1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	Contagem	1	0	0	0	0	1
		100%	0%	0%	0%	0%	100%
Discordo	Contagem	0	0	4	3	3	10
		0%	0%	40%	30%	30%	100%
Indiferente	Contagem	2	4	11	17	12	46
		4%	9%	24%	37%	26%	100%
Concordo	Contagem	0	0	6	11	11	28
		0%	0%	21%	39%	39%	100%
Concordo Totalmente	Contagem	1	0	1	2	4	8
		13%	0%	13%	25%	50%	100%
Total	Contagem	4	4	22	33	30	93
		4%	4%	24%	35%	32%	100%

Observou-se uma tendência nas opiniões em alinhar totalmente a Norma IFRS para PME com as Normas IFRS Completas. A variável de perfil Custo Benefício foi a variável que apresentou maiores associações de opiniões com relação aos alinhamentos propostos pelo IASB.

A proximidade dos usuários da informação contábil (regulados), que em sua maioria recebem a norma pronta e somente colocam-na em prática, permitiu observar alguns comportamentos relacionados ao interesse de cada grupo antes não observado, a exemplo que muitos usuários, participantes da reunião, não tinham conhecimento que a IFRS 16 não fazia parte da norma IFRS para PME, e aplicavam-na erroneamente.

O IASB e o CPC como órgãos normativos, emissores de normas e o CFC como órgão regulador contábil, devem atentar-se à opinião pública e ao perfil do público-alvo que participou da pesquisa, aplicada através deste trabalho, uma vez que, os resultados ficaram evidentes que a simplificação da linguagem é um fato importante na decisão de se adotar ou não a norma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do presente trabalho foi de intervir no processo de revisão da IFRS para PME para captar a opinião do interesse público brasileiro em geral e utilizar como base na construção de uma carta-comentário para envio ao IASB e, analisar a opinião dos participantes de acordo com seus perfis pessoais e de atuação profissional.

Para atingir tal objetivo, foi utilizado o modelo de pesquisa-ação de Tripp (2005), cujas etapas foram: planejamento, ação, monitoramento e avaliação. Na etapa de planejamento foi desenvolvido um questionário com base na solicitação de informações, que possibilitasse a captação de opiniões, considerando as limitações dos respondentes quanto ao idioma e a complexidade da norma. Na etapa de ação foram desenvolvidas reuniões e palestras ao público-alvo para esclarecer aos diferentes grupos de interesse sobre as informações solicitados pelo IASB e incentivar a participação. O alcance direto dos participantes foi de 12.363 pessoas com um potencial de alcance de 519.080 (número de contadores registrados no CFC em 31/12/20). O conteúdo das reuniões foi gravado e permaneceu disponível nos canais do YouTube do CRC-SP e do SINDICONT até a data final da coleta de respostas ao questionário.

Na busca do conhecimento do público em geral, em linha com a missão do IASB e com a Teoria do Interesse Público, essa pesquisa permitiu que o IASB (órgão regulador) recebesse 115 opiniões brasileiras dos regulados, compiladas em uma Carta-Comentário, que possibilitou a aproximação e/ou a relação do regulador e regulado.

Com base nos dados da pesquisa observou-se que os grupos de interesse expressaram apoio ao alinhamento do padrão IFRS para PME com os padrões das IFRS Completas, assim como esperam que o IASB considere preservar o conceito do custo ou esforços excessivos nos princípios de alinhamento e decida ‘se’ e ‘como’ alinhar o padrão IFRS para PME com os padrões IFRS Completas, sem afetar a representação fiel de informações nas demonstrações financeiras, aplicando as IFRS padrão para PME.

Com relação à opinião dos respondentes em relação aos seus perfis, foram encontradas evidências de que os conhecedores das IFRS são mais favoráveis que os demais quanto ao alinhamento na IFRS para PME com relação às alterações ocorridas em instrumentos financeiros pela IFRS 9, à definição do valor justo e hierarquia de valor pela IFRS 13.

Também foram encontradas evidências de que os profissionais que atuam na área contábil têm maior concordância que os demais profissionais consultados quanto ao alinhamento da IFRS para PME com relação a: (i) mensuração de entidades de investimento pelo valor justo, preconizado pela IAS 28; (ii) inclusão de requisitos nas combinações de negócios, conforme a IFRS3, de custos de aquisição e contraprestações contingentes; (iii) inclusão de requisitos específicos sobre questões ainda não abordadas pela norma.

Ademais, os respondentes que são indiferentes ou que concordam que a IFRS para PME traz benefícios que superam os custos, tem maior concordância com: (i) os princípios de relevância, simplicidade e representação fiel, determinados pelo IASB para a revisão abrangente da IFRS para PME fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PME deve estar alinhado com as normas IFRS completas; (ii) alinhamento da norma; (iii) adição da definição e dos requisitos de contratos de garantia financeira da IFRS 9; (iv) definição de controle conjunto da IFRS 11; (v) contabilização de aquisição de negócios em etapas da IFRS 3; (vi) reconhecimento de benefícios rescisórios; (vii) definição e diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS 13, bem como da inclusão de exemplos de aplicação da hierarquia de valor justo.

Ressalta-se que os respondentes que acreditam que a IFRS para PME não traz benefícios que superam os custos também acreditam que não deveria haver alinhamento com as IFRS completas, principalmente de temas mais complexos como IFRS 9, IFRS 3 e IFRS 13. O que tem todo sentido, pois acreditam que a norma para PME deveria ser independente das IFRS completas, o que poderia torná-la mais adequada para o público interessado.

Como contribuição prática o trabalho possibilitou o envio de uma Carta-Comentário ao IASB, elevando a participação do Brasil de apenas uma contribuição na primeira revisão da norma para duas Cartas-Comentários na segunda revisão da Norma.

Para dar continuidade a pesquisa, sugere-se que as Cartas-Comentários recebidas pelo IASB sejam avaliadas e comparadas com as respostas das Cartas-Comentários desse estudo. Assim como os dados obtidos podem servir de base para futuros trabalhos.

Por fim, o presente trabalho promoveu algumas reflexões e questões acerca do conhecimento e aplicabilidade da Norma. Primeiramente, os órgãos reguladores devem atentar-se à opinião pública e a acessibilidade à informação, uma vez que, nos resultados ficou evidente que a simplificação da linguagem é um fato importante na decisão de se adotar ou não a Norma.

Observou-se também que embora os respondentes demonstrem uma tendência ao alinhamento, antes de concluir a viabilidade do alinhamento da Norma, os usuários das informações precisam entender previamente conceitos basilares de contabilidade.

REFERÊNCIAS

- Aglietta, M. (1974). *Accumulation et régulation du capitalisme en longue période: Exemple des Etats-Unis (1870-1970)* (Thèse d'Etat). Université de Paris, Paris, France.
- Antunes, M. T. P., Pelucio Grecco, M. C., Formigoni, H., & Mendonça Neto, O. R. A. (2012, Janeiro). Adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, 10(20), 5-19.
- Araújo, F. T. L. de. (2018). Percepção dos Profissionais da Contabilidade em relação ao CPC 47: Receita de Contrato com Clientes (Trabalho de Conclusão de Curso). Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Brasil.
- Baldwin, R., & Cave, M. (1999). *Understanding regulation: Theory, strategy and practice*. New York. N.Y.: OUP Oxford.
- Banco de Desarrollo da América Latina (CAF). (2016). *América Latina em busca de pequenas e médias empresas mais competitivas*. Recuperado de <https://www.caf.com/pt/presente/noticias/2016/06/america-latina-em-busca-de-pequenas-e-medias-empresas-mais-competitivas>.
- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). (2015, Fevereiro). *Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas*. Recuperado de <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/4261/1/Cartilha%20MPME%202015.pdf>
- Barreto, E., & Almeida, D. (2012). *Contabilidade a Valor Justo IFRS 13*. São Paulo: Saint Paul.
- Beaver, W. H. (1981). *Financial reporting: An accounting revolution*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Botinha, R. A., Leme, S. (2016). IFRS para pequenas e médias empresas: Percepção sobre a adoção das normas internacionais no Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT)*, Feira de Santana-BA, 8(1), 71-90.
- Carmo, C. H. S. (2014). *Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Cardoso, R. L., Saraiva, E., Tenório, F. G., & Silva, A. M. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, 43(4), 773-799.
- Carvalho, L. N., Leme, S. & Costa, F. M. C. (2006). *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas.
- Carvalho, V. G., Lima, H. L. M., & Monteiro, R. A. (2018). Adoção do CPC PME: Contabilidade para pequenas e médias empresas em escritórios de contabilidade de Currais Novos/RN. *Revista de Informação Contábil*, 12(2), 1-15.
- Cavalheiro, R., Hupples, Cristiane M., & Kremer, A. M. (2017). Aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas na perspectiva dos prestadores de serviços contábeis 2018. *Revista Contabilidade e Controladoria – RC&C*, Curitiba, 9(2), 59-77.

- Cremonini, L. J., & Oliveira, O. M. de. (2019). Globalização e direito internacional privado: a internalização do direito e das normas contábeis, a lei n. 11.638/07 e a harmonização e convergência de padrões contábeis. *Brazilian Journal of Development*, 5(7).
- Deloitte Touche Tohmatsu Brasil. (2014). *IFRS para PME ao seu alcance 2013/2014*. São Paulo: Deloitte.
- Eierle, B., & Haller, A. (2009). Does size influence the suitability of the IFRS for small and medium-sized entities?—Empirical evidence from Germany. *Accounting in Europe*, 6(2), 195-230.
- Faria, C. T. de A., & Silva, D. M. da. (2014). A adoção do CPC PME: Contabilidade para pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, BA, Brasil, 8(3), 75-91.
- Figueiredo, L. M., Martins, A. L., & Rodrigues, J. M. (2016). Normas internacionais de contabilidade para empresas de pequeno porte do Distrito Federal: identificação dos principais obstáculos quanto à adoção do CPC PME. *Revista Organizações em Contexto (ROC) - Universidade Metodista de São Paulo – UMESP*, 225-251.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Gall, M. D., Gall, J. P., & Borg, W. R. (2007). *Educational research: An Introduction*. (8th ed.). New York, NY: Pearson Education.
- González, A., & Nagai, C. (2013). A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos. Enfoque: *Reflexão Contábil*, 32(1), 3-13.
- Iudícibus, S. de., Ribeiro, J. F., Lopes, J. E. de G., & Pederneiras, M. M. M. (2011). Uma reflexão sobre a Contabilidade: Caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 8(4), 274-285.
- Iudícibus, S. de., & Lopes, A. B. (2014). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. J. (2010). *Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting*. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 246- 286.
- Lipietz, Alain. *Miragens e Milagres: problemas da industrialização no terceiro mundo*. São Paulo: Nobel, 1988.
- Mahmood, Z., Khan, A. B., Rehman, A. ur, & Atta, S. Preliminary Insights on the Adoption of International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium Enterprises (SMES) in Pakistan. (2018). *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 4(1).
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2018). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.

- Matos, E. B. S.; Gonçalves, R. S.; Niyama, J. K., & Marques, M. M. (2013). Convergência internacional: análise da relação entre o processo normativo e a composição dos membros do IASB. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 6(1), 66-91.
- Medina, R. S. F. (2015). *Determinantes para Empresas Multinacionais de Médio Porte a Adoção das IFRS Full ou da IFRS SME e a Definição de suas Políticas Contábeis* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Mohamed, W., Yasseen, Y., & Omarjee, F. O. (2019). The perceptions of South African accounting practitioners on the post-implementation of IFRS for SMEs in an institutionalised environment. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 12(1).
- Moutinho, K., & Roazzi, A. (2010). As Teorias da Ação Racional e da Ação Planejada: Relações entre Intenções e Comportamentos. *Avaliação Psicológica*, 9(2), 279-287.
- Ordelleide, D. (2004). The politics of accounting: a framework. In C. Leuz, D. Pfaff, & A. Hopwood. *The economics and politics of accounting*. Oxford, N.Y.: Oxford University, 269-284.
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L., Mendonça, O. R. N., & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa Intervencionista: Um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), 244-265.
- Pelucio Grecco, M. C. (2013). The Effect of Brazilian convergence to IFRS on earnings management by listed Brazilian nonfinancial companies. *Brazilian Business Review*, 10(4), 110-132.
- Resolução CFC Nº. 1.255 de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). (2017). *Entenda o motivo do sucesso e do fracasso das empresas*. Recuperado de https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/bis/entenda-o-motivo-do-sucesso-e-do-fracasso-das_empresas.b1d31ebfe6f5f510VgnVCM1000004c00210aRCRD
- Silva, A. C. R., & Marion, J. C. (2013). *Manual de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*. São Paulo: Atlas.
- Skulmoski, G. J., Hartman, F. T., & Krahn, J. (2007). The Delphi method for graduate research. *Journal of Information Technology Education*, 6, 1-21.
- Tisescu, A. D. S., (2014). *Aglietta e a teoria da regulação: direito e capitalismo* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Tripathi, R. (2018). Adoption and implementation of IFRS: An Imperative need for SMS in India. *Voice of Research* 7(3).
- Tripp, D. (2005). Pesquisa-ação: Uma Introdução Metodológica. *Educação e Pesquisa*, São Paulo, 31(3), 443-466

APÊNDICES

Apêndice A – Questionário Revisão Abrangente da IFRS PME para o padrão IFRS Completas

Convidamos você para participar dessa pesquisa que está sendo realizada pelo Núcleo de Pesquisas em Controladoria da FIPECAFI, com coordenação da Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio-Grecco com o apoio da ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade, do CRC-SP – Conselho Regional do Estado de São Paulo e do SINDCONT – Sindicato dos Contabilistas do Estado de São Paulo, com o objetivo de analisar as alterações das IFRS full que deveriam ser implementadas na IFRS para PME sem causar custos e esforços excessivos aos usuários, com base na Solicitação de Informações emitidas pelo IASB.

A pesquisa será utilizada exclusivamente para fins acadêmicos e para compilação de opiniões dos participantes para envio ao Glenif e ao IASB, sendo sua participação voluntária. Você poderá abandonar a pesquisa a qualquer momento sem qualquer tipo de prejuízo.

O resultado da pesquisa poderá colaborar para a melhoria das práticas contábeis no Brasil uma vez que servirá de base para emissão de opiniões junto ao Glenif e ao IASB.

O questionário é anônimo e pode ser respondido em aproximadamente 10 minutos. O registro salvo de suas respostas não conterà nenhuma informação de identificação a seu respeito. A não ser que você queira identificar um endereço de e-mail, com única finalidade de receber os resultados da pesquisa. Essa identificação voluntária não será divulgada.

Para esclarecimentos de dúvidas ou maiores informações, entre em contato pelo e-mail: karen.franzin@fipecafi.edu.br

*Obrigatório

1. Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

- Estou ciente da finalidade dessa pesquisa e declaro que aceito participar dela por minha livre e espontânea vontade.
- Não quero participar da pesquisa.

Perfil Pessoal**2. Gênero**

- Masculino
- Feminino
- Outro
- Não deseja declarar

3. Idade

4. País

- Brasil
- Outro: _____

5. Estado**Perfil Profissional****6. Grau de Instrução**

Marcar apenas uma opção.

- Segundo Grau Completo/Técnico Superior
- Incompleto
- Superior Completo
- Pós-Graduação

7. Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação das IFRS completas.

Marcar apenas uma opção.

- Conheço e aplico.
- Conheço mas não aplico.
- Não Conheço.

8. Identifique a alternativa que melhor qualifica seu conhecimento e aplicação da IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção.

- Conheço e aplico.
- Conheço mas não aplico.
- Não Conheço.

9. O que melhor classifica sua atuação profissional:

Marcar apenas uma opção.

- Atuo na área contábil de empresa privada
- Atuo em escritório de contabilidade
- Estudante ou acadêmico de contabilidade
- Pular para a pergunta 20
- Outros.

Serviços de Contabilidade

10. Indique o Setor da empresa em que trabalha, se escritório de contabilidade, indique o setor de atuação de seus clientes (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Indústria
- Comércio
- Serviço Financeiro
- Agronegócio
- Educação
- Inovação e Tecnologia
- Outro: _____

11. Identifique quais normas contábeis aplica: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- ITG1000 (Escrituração Simplificada).
- NBC TG 1000 (equivalente ao CPC PME ou IFRS for PME).
- NBC TG (equivalentes ao CPC completos ou IFRS full).
- Contabilidade para fins tributários.
- Contabilidade conforme normas da matriz estrangeira.

12. Identifique sua percepção sobre a complexidade da IFRS para PME: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Exige recursos de TI que não tenho disponível.
- A linguagem da norma é de difícil entendimento.
- A norma trata de muitas transações que não são aplicáveis a minha realidade. Não tenho conhecimento contábil suficiente para entender a norma.
- Para mim a norma é clara e fácil de ser aplicada.

13. A norma IFRS para PME traz benefícios que superam os custos de sua aplicação.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

14. Nos julgamentos necessários para elaboração de demonstrações contábeis conforme a IFRS para PME levo em consideração: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Possíveis riscos tributários que acabam influenciando o tratamento contábil.
- As exigências da matriz.
- As exigências dos auditores.
- As exigências dos gestores.
- Outro: _____

15. Você elabora demonstrações contábeis que são publicadas?

Marque todas que se aplicam.

- Sim, por obrigatoriedade.
- Sim, voluntariamente.
- Não.

16. Você elabora demonstrações contábeis que são auditadas?

Marque todas que se aplicam.

- Sim, por obrigatoriedade legal.
- Sim, somente por obrigatoriedade interna (matriz ou investidores).
- Sim, voluntariamente.
- Não.

17. Qual informação contábil que você elabora é exigida pelo público externo (bancos, investidores, fornecedores e clientes)? (mais de uma opção possível)

Marque todas que se aplicam.

- Demonstrações contábeis em conformidade com a IFRS para PME (CPC para PME ou NB TG 1000).
- Demonstrações contábeis da ECD/ECF.
- Informações contábeis não formatadas (questionários).
- Não existe a exigência por demonstrações financeiras.

18. Você gera informação para uma matriz que aplica as IFRS completas?

Marcar apenas uma opção.

- Sim, por isso tenho que aplicar também IFRS completas
- Sim, mas aplico IFRS para PME e envio para a matriz fazer os ajustes que forem
- Sim, mas aplico IFRS para PME e envio informações ajustadas para IFRS completas para a consolidação.
- Não
- Pular para a pergunta 20

País da Matriz

19. Qual o país de origem da matriz?

Marcar apenas uma opção.

- Brasil
- Outro: _____

Parte A —
Perguntas sobre
Questões Gerais e
Estratégicas.

A Parte A estabelece a abordagem da segunda revisão abrangente cujo foco é abordar o alinhamento com as IFRS completas como o ponto de partida para o desenvolvimento desta Solicitação de Informações, aplicando o julgamento para determinar se e como esse alinhamento deve ocorrer.

20. Acredito que os princípios de relevância, simplicidade e representação fidedigna, determinados pelo IASB para a Revisão Abrangente da IFRS para PME, fornecem uma estrutura para ajudar a determinar se e como o Padrão IFRS para PME's deve estar alinhado com as Normas IFRS completas.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

21. Acredito que um alinhamento entre as IFRS completas e a IFRS para PME é consistente com as expectativas dos representados em ambos conjuntos de normas pois refletem os mesmos princípios.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

22. Acredito que um alinhamento entre as IFRS completas e a IFRS para PME é necessário para que uma PME busque consistência com seus pares de grande porte.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

23. Acredito que um alinhamento entre as IFRS completas e a IFRS para PME é condutivo para que uma PME migre para as IFRS completas em momento oportuno.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

24. Acredito que NÃO deve ter alinhamento entre as IFRS completas e a IFRS para PME porque a IFRS para PME deve ser desenvolvida e modificada considerando seus requerimentos explícitos e específicos e não deve ser guiada pelo desenvolvimento das IFRS completas.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

25. Qual o grau de alinhamento da Norma IFRS para PMEs com as Normas IFRS completas que você considera mais útil?

Marcar apenas uma opção.

- Alinhamento dos princípios.
- Alinhamento de princípios e definições importantes.
- Alinhamento de princípios, definições importantes e redação específica das normas

26. Quando considerar o alinhamento? Qual dessas possíveis datas você prefere, se preferir?

Marcar apenas uma opção.

- Das IFRS completas emitidas até a data de publicação da Solicitação de Informações.
- Das IFRS que estavam vigentes antes da data de publicação da Solicitação de Informações.
- Das IFRS que estavam em vigor e cuja revisão pós-implantação foi concluída antes da data de publicação da Solicitação de Informações.
- Das IFRS emitidas ou em vigor em qualquer outra data.
- Não tenho preferência ou opinião à respeito.

27. Dê sua opinião sobre o alinhamento da IFRS para PME com as IFRS completas.

Parte B —
Perguntas sobre o
alinhamento de
seções específicas
da IFRS para
PME com as IFRS
completas.

A Parte B contém perguntas sobre seções da Norma IFRS para PMEs que estão sendo consideradas pelo IASB para alinhamento no âmbito da revisão de 2020, com relação às alterações que foram efetuadas nas IFRS completas e interpretações.

28. Concordo com o alinhamento da Seção 2 da IFRS para PME com a Nova Estrutura Conceitual Básica para as IFRS completas que passou a vigorar em 2020.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

29. Julgo necessário realizar modificações apropriadas nas demais seções da Norma IFRS para PME, em função do alinhamento da Seção 2 com a Estrutura Conceitual, por exemplo, alteração no conceito de ativo.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

30. Concordo com a preservação do conceito de "esforço ou custo desproporcional" na aplicação da IFRS para PME, que implica na não aplicação de determinados tópicos,

caso gere um esforço excessivo, por exemplo, na mensuração de valor justo de determinados ativos.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

31. Concordo com o alinhamento da definição de controle na Seção 9 com a IFRS 10 (Demonstrações Consolidadas).

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

32. Concordo que deve ser mantida a simplificação de haver controle quando o controlador tiver, direta ou indiretamente (através de subsidiárias) mais da metade dos direitos de voto.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

33. Concordo com a exigência de que as entidades de investimento mensurem os investimentos em subsidiárias pelo valor justo com reconhecimento dos efeitos no resultado do período.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

34. Concordo que seria útil complementar a lista de Exemplos na Seção 11 (Instrumentos Financeiros Básicos) com um princípio para a classificação de ativos financeiros com base em suas características contratuais de fluxo de caixa.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

35. Concordo com o alinhamento da Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) IFRS para PME, com a abordagem simplificada da perda estimada com crédito de liquidação duvidosa, da IFRS 9.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

36. Considero que a Seção 12 (Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros) precisa incluir requisitos sobre contabilidade de Hedge conforme a IFRS 9.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

37. Conheço entidades que optam por aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IAS 39 com a divulgação conforme as Seções 11 e 12 da IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

38. Concordo com a opção de aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da IFRS 9 (em substituição à opção atual da IAS 39) mantendo os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

39. Concordo em adicionar a definição de "contratos de garantia financeira" da IFRS 9 na IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

40. Concordo com o alinhamento dos requisitos dos contratos de garantia financeira da IFRS 9 para a IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

41. Concordo com o alinhamento da definição de controle conjunto da Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) com a IFRS 11.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

42. Concordo com a alteração das categorias existentes na Seção 15 (Investimento em empreendimento controlado em conjunto) de operações, ativos ou entidades para alinhamento com a IFRS 11 trazendo duas categorias: operações ou negócios controlados em conjunto.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

43. Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para a contabilização de aquisições em etapas alinhados com a IFRS 3.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

44. Considero que a Seção 19 (Combinação de Negócios) precisa incluir requisitos para o tratamento contábil de custos de aquisição e de contraprestações contingentes alinhados com a IFRS 3 desde que não implique em custo ou esforço excessivo.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

45. Concordo com o alinhamento da IFRS para PME com a definição de negócio da IFRS 3.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

46. Concordo com o alinhamento da Seção 20 (Operações de Arrendamento Mercantil) com a IFRS 16 com simplificações de linguagem e requerimentos de reconhecimento e mensuração.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

47. Qual das três alternativas você prefere que seja modificada na Seção 23 (Receitas) para alinhamento com a IFRS 15?

Marcar apenas uma opção.

- Modificar a Seção 23 apenas para eliminar diferenças claras no resultado da aplicação da Seção 23 ou IFRS 15 sem reconstruir totalmente a Seção 23.
- Reescrever totalmente a Seção 23 para refletir os princípios e a linguagem usados no IFRS 15.
- Não fazer modificações na Seção 23 como parte desta revisão abrangente.

48. Caso haja alinhamento entre a Seção 23 (Receitas) com a IFRS 15, como você acredita que deveria ser a transição com relação aos contratos que a empresa tem com seus clientes que estão em andamento?

Marcar apenas uma opção.

- Permitir que seja aplicado o tratamento contábil atual para todos os contratos que estão em andamento até seu encerramento.
- Permitir que seja aplicado o tratamento contábil atual para os contratos que estão em andamento com um limite estabelecido, por exemplo, somente dentro do primeiro ano de vigência da norma.
- Alterar o tratamento contábil na transição de todos os contratos em andamento.
- Nenhuma das hipóteses acima

49. Concordo com o alinhamento da Seção 28 (Benefícios a Empregados) com à IAS 19 apenas no que diz respeito aos requisitos de reconhecimento de benefícios rescisórios.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

50. Concordo com o alinhamento da definição de valor justo da IFRS 13 com a IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

51. Concordo com o alinhamento das diretrizes de mensuração de valor justo da IFRS para PME com a IFRS 13, incorporando os princípios da hierarquia de valor justo estabelecido na IFRS 13.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

52. Concordo em incluir exemplos que ilustram como aplicar a hierarquia de valor justo estabelecida na IFRS 13.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

53. Concordo em mover as diretrizes e os requisitos de informações a serem divulgados sobre valor justo para a Seção 2 (Estrutura Conceitual Básica).

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

54. Segue lista de alterações nas IFRS completas que o IASB está considerando alinhar com a IFRS para PME. Selecione as alterações que você CONCORDA em que haja alinhamento: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Seção 3 Apresentação das Demonstrações Financeiras - (IAS 1 e IAS 8) Esclarece a definição de 'materialidade' e como deve ser aplicado.
- Seção 7 Demonstração dos Fluxos de Caixa - (IAS 7) Requer a divulgação sobre mudanças no passivo decorrentes de atividades de financiamento, incluindo alterações decorrentes de fluxos de caixa.
- Seção 16 Propriedades para Investimentos - (IAS 40) Esclarece que uma "entidade deve transferir um imóvel para, ou a partir de, propriedade de investimento quando, e somente quando, há evidência de uma mudança de uso". Uma mudança no uso ocorre se a propriedade atender, ou deixar de atender, a definição de 'propriedade de

investimento'.

- Seção 17 Imobilizado - (IAS 16) Esclarece que o uso de métodos baseados em receita para calcular a depreciação de um ativo não é apropriado, pois a receita gerada por uma atividade que inclui o uso de um ativo geralmente reflete outros fatores do que o consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo.
- Seção 18 Ativos Intangíveis exceto ágio - (IAS 38) Esclarece que a receita é geralmente considerada uma base inadequada para medir o consumo dos benefícios econômicos incorporados em um ativo intangível. Essa presunção, no entanto, pode ser refutada em certas circunstâncias limitadas.
- Seção 26 Pagamento baseado em ações - (IFRS 2) Altera as definições de "condição de aquisição" e "condição de mercado" e acrescentar definições para "condição de desempenho" e "condição de serviço" (que antes faziam parte da definição de "condição de aquisição").
- Seção 34 Atividades Especializadas - (IAS 16 e IAS 41) Exige que as plantas portadoras, como videiras, seringueiras e palmeiras, sejam contabilizadas da mesma forma que a propriedade, planta e equipamento da IAS 16, por sua operação ser semelhante à das operações de fabricação.
- Em nenhuma das hipóteses acima.

55. Segue lista de alterações das IFRS completas que o IASB está considerando em NÃO alinhar com a IFRS para PME. Selecione a alteração que julga necessário que haja alinhamento: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Seção 3 Apresentação das Demonstrações Financeiras - (IAS 1) que esclarece os requisitos da IAS 1 relativos à materialidade, ordem das notas, subtotais, políticas contábeis e desagregação, mantendo a simplificação atual.
- Seção 27 Redução de valor recuperável de Ativos - (IAS 36) que esclarece o escopo das divulgações exigidas pela IAS 36 sobre o valor recuperável de ativos se o valor recuperável dos ativos baseado em preço de venda menos custo de vender, mantendo a simplificação atual.
- Nenhuma seção equivalente - (IFRS 4) que traz exceção para uma entidade que implementa a IFRS 9 (Instrumentos financeiros) antes de implementar contratos de seguro IFRS 17, por não ser aplicável às PME.
- Seção 9 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas - (IFRS 10,11 e 12) que traz exceção de transição nas Demonstrações Financeiras Consolidadas (IFRS 10), nos Empreendimentos Controlados em Conjunto (IFRS 11) e na Divulgação de Interesses em Outras Entidades (IFRS 12), limitando a exigência de fornecer informações comparativas ajustadas apenas ao período comparativo anterior, porque não se aplicam às PME.
- Seção 9 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas - (IFRS 12) Esclarece o escopo do IFRS 12, especificando que os requisitos de divulgação de ativos mantidos para venda, que não é tratado pela IFRS para PME.
- Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outras Questões de Instrumentos Financeiros - (IFRS 7) Adiciona orientações para a entidade avaliar um contrato de serviço para decidir se a entidade tem envolvimento contínuo em decorrência do contrato

de serviço para efeitos dos requisitos de divulgação. Esclarece a aplicabilidade das alterações aos Instrumentos Financeiros e assegura a compensação de divulgações nas demonstrações financeiras intermediárias. Sendo que, a IFRS para PME não trata de contratos de serviços e não aborda a informação financeira intermediária.

- Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros - (IAS 39) Permite que a contabilidade de hedge continue em uma situação em que um derivativo, que foi designado como um instrumento de hedge, é renovado para efetuar a compensação com uma contraparte central como um resultado de leis ou regulação, se condições específicas forem atendidas. Nesse contexto, uma renovação indica que as partes de um contrato concordam em substituir sua contraparte original por uma nova. A IFRS para PME não trata do assunto.
- Seção 14 Investimentos em Coligadas - (IFRS 10 e IAS 28) Aborda uma inconsistência entre os requisitos da IFRS 10 e na IAS 28 relativos à venda ou transferência de ativos entre um investidor e sua coligada, porque essa modificação está fora do alcance da revisão completa da IFRS para PME, pois sua vigência ainda é indefinida nas IFRS completas.
- Seção 15 Investimentos em Joint Ventures - (IFRS 10,11 e 12) que traz uma exceção de transição adicional nas IFRS 10, 11 e 12, porque se relaciona exclusivamente com as IFRS completas.
- Seção 18 Ativos Intangíveis exceto Ágio - (IAS 38) Esclarece que quando um ativo intangível é reavaliado, é necessário ajustar o valor bruto de forma consistente com a reavaliação do valor ajustado, sendo que a reavaliação não é permitida para PME.
- Seção 23 Receita - (IFRS 15) Adia a data de vigência de 1º de janeiro de 2017 para 1º de janeiro de 2018, porque não é aplicável.
Seção 28 Benefícios a empregados - (IAS 19) que simplifica a contabilização das contribuições que independe do número de anos de serviço do empregado, por exemplo, as contribuições do empregado que são calculadas de acordo com um percentual fixo de salário, porque a IFRS para PME não aborda cálculos atuariais.
- Seção 28 Benefícios a empregados - (IAS 19) Prevê que, se ocorrer alteração, redução ou liquidação de um plano, é obrigatório que o custo atual do serviço e os juros líquidos para o período após a remensuração sejam determinados utilizando as premissas utilizadas para a remensuração. Manter o tratamento atual da IFRS para PME.
- Seção 29 Imposto de Renda - (IAS 12) Esclarece que os requisitos do antigo parágrafo 52B do IAS 12 Imposto de Renda aplicam-se a todas as consequências do imposto de renda dos dividendos, porque a IFRS para PME não trata do tema.
- Seção 35 Transição da IFRS para PME - (IFRS 1) Define 'IFRS's vigentes', não é aplicável à IFRS para PME.
- Seção 35 Transição da IFRS para PME - (IFRS 1) Excluiu as isenções de curto prazo da IFRS 1, por cumprir o propósito pretendido, não é aplicável à IFRS para PME.
- Em nenhuma das hipóteses acima.

56. Concordo em alinhar a IFRS para PME com as alterações às IFRS completas e interpretações IFRIC listadas abaixo: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- Seção 16 Propriedade para Investimento - (IAS 40) Esclarece que se determinar uma transação específica, atende à definição de 'combinação de negócios', conforme definido no IFRS 3 (Combinação de Negócios) e de propriedade para investimentos conforme definida na IAS 40 (Propriedade para Investimento), requer a aplicação separada de ambas as Normas IFRS independentemente uma da outra.
- Seção 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - (IFRIC 21) Esclarece que o evento que gera a obrigação de pagamento de um tributo é a atividade descrita na legislação pertinente que desencadeia o pagamento do tributo.
- Seção 30 Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis - (IFRIC 22) Aborda a taxa e câmbio a ser usada em transações que levem em consideração a antecipação do pagamento ou do recebimento em moeda estrangeira.
- Em nenhuma das hipóteses acima.

57. Concordo em alinhar a IFRS para PME com as alterações às IFRS completas e interpretações IFRIC 23 (incertezas sobre o tratamento de imposto de renda) e IAS 12 (Reconhecimento de ativos fiscais diferidos para perdas não realizadas) listadas abaixo: (mais de uma opção possível).

Marque todas que se aplicam.

- O IFRIC 23 soma-se aos requisitos do IAS 12 Imposto de Renda, especificando como refletir os efeitos da incerteza na contabilidade do imposto de renda.
- Perdas não realizadas em instrumentos de dívida medidos a um valor justo e medidos a custo para fins fiscais dão origem a uma diferença temporária dedutível, independentemente de o instrumento de dívida, o titular espera recuperar o valor do instrumento de dívida por venda ou por uso.
- A quantidade de um ativo não limita a estimativa de prováveis lucros tributáveis futuros.
- Estimativas para lucros tributáveis futuros excluem deduções fiscais resultantes da reversão de diferenças temporárias dedutíveis.
- Uma entidade é obrigada a avaliar um ativo fiscal diferido em combinação com outros ativos fiscais diferidos. Quando a legislação tributária restringe a utilização de perdas fiscais, uma entidade seria obrigada a avaliar um ativo fiscal diferido em combinação com outros ativos fiscais diferidos do mesmo tipo.
- Em nenhuma das hipóteses acima.

Parte C — Perguntas sobre novos tópicos e outros assuntos não abordados pela IFRS para PME.

A parte C solicita opiniões sobre questões que não são abordadas no Padrão IFRS para PME e sobre se, em relação a essas questões, a Norma poderia estar alinhada com as Normas IFRS completas.

58. Concordo com o NÃO alinhamento do Padrão IFRS para PME com o IFRS 14, ou seja, não incluir requisitos para saldos de contas de diferimento de atividades reguladas dentro da Norma IFRS para PME.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

59. Em minha jurisdição criptomoedas e questões criptoativas são comuns (ou seja, participações materiais ou relativamente importantes entre entidades elegíveis para aplicar o Padrão IFRS para PME).

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

60. Tenho conhecimento das entidades que aplicam as simplificações permitidas pelo parágrafo 28.19 da IFRS para PME que trata da mensuração de plano de benefícios pós emprego aos empregados (como aumentos salariais futuros, contratações futuras e possíveis mortalidades) e estou ciente das dificuldades que surgem na aplicação de simplificações.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

61. Existem questões que não são abordadas pela Norma IFRS para PME's que acredito que devem estar sujeitas a requisitos específicos.

Marcar apenas uma opção. (Escala Likert 1 a 5)

62. Por favor, descreva quaisquer questões relacionadas que você gostaria que fossem consideradas em relação à revisão da Norma IFRS para as PME.

Apêndice B – Comment Letter

International Accounting Standards Board

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London

Reference: Request for Information – Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard

Dear Board Members,

The “Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade” – ANEFAC appreciate the opportunity to respond to the Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard.

We are a body engaged in the improvement and professional development of our associates and executives, in the areas of finance, administration and accounting, through the sharing of experiences encourage research and continuing education and contribute to building relationships.

Our responses were based on a survey and in the opinion of the working group, based on the meetings held at the entities that supported the research, carried out by the ANEFAC Research Center, with the support of FIPECAFI - Foundation for Accounting, Actuarial and Financial Research, CRC-SP - Regional Council of the State of São Paulo and SINDCONT - Union of Accountants of the State of Sao Paulo.

We adapted the Request for information to the Portuguese language and held meetings to explain and encourage responses. We obtained 116 answers and the profile of the respondents are mostly (more than 60%), post-graduated in accounting and declared that they know or apply the IFRS for SMEs.

Please contact Marta Pelucio marta.pelucio@fipecafi.org or Karen Franzin karen.franzin@fipecafi.edu.br, if you wish to discuss any of the issues raised in this letter.

Yours sincerely,

Associação Nacional de Executivos (ANEFAC)

Working group:

Marta Cristina Pelucio Grecco
Karen Franzin Rodrigues
Cecília Moraes Santostaso Geron
Fabiana Lopes da Silva

Part A—Strategic and general questions

Question G1A:

In your view, should the IFRS for SMEs Standard be aligned with full IFRS Standards? Please explain why you are suggesting the IFRS for SMEs Standard should or should not be aligned with full IFRS Standards.

ANEFAC's response:

Most respondents believe that alignment is conducive for an SME to migrate from the IFRS for SME to the IFRS Standard, in addition to being consistent with the expectations of those represented in both sets of standards, as they reflect the same principles. Respondents also believe that alignment is necessary for an SME to seek consistency with its large peers. The working group agrees with respondents on the alignment between IFRS for SME and IFRS Standards for the reasons explained.

Question G1B:

What extent of alignment of the IFRS for SMEs Standard with full IFRS Standards do you consider most useful, and why?

- (a) alignment of principles.
 - (b) alignment of both principles and important definitions; or
 - (c) alignment of principles, important definitions, and the precise wording of requirements?
- Please explain the reasoning that supports your choice of (a), (b) or (c).

ANEFAC's response:

Most respondents believe that aligning principles and definitions is more useful (Letter b). However, with regard to respondents who have experience of applying the IFRS for SME standard, there is a tendency to respond to the letter (c) alignment of principles, important definitions and specific wording, which can be justified by the fact of those who work with IFRS for SME and IFRS Standards simultaneously, the specific wording alignment is quite favorable. Research participants who have experience in applying IFRS for SME, in general, work in accounting offices, applying the two sets of standards to different clients that make up their portfolio. The working group believes that the alignment of the letter (c) is the most appropriate due to the reasons given by those who have experience in the application of IFRS for SME.

Question G2:

In your view, do these principles provide a framework to assist in determining whether and how the IFRS for SMEs Standard should be aligned with full IFRS Standards?

Please explain the reasoning that supports your response.

ANEFAC's response:

According to the answers to the questionnaire and also in the opinion of the working group, the principles of relevance, simplicity and faithful representation for SMEs, guarantee a structure so that the financial statements of SMEs are comparable with the larger entities.

Question G3:

Three possible dates for when to consider alignment are discussed in paragraphs 38–40 of this part of the Request for Information. Which, if any, of these possible dates do you prefer?

Those IFRS Standards, amendments to IFRS Standards or IFRIC Interpretations:

- (a) issued up to the publication date of the Request for Information;

- (b) effective before the publication date of the Request for Information;
- (c) effective and on which the post-implementation review was completed before the publication date of the Request for Information; or
- (d) issued or effective on some other date (please specify).

Please explain the reasoning.

ANEFAC's response:

In the opinion of most respondents who do not apply the standard, IFRS alignment should take place from the date on which the post-implementation review was completed before the date of publication of the Information Request (letter c). Respondents who apply the IFRS for SME, have no preference or opinion in this regard. In the opinion of the working group, letter (a) would be the most appropriate.

Part B— Questions on aligning specific sections of the IFRS for SMEs Standard

Question S1:

What are your views on:

- (a) aligning Section 2 with the 2018 Conceptual Framework?
- (b) making appropriate amendments to other sections of the IFRS for SMEs Standard?
- (c) retaining the concept of 'undue cost or effort'?

ANEFAC's response:

Most respondents agree with the alignment of Section 2 of the IFRS for SMEs with the 2018 Conceptual Framework and consider it necessary to make appropriate changes to the other sections of the IFRS for SME, in line with the alignment of Section 2 with the Conceptual Framework, as well as agree with the preservation of the concept of "undue cost or effort" in the application of IFRS for SMEs, which implies the non-application of certain topics, in case it generates an excessive effort, for example, in the measurement fair value of certain assets. In the opinion of the working group, the Framework could be unique and the basis for both IFRS for SME and IFRS Standards. Thus, it would not be necessary to simplify the Framework in Section 2, in addition to achieving total conceptual alignment. Thus, Section 2 would deal only with the particularities of an SME, which would include maintaining the concept of "undue cost or effort" and including the specific users of an SME, which is not a focus on the IFRS Standards.

Question S2A:

What are your views on:

- (a) aligning the definition of control in Section 9 with IFRS 10; and
- (b) retaining and updating paragraph 9.5 of the IFRS for SMEs Standard?

ANEFAC's response:

Regarding the alignment of the definition of control in Section 9 with IFRS 10 (Consolidated Statements), most respondents consider that alignment should occur and that the simplification of control should be maintained when the controller has, directly or indirectly (through subsidiaries) more than half of the voting rights. The working group agrees with the respondents' opinion.

Question S2B:

What are your views on not introducing the requirement that investment entities measure investments in subsidiaries at fair value through profit and loss?

ANEFAC's response:

We obtained agreement from most respondents to the questionnaire regarding the requirement that investment entities measure investments in subsidiaries at fair value with recognition of the effects on income for the period. The working group believes that this measurement is likely to cause excessive costs or efforts on the part of an SME. The working group's suggestion is not to include in the IFRS for SME, however, to include the possibility of applying the IFRS Standards as an eligible accounting policy.

Question S3A:

What are your views on supplementing the list of examples in Section 11 with a principle for classifying financial assets based on their contractual cash flow characteristics?

ANEFAC's response:

Most respondents to the questionnaire agree that it would be useful to complement the list of examples in Section 11 (Basic Financial Instruments) with a principle for the classification of financial assets based on their contractual cash flow characteristics. The working group agrees with the respondents, however, stressing that there should be a simplification for the reality of SMEs.

Question S3B:

What is your view on aligning the IFRS for SMEs Standard with the simplified approach to the impairment of financial assets in IFRS 9?

ANEFAC's response:

Most respondents believe that the IFRS PME should be aligned with the simplified approach to the estimated loss model of IFRS 9. The working group agrees with this alignment, the estimated loss model is necessary to better reflect the financial situation of an SME and the simplified approach of IFRS 9 is consistent with the reality of an SME.

Question S3C:

- (a) Do you consider Section 12 needs to include requirements on hedge accounting?
- (b) If your answer is yes, what are your views on retaining the current requirements to address the needs of entities applying the Standard, rather than aligning Section 12 with IFRS 9?
- (c) If your answer is no, please explain the reasons for your answer.

ANEFAC's response:

Most respondents to the questionnaire consider that Section 12 (Other Topics on Financial Instruments) needs to include requirements on hedge accounting in accordance with IFRS 9. In the view of the working group it would be more appropriate not to include simplification of hedge treatment in Section 12, but to enable an SME to apply hedge accounting in accordance with IFRS 9.

Question S3D:

- (a) Are you aware of entities that opt to apply the recognition and measurement requirements of IAS 39 with the disclosure requirements of Sections 11 and 12?

(b) What are your views on changing the reference to IAS 39 to permit an entity to apply the recognition and measurement requirements of IFRS 9 and the disclosure requirements of Sections 11 and 12?

ANEFAC's response:

Although the majority of respondents do not know entities that apply this option, a good part of respondents that apply the standard (approximately 40%) know entities that choose to apply the recognition and measurement requirements of financial instruments of IAS 39 with the disclosure in accordance with IFRS Sections 11 and 12 for SMEs. In general, everyone agrees to maintain the option. The working group agrees with the respondents' opinion.

Question S3E:

What are your views on:

- (a) adding the definition of a financial guarantee contract from IFRS 9 to the IFRS for SMEs Standard; and
- (b) aligning the requirements in the IFRS for SMEs Standard for issued financial guarantee contracts with IFRS 9?

ANEFAC's response:

Most respondents agree to add the definition of "financial guarantee contracts" in IFRS 9 to IFRS for SMEs and to align the requirements of IFRS 9 financial guarantee contracts to IFRS for SMEs. The working group believes that such inclusion would not be necessary in the IFRS for SME, if the IFRS Standards could be applied as an eligible accounting policy.

Question S4:

What are your views on:

- (a) aligning the definition of joint control in Section 15 with IFRS 11?
- (b) retaining the categories of joint arrangements: jointly controlled operations, jointly controlled assets and jointly controlled entities?
- (c) retaining the accounting requirements of Section 15, including the accounting policy election for jointly controlled entities in Section 15?

ANEFAC's response:

We obtained the majority of the responses to the questionnaire in accordance with the alignment of the definition of joint control in Section 15 (Investment in a joint venture) with IFRS 11 and also with the alteration of the existing categories in Section 15 (Investment in joint venture) of operations, assets or entities for alignment with IFRS 11 bringing two categories: jointly controlled operations or businesses. In the opinion of the working group, the definition of IFRS 11, as well as the categories are more intuitive and simpler to understand and apply than the current model of IFRS for SME, so this alignment is quite favorable. Maintaining the accounting option for a joint venture is irrelevant for Brazil, as in accordance with Brazilian practice, these projects are always accounted for using the equity method.

Question S5A:

- (a) Do you consider Section 19 needs to include requirements for the accounting for step acquisitions?
- (b) If your answer is yes, should the requirements be aligned with IFRS 3 (2008)?

ANEFAC's response:

Most respondents consider that Section 19 (Business Combination) needs to include requirements for the accounting for step acquisitions in line with IFRS 3. The working group believes that this type of complexity is not normally applicable in an SME, again it would be more convenient the possibility of applying IFRS 3, as an eligible accounting policy, and the non-inclusion of these requirements in IFRS for SME.

Question S5B:

What are your views on aligning Section 19 with IFRS 3 (2008) for acquisition costs and contingent consideration, including permitting an entity to use the undue cost or effort exemption and provide the related disclosures if measuring contingent consideration at fair value would involve undue cost or effort?

ANEFAC's response:

With regard to business combinations, most respondents consider that Section 19 (Business Combination) needs to include requirements for the accounting treatment of acquisition costs and contingent consideration in line with IFRS 3, provided that it does not imply excessive cost or effort. The working group believes again that these requirements should not be included, but made possible through an eligible accounting policy, maintaining the desired level of simplicity for an SME.

Question S5C:

What are your views on aligning the IFRS for SMEs Standard with the amended definition of a business issued in October 2018?

ANEFAC's response:

Most respondents agree to align IFRS SME with the business definition of IFRS 3. The working group agrees with respondents and suggests including a decision tree to apply the definition to identify a business.

Question S6:

What are your views on aligning Section 20 with IFRS 16, making the simplifications listed in paragraphs (a)–(c)?

- (a) simplifying recognition and measurement requirements in respect of matters such as variable lease payments, determining the discount rate and the term of the lease;
- (b) retaining the disclosure requirements of Section 20; and
- (c) simplifying the language of the Standard.

ANEFAC's response:

Most respondents agree with the alignment of Section 20 (Leasing Operations) with IFRS 16 with language simplifications and recognition and measurement requirements. The working group understands that IFRS 16 brought an important change in accounting for leases and that alignment of IFRS 16 with Section 20 is necessary, provided that simplifications are included in the applicable model for adjustment to present value as to discount rates.

Question S7A:

Which of the three alternatives do you prefer for amending Section 23 to align with IFRS 15? Why have you chosen this alternative?

- (a) Alternative 1—modifying Section 23 to remove the clear differences in outcome from applying Section 23 or IFRS 15, without wholly reworking

Section 23;

(b) Alternative 2—fully rewriting Section 23 to reflect the principles and language used in IFRS 15; and,

(c) Alternative 3—deciding not to make amendments to Section 23 as part of this comprehensive review.

ANEFAC's response:

Most respondents to the questionnaire opted for the alternative (a) to modify Section 23 just to eliminate clear differences in the outcome of applying Section 23 or IFRS 15 without completely reconstructing Section 23. The working group believes that the language of IFRS 15 of Contract analysis is complex for the reality of an SME and agrees with the respondents by the option of letter (a).

Question S7B:

If Alternative 1 or Alternative 2 is the basis for an Exposure Draft, should transitional relief be provided:

(a) by permitting an entity to continue its current revenue recognition policy for any contracts already in progress at the transition date or scheduled to be completed within a set time after the transition date?

(b) by some other method?

(c) not at all?

Please explain why you have chosen (a), (b) or (c) above.?

ANEFAC's response:

Most respondents to the questionnaire expressed their opinion that it allows the current accounting treatment to be applied to all contracts that are in progress until their closure. Although non-applicants believe that there should be a time limit for this option. The working group believes that keeping the current contracts in one model and the new contracts applying the new model in line with IFRS 15 is complex for the reality of an SME, requiring parallel controls that can cause excessive costs or efforts. Thus, the working group opts for the immediate amendment of all contracts at the time of transition prospectively, without retroactive effects.

Question S8:

What are your views on aligning Section 28 with the 2011 amendments to IAS 19 only in respect of the recognition requirements for termination benefits?

ANEFAC's response:

Most respondents are indifferent although one party agrees with the alignment of Section 28 (Employee Benefits) with IAS 19 only with respect to the requirements for recognition of severance benefits. The working group believes that there should be no such alignment, as severance benefits are not part of a common practice in SME

Question S9:

What are your views on:

(a) aligning the definition of fair value in the IFRS for SMEs Standard with IFRS 13?

(b) aligning the guidance on fair value measurement in the IFRS for SMEs Standard with IFRS 13 so the fair value hierarchy incorporates the principles of the fair value hierarchy set out in IFRS 13?

(c) including examples that illustrate how to apply the hierarchy?

(d) moving the guidance and related disclosure requirements to Section 2?

ANEFAC's response:

In the opinion of most respondents, the definition of fair value in IFRS 13 should be aligned with IFRS for SMEs and also the alignment of the IFRS for SME fair value measurement guidelines with IFRS 13, incorporating the principles of value hierarchy established in IFRS 13 and including examples that illustrate how to apply the fair value hierarchy established in IFRS 13. Most respondents also agree to move the guidelines and information requirements to be disclosed on fair value to Section 2 (Basic Conceptual Framework). The working group agrees with the respondents' opinions.

Question S10:

What are your views on:

(a) aligning the IFRS for SMEs Standard with the amendments to IFRS Standards outlined in Table A1 of Appendix A?

(b) leaving the IFRS for SMEs Standard unchanged for the amendments to IFRS Standards listed in Table A2 of Appendix A?

(c) whether to align the IFRS for SMEs Standard with the amendments to IFRS Standards and the IFRIC Interpretations listed in Table A3 of Appendix A?

Please explain your views and provide any relevant information in support of your views.?

ANEFAC's response:

Most respondents agree with the alignment of the amendments in Table 1 in Appendix A, except for share-based payment and specialized activities. The working group disagrees with the respondents only about specialized activities. In other words, the working group agrees with the alignment of all amendments, except for share-based payments, which are not part of the reality of an SME. Most respondents agree with not aligning the amendments in Table 2 of Appendix A. The working group agrees with the respondents' opinion. With respect to table 3 in appendix A, most of them agree with the alignment of section 21 and half agree with the alignment of section 30. The working group agrees only with the alignment of Section 30.

Part C — Questions on new topics and other matters related to the IFRS for SMEs Standard

Question N1:

What are your views on not aligning the IFRS for SMEs Standard with IFRS 14, that is, not including requirements for regulatory deferral account balances in the IFRS for SMEs Standard?

ANEFAC's response

Most respondents agree that the IFRS Standard for SMEs is not aligned with IFRS 14, that is, they do not include requirements for balances of deferred activity accounts regulated within the IFRS Standard for SMEs. The working group agrees with the respondents' opinion.

Question N2:

Are holdings of cryptocurrency and issues of cryptoassets prevalent (that is, are there material holdings among entities eligible to apply the IFRS for SMEs Standard) in your jurisdiction?

ANEFAC's response:

For most respondents, cryptocurrencies and cryptographic questions are not common. The working group agrees with the respondents' view and believes that, if the IASB were to issue a standard for accounting for crypto assets, it could enable application by an SME, if it has this type of operation.

Question N3:

Are you aware of entities applying the simplifications allowed by paragraph 28.19 of the IFRS for SMEs Standard? If so, are you aware of difficulties arising in applying the simplifications? Please include a brief description of the difficulty encountered in applying the simplification.

ANEFAC's response:

The majority of respondents who apply the standard are aware of the entities that apply the simplifications permitted by paragraph 28.19 of the IFRS for SMEs that deal with the measurement of post-employment benefit plan for employees (such as future salary increases, future hires and possible mortalities) and are aware of the difficulties that arise in the application of simplifications, as for respondents who do not apply the standard, this is not known. The working group is also unaware of entities that apply these simplifications. Post-employment benefit is not a common practice in SMEs.

Question N4:

Are there any topics the IFRS for SMEs Standard does not address that you think should be the subject of specific requirements (for example, topics not addressed by the Standard for which the general guidance in paragraphs 10.4–10.6 of the IFRS for SMEs Standard is insufficient)?

ANEFAC's response:

An important concern on the part of Brazilian accountants is about the transition between the IFRS for SME and IFRS Standards. The definition of who is an SME in Brazil is quantitative, considering the volume of revenue and assets. Consequently, when companies reach the level of a large company, they should start to apply IFRS Standards. These accountants complain about the lack of clarity regarding the transition procedures between the two sets of IASB standards and request that the IASB include a clear definition of transition from IFRS to SMEs to IFRS Standards and vice versa, both in Section 35 of IFRS for SME and IFRS 1. The working group believes that this clarification and the clear definition of guidelines for this transition should be addressed by the IASB.

Question N5:

Please describe any additional issues you would like to bring to the Board's attention relating to the IFRS for SMEs Standard?

ANEFAC's response:

In the meetings and discussions promoted by working group, there was a trend towards seeking full alignment between the IFRS for SMEs and the IFRS Standards. There is a great concern that the IFRS for SME does not deal with a specific topic, which is dealt with by IFRS Standards, even when it is an unusual operation by a SME. On the other hand, there is a concern for simplification of the language on the part of those who apply the IFRS for SME. Our working group understands that more complex operations should not be handled by IFRS for SME, however, leaving the possibility of applying IFRS Standards, for operations not handled by IFRS for SME.

Another important point is regarding the possibility of applying a new IFRS standard in SME, as in the case of what happened with IFRS 16. The understanding of this group is that a new standard cannot be applied by an entity that applies IFRS for SME. However, we note that many entities that apply the IFRS for SME, have applied IFRS 16. Therefore, our recommendation is that the IFRS for SME bring clarifications about this impossibility of application. Alternatively, the IASB could enable the application of a new standard, if and only if, there is an explicit provision in the IFRS for SME of this possibility and in the new standard issued it would also explicitly describe this possibility. For example, if there is such permission in the IFRS for SME, but a new standard issued did not bring this possibility of application by SME, this new standard would not be applicable to an SME. That is, the IASB would have the possibility to choose in which cases this would be applicable, describing in the standard.