

CARLOS MARCEL DO COUTO COSTA

**CONTABILIDADE BRASILEIRA E INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA**

Trabalho apresentado como requisito da disciplina de Metodologia da Pesquisa Científica do curso de Pós Graduação em Controladoria, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Wesley S. Do Nascimento

**CURITIBA
2008**

RESUMO

Autor : COSTA, Carlos Marcel do Couto

Este trabalho tem por objetivo a realização de um comparativo entre as regras brasileiras de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade, com o intuito de mostrar suas principais diferenças no que tange o balanço patrimonial, as principais contas do ativo e passivo assim como as demonstrações do resultado. Com a promulgação da lei 11.638, a qual tem por objetivo, atualizar a legislação societária brasileira para possibilitar o processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas normas internacionais de contabilidade (IFRS), fica evidente a necessidade de haver um maior entendimento sobre as normas internacionais de contabilidade. Este comparativo visa auxiliar profissionais das áreas contábeis, econômica e financeira, na compreensão das normas adotadas pela *International Accounting Standards Board (IAS)*.

Palavras Chaves: Normas Internacionais de Contabilidade. Regras Brasileiras de Contabilidade. BRGAAP. IFRS.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre estiveram muito preocupados com minha educação. Sempre me apoiaram em minhas decisões e me deram respaldos para que conseguisse alcançar meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais pelo apoio e pelos respaldos dados para que eu conseguisse realizar esta pós-graduação.

Agradeço à Stora Enso Indústria de Papel S.A., representada pelos meus colegas de trabalho, que sempre me apoiaram e incentivaram na realização deste curso, assim como, pelo apoio dado por esta empresa.

Agradeço a meu professor orientador Wesley S. do Nascimento por toda a ajuda na realização deste projeto.

Enfim agradeço a todos os colegas que conquistei durante a realização do curso, com os quais desfrutei de momentos felizes e engraçados que serão certamente lembrados por toda a vida.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Balanço Patrimonial.....	19
Figura 2: Ativo Imobilizado.....	25
Figura 3: Ativo Imobilizado.....	26
Figura 4: Ativos Intangíveis.....	28
Figura 5: Ativos Intangíveis.....	29
Figura 6: Impostos Diferidos.....	32
Figura 7: Impostos Diferidos.....	32
Figura 8: Estoques.....	35
Figura 9: Contas a Receber.....	36
Figura 10: Provisões.....	38
Figura 11: Fornecedores e outros contas a pagar.....	40
Figura 12: Capital Social.....	41
Figura 13: Demonstração do Resultado.....	42
Figura 14: Demonstração do Resultado.....	43
Figura 15: Gastos por Natureza.....	47
Figura 16: Receitas Financeiras.....	48
Figura 17: Despesas Financeiras.....	49
Figura 18: Outros Ganhos e Perdas.....	50
Figura 19: Imposto sobre o lucro.....	51
Figura 20: Imposto sobre o lucro.....	51

INTRODUÇÃO	3
1 ESTRUTURA DA CONTABILIDADE	5
1.1 Normas Brasileiras	7
1.1.1 Lei 11.638/07 - Mudança nas Práticas Contábeis do Brasil	8
1.1.2 Comissão de Valores Monetários (CVM)	11
1.2 Normas Internacionais	13
1.2.1 International Accounting Standards (IASB)	13
1.2.2 Formação do IASB – International Accounting Standards Board	14
1.2.3 Estrutura do IASB	16
1.2.4 Conselho Consultivo de Padrões (SAC - Standards Advisory Council)	17
1.2.5 Comitê Permanente de Interpretações (SIC - <i>Standing Interpretation Committee</i>)	17
2 BALANÇO PATRIMONIAL	19
2.1 Normas Internacionais de Contabilidade	20
2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade	23
3 Ativo	24
3.1 Ativo Imobilizado	24
3.2 Ativos Intangíveis	27
3.3 Impostos Diferidos	30
3.4 Estoques	32
3.5 Contas a receber	35
3.6 Caixa e Equivalentes de Caixa	36
4 Passivo	37
4.1 Provisões	37
4.2 Fornecedores e Outras Contas a Pagar	39
4.3 Capital Social	40
5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	42
5.1 Normas Internacionais de Contabilidade	43
5.2 Regras Brasileiras de Contabilidade	46
5.3 Gastos por Natureza	46
5.4 Receitas Financeiras	47
5.5 Despesas Financeiras	48
5.6 Outros Ganhos e Perdas	49
5.7 Imposto sobre o lucro	50
6 CONCLUSÃO	52
7 REFERÊNCIAS	53

INTRODUÇÃO

A globalização da contabilidade está diretamente ligada ao crescimento da economia mundial, principalmente quando se trata de captação de recursos internacionais e da redução de barreiras comerciais entre as nações. A informação contábil tem se tornado cada vez mais importante nas tomadas de decisões de investidores e para a gestão de administradores.

O fato de uma transação poder ser registrada de várias maneiras distintas, dependendo do país no qual esta se aplique, principalmente pelo fato de ocasionar impactos diferentes nas contas patrimoniais e nas contas de resultado, tem feito com que a contabilidade tenha sido bastante questionada nos últimos anos. Um exemplo disso, pode ser percebido no arrendamento mercantil financeiro. No Brasil este é tratado como uma despesa de aluguel, já nos Estados Unidos e na maioria dos países da Europa, em certas circunstâncias, deve ser capitalizado, ou seja, a sociedade deve reconhecer o ativo imobilizado e o passivo correspondente.

Essas diferenças dificultam a análise e a comparação das sociedades entre diversos países, principalmente da situação financeira e do desempenho. Os usuários esperam que as informações contábeis sejam transparentes, confiáveis, objetivas, relevantes e comparáveis a nível internacional com outras sociedades.

Com o objetivo de harmonizar as práticas contábeis internacionais a Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários, recomendou em 2000, que os órgãos reguladores de mercado de capitais em cada país autorizassem as sociedades multinacionais a apresentar as demonstrações financeiras segundo as normas internacionais de contabilidade. Em 2002, a União Européia determinou que as sociedades européias com ações negociadas na bolsa de valores deveriam apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade a partir de 2005.

O caminho das empresas brasileiras rumo à convergência contábil deu um importante passo em dezembro de 2007. O presidente Luiz Inácio Lula da Silva sancionou a nova lei contábil, aprovada pelo senado após sete anos de tramitação. Ela determina, entre outras medidas, a publicação dos demonstrativos contábeis

individuais de acordo com a *International Financial Reporting Standards* (IFRS), padrão mundialmente utilizado.

As novas exigências promovem a harmonização da contabilidade brasileira e garantem balanços societários mais transparentes. Também fornecem ao mercado informações detalhadas sobre as empresas, facilitando os investimentos estrangeiros. Os dados publicados no Brasil, poderão ser entendidos em qualquer país.

A medida valerá a partir de 2010, quando todas as companhias de capital aberto e as instituições financeiras deverão apresentar suas demonstrações consolidadas, atendendo às normas do IFRS, comparativamente ao ano anterior, 2009. Atualmente dezenas de países obrigam suas empresas a apresentar demonstrações consolidadas com base no *International Accounting Standard Board* (IASB), um conselho europeu de padrão contábil. Com as crises corporativas, houve a aceleração da convergência para o padrão internacional. As mudanças completam um conjunto de leis elaborado para fortalecer a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O fato é que as normas brasileiras de contabilidade, não são as mesmas das regras brasileiras de contabilidade. Diferenças existem na estrutura do balanço patrimonial, assim como em sua forma e estrutura de apresentação, além de diferenças na classificação das principais contas do ativo e passivo, e na apresentação das demonstrações do resultado.

Este trabalho tem por objetivo geral, a realização de uma pesquisa bibliográfica com o intuito de analisar as normas internacionais de contabilidade e as regras brasileiras de contabilidade, para então realizar um comparativo entre os pontos mais relevantes de ambas.

Dentre os objetivos específicos definidos para este projeto podem-se destacar:

- Realizar uma pesquisa bibliográfica sobre os principais pontos da contabilidade em relação às normas internacionais de contabilidade e também das regras brasileiras de contabilidade.
- Colaborar com os profissionais das áreas contábil e financeira a terem um melhor entendimento das normas internacionais de contabilidade.
- Auxiliar os profissionais das áreas contábil e financeira a traduzirem seus balanços patrimoniais de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

1 ESTRUTURA DA CONTABILIDADE

Com o constante crescimento da economia internacional e o conseqüente surgimento de novos mercados ao redor do planeta, multinacionais têm tido cada vez mais interesse em realizar investimentos em mercados até então não explorados. Deste modo, conceitos de economia, capitais, produtos e empresas nacionais, de uma forma micro passam a ter cada vez menor relevância.

Neste sentido as multinacionais vêm crescendo e tornando-se importantes para a economia dos mercados, tanto nos países desenvolvidos quanto nos países em desenvolvimento, a exemplo do Brasil.

Esta forma de organização de negócios transfere tecnologia a todo o globo, angaria capital onde é mais barato, freqüentemente produz onde os custos são mais baixos e desenvolve mercados onde as pessoas comprarão seus produtos e serviços. Além disso, a abertura de novos mercados, com expressivos fluxos de caixa ingressando nos países e com empresas cada vez mais captando recursos no exterior, completa o cenário econômico modificado pela globalização.

Esta mudança na economia internacional gera uma série de implicações no mundo dos negócios, como a concorrência acirrada entre as empresas o que resulta em uma melhoria constante resultando em fusões, cisões, incorporações, aquisições e *joint ventures* (companhias com controle compartilhado).

Segundo, Schmidt, Santos e Fernandes (2004), essas operações denominadas de *Business Combination* (combinações de negócios), tem crescido rapidamente, pois se constituem em uma opção de crescimento através do investimento externo.

Nesse contexto, surgem problemas relacionados ao tratamento contábil aplicável a essas concentrações de empresas, sendo necessário identificar as principais semelhanças e diferenças de tratamentos contábeis das combinações de negócios, a fim de harmonizar práticas contábeis adotadas pelos mais diversos países que estão participando ativamente do atual mundo dos negócios, os quais podem ser compostos por grupos de empresas que atuam nas mais diversas partes do globo, bem como por companhias que angariam fundos nos mais distintos mercados de capitais.

Para Peters (2004) em sua obra "Controladoria Internacional", as empresas no processo competitivo, tendem a, além do processo de inovação tecnológica, copiar ou se inspirar uma nas outras, levando em desenvolvimento de técnicas administrativas. O objetivo da contabilidade é informar as transações incorridas pela entidade, seus efeitos econômicos atuais, dando condições de visão dos efeitos econômicos futuros.

De acordo com Mard et al.(2002) apud Schmit, Santos e Fernandes (2004) a necessidade de regras contábeis que resultem em relatórios consistentes no caso das operações de *Business Combination* tem crescido dramaticamente, pois consideram o impacto dessas operações na economia e nos relatórios financeiros um assunto crítico.

No Brasil, existe grande preocupação, por parte dos legisladores, decorrente dessa mudança no cenário econômico. Prova disso é o anteprojeto de alteração da Lei das Sociedades por ações que tem por objetivo criar condições para a harmonização da lei societária brasileira com as melhores práticas contábeis internacionais, no intuito de eliminar as dificuldades de interpretação e aceitação das informações financeiras emitidas por empresas brasileiras no cenário internacional.

Em nível internacional, existe a *International Accounting Standards Board* (IASB) órgão que emite pronunciamentos denominados *International Accounting Standards* (IAS), atualmente conhecidas como normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), utilizados como referência em diversos países.

Segundo Schmit, Santos e Fernandes (2004), seus pronunciamentos são aceitos como ferramenta de publicação em quase todas as bolsas de valores do mundo, para as empresas que nelas desejem ser cotadas, auxiliando dessa forma o acesso aos mercados de capitais mundiais e tornando as empresas que utilizam tais padrões capazes de ser ativamente participantes da atual economia globalizada.

O principal objetivo das demonstrações financeiras em IFRS é dar informações sobre a posição financeira, os resultados, e as mudanças na posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários (investidores, empregados, fornecedores, clientes, instituições financeiras ou governamentais, agências de notação e público) em suas tomadas de decisão.

Na sua estrutura conceitual básica (no documento titulado *Framework*) o IASB define suas próprias palavras e melhor do que ninguém o sentido e o objetivo do IFRS:

“Demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas para usuários externos por muitas entidades ao redor do mundo. Embora tais demonstrações financeiras possam parecer semelhantes de país para país, há diferenças que provavelmente foram causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais e porque diferentes países tiveram em mente as necessidades de diferentes usuários ao definirem as normas nacionais.

Estas diferentes circunstâncias levaram a uma variedade de definições dos elementos das demonstrações financeira como, por exemplo, o que são ativos, exigibilidades, patrimônio líquido, receitas e despesas. Tais diferentes circunstâncias também resultaram no uso de distintos critérios para o reconhecimento de itens nas demonstrações financeiras e em uma preferência por diferentes bases de mensuração de tais itens.

O IASB está comprometido em reduzir tais diferenças buscando harmonizar as regulamentações, normas contábeis e procedimentos relativos a preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O IASB acredita que maior harmonização pode ser objetivada focando-se nas demonstrações financeiras que são preparadas para o propósito de prover informações úteis na tomada de decisões econômicas.” (Carvalho, Lemes e Costa, 2005 pág.16).

1.1 Normas Brasileiras

Atualmente as normas brasileiras de contabilidade estão formalizadas, como segue:

- Lei 6.404/76. Essa lei é aplicável para as sociedades anônimas. Foi modificada pela lei 11.638/07, com isso as demonstrações financeiras exigidas pelo art.176 da Lei 6.404, referentes a 31.12.2008, emitidas pelas companhias abertas com exercício social iniciados a partir de 1º de janeiro de 2008, deverão atender em todos os seus aspectos relevantes às disposições da Lei nº 11.638/07.
- Pronunciamentos emitidos pela CVM. Essas normas são aplicáveis somente às companhias abertas.

- Pronunciamentos emitidos pelo CFC. Essas normas são aplicáveis para todas as entidades de uma forma geral.
- Pronunciamentos emitidos pelo IBRACON. Essas normas são aplicáveis a todas as entidades de forma geral.
- Pronunciamentos emitidos pelo BACEN. Essas normas são aplicáveis somente às instituições financeiras.
- Pronunciamentos emitidos pelo SPC. Essas normas são aplicáveis somente aos fundos de pensão.
- Pronunciamentos emitidos pela SUSEP. Essas normas são aplicáveis somente às seguradoras.

1.1.1 Lei 11.638/07 - Mudança nas Práticas Contábeis do Brasil

Segundo a Deloitte (2007), em 28 de dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638, que altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações, notadamente em relação ao capítulo XV, sobre matéria contábil, que entra em vigor a partir do exercício que se inicia em 1º de janeiro de 2008. Essa Lei teve, principalmente, o objetivo de atualizar a legislação societária brasileira para possibilitar o processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas normas internacionais de contabilidade (IFRS) e permitir que novas normas e procedimentos contábeis sejam expedidos pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM em consonância com os padrões internacionais de contabilidade.

As modificações na legislação societária brasileira são aplicáveis para todas as companhias constituídas na forma de sociedades anônimas, incluindo companhias de capital aberto, bem como estendem às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Conforme definido na Lei, considera-se de grande porte, para os fins exclusivos da referida Lei, a sociedade ou o conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$300 milhões.

Adicionalmente, companhias de capital fechado poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela CVM para as companhias abertas.

Algumas alterações devem ser aplicadas a partir do início do próximo exercício, enquanto outras dependem de regulamentação por parte dos órgãos reguladores.

As principais modificações podem ser sumariadas como segue:

- Substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa.
- Inclusão da demonstração do valor adicionado, aplicável para companhias de capital aberto, que demonstra o valor adicionado pela Companhia, bem como a composição da origem e alocação de tais valores.
- Possibilidade de manter separadamente a escrituração das transações para atender à legislação tributária e, na seqüência, os ajustes necessários para adaptação às práticas contábeis.
- Criação de novo subgrupo de contas, intangível, que inclui ágio, para fins de apresentação no balanço patrimonial. Essa conta registrará os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da Companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.
- Obrigatoriedade do registro no ativo imobilizado dos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da Companhia, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à Companhia os benefícios, os riscos e o controle dos bens (exemplo: "leasing" financeiro).
- Modificação do conceito para valores registrados no diferido. Somente as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.
- Obrigatoriedade de a Companhia analisar, periodicamente, a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado, intangível e

diferido, com o objetivo de assegurar que: (i) a perda por não-recuperação desses ativos é registrada como resultado de decisões para descontinuar as atividades relativas a referidos ativos ou quando há evidência de que os resultados das operações não serão suficientes para assegurar a realização de referidos ativos; e (ii) o critério utilizado para determinar a estimativa de vida útil remanescente de tais ativos com o objetivo de registrar a depreciação, amortização e exaustão é revisado e ajustado.

- Requerimentos de que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, sejam registradas: (i) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (ii) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior.
- Criação de um novo subgrupo de contas, ajustes de avaliação patrimonial, no patrimônio líquido, para permitir o registro de determinadas avaliações de ativos a preços de mercado, principalmente instrumentos financeiros; o registro de variação cambial sobre investimentos societários no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial (até 31 de dezembro de 2007 essa variação cambial era registrada no resultado do exercício); e os ajustes dos ativos e passivos a valor de mercado, em razão de fusão e incorporação ocorrida entre partes não relacionadas que estiverem vinculadas à efetiva transferência de controle.
- Introdução do conceito de ajuste a valor presente para as operações ativas e passivas de longo prazo e para as relevantes de curto prazo.
- Revogação da possibilidade de registrar: (i) prêmio recebido na emissão de debêntures; e (ii) doações e subvenções para investimento (incluindo incentivos fiscais) diretamente como reservas de capital em conta de patrimônio líquido. Isso significa que as doações e as subvenções para investimento passarão a ser registradas no resultado do exercício. Para

evitar a distribuição como dividendos, o montante das doações e subvenções poderá ser destinado, após transitar pelo resultado, para reserva de incentivos fiscais.

- Eliminação da reserva de reavaliação. Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o fim do exercício social em que a Lei entrar em vigor.

1.1.2 Comissão de Valores Monetários (CVM)

A Comissão de Valores Mobiliários foi criada em 1976, através da lei nº 6.385/76. É uma entidade vinculada ao Ministério da Fazenda, a qual entre suas atribuições previstas na referente lei, tem competências para regulamentar as matérias previstas nesta lei e na Lei das Sociedades por Ações. Por delegação legal expressa, também passou a emitir pareceres, instruções e deliberações, regulamentando a matéria contábil para as sociedades anônimas de capital aberto. Juntamente com a Lei das Sociedades por Ações, disciplina o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação das companhias abertas, dos intermediários financeiros e investidores, além de outras cuja atividade é relacionada a esse mercado.

Esta sediada no Rio de Janeiro e é administrada por um presidente e quatro diretores nomeados pelo Presidente da República, sendo que o presidente e a diretoria constituem o colegiado, o qual define as políticas e define as práticas a serem implantadas e desenvolvidas pela instância executiva da CVM, composta pelo corpo de superintendentes.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2004), a CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos agentes integrantes do mercado. Seu poder normatizador abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários, que incluem:

- Registro de companhias abertas;
- Registro de distribuições de valores mobiliários;
- Credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;
- Organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;

- Negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- Administração de carteiras e custódia de valores mobiliários;
- Suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;
- Suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretação de recesso de bolsa de valores;

O sistema de registro busca fornecer informações aos investidores, as quais são fornecidas periodicamente por todas as companhias abertas, sejam elas financeiras, de natureza contábil ou ainda referente a fatos importantes das empresas (eventos que possam influenciar na decisão de um investidor quando negociando valores emitidos pela empresa). Possui ainda, uma estrutura destinada a prestar orientação aos investidores ou acolher denúncias e sugestões por eles formuladas.

A CVM não tem o papel de fiscalizador quando se tratando de qualquer informação divulgada pelas companhias, ela apenas preocupa-se em normatizá-las e padronizá-las, ou seja, com sua regularidade e confiabilidade. Suas atividades de credenciamento são realizadas com base em padrões pré-estabelecidos pela autarquia que permitem avaliar a capacidade de projetos a serem implantados.

Além disso, a CVM possui competência para apurar, julgar e punir irregularidades eventualmente cometidas no mercado. Deste modo, persegue seus objetivos através do direcionamento dos comportamentos, da auto-regulação e da autodisciplina.

Quando se tratando das definições e políticas voltadas para o desenvolvimento dos negócios com valores mobiliários, a CVM procura, junto a instituição de mercado, de governo ou entidades de classe, suscitar a discussão de problemas, promover o estudo de alternativas e adotar iniciativas, de forma que qualquer alteração nas práticas vigentes seja feita com suficiente embasamento técnico.

De acordo com a Lei nº 6.385/76 apud Schmidt, Santos e Fernandes (2004), a CVM exercerá suas funções, a fim de:

- Assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;

- Proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- Evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- Assegurar o acesso de público a informações sobre valores mobiliários negociados e companhias que os tenham emitido;
- Assegurar a observância de práticas comerciais eqüitativas no mercado de valores mobiliários;
- Estimular a formulação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários;
- Promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

1.2 Normas Internacionais

1.2.1 International Accounting Standards (IASB)

O IASB – Comitê de Padrões de Contabilidade Internacional (*International Accounting Standards Committee*) – foi constituído no ano de 1973 através de um acordo feito entre organismos profissionais de Contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos. Entre 1983 e 2001, os membros do IASB incluíram todas as entidades de profissionais contábeis que são membros de Federação Internacional de Contadores – IFAC. Em maio de 2000, uma nova constituição, em termos de estrutura organizacional, foi aprovada; nela o IASB foi estabelecido como uma entidade independente, comandada por 19 curadores.

Com base nessa constituição, os objetivos do IASB são:

- Desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exigem informações

transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras, para auxiliar os participantes nos mercados de capitais e outros usuários na tomada de decisões econômicas;

- Promover o uso e a aplicação dessas normas;
- Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade.” (IASB,2001:11 apud Schmidt, Santos e Fernandes, 2004).

Uma nova constituição estabelece que o IASB é gerenciado por 19 *trustees* (curados), espalhado por quase todo o mundo, os quais apontam os membros do Conselho de Padrões de Contabilidade Internacional (IASB), do Comitê Permanente de Interpretações (SIC) e do Conselho Consultivo de Padrões (SAC). Com o intuito de manter o equilíbrio geográfico foram apontados seis *trustees* na América do Norte, seis na Europa, quatro na Ásia e três em outras áreas geográficas.

1.2.2 Formação do IASB – International Accounting Standards Board

Segundo Hussey e Ong (2005), o *International Accounting Standards Board* (IASB) está sediado em Londres e iniciou suas atividades formalmente em Abril de 2001, porém muitos anos se passaram até se chegar a este ponto. Embora o *International Accounting Standards Committee* (IASC) contasse com suporte substancial, muitas organizações buscavam uma aproximação a uma internacionalização mais rápida e robusta. Discussões sobre como as operações do IASC poderiam ser melhoradas gradativamente levou a propostas que incluíam a estrutura e o financiamento do IASC.

Em 1992, membros do Canadá, Reino Unido e Estados Unidos se reuniram para discutir sobre aspectos contábeis de interesse de ambos. O problema principal era o tratamento contábil para as provisões e estes três países concordaram em trabalhar juntos para solucionar o problema. Mais tarde a Austrália e Nova Zelândia passaram a fazer parte deste grupo, que após um convite ao IASC passa a ser intitulado de G4+1.

O G4+1 levantou inúmeros aspectos contábeis de importantes conceitos e também esteve envolvido em discussões sobre a estrutura e efetividade do IASC. Nas propostas que o grupo fez sobre o futuro do IASC, dava-se a impressão para muitos críticos de que o G4+1 teria muita força sobre as normas internacionais de contabilidade. O grupo negou que este era seu interesse, mas não existe dúvidas sobre sua influência no modo como os padrões internacionais de contabilidade foram estabelecidos. Em janeiro de 2001, foi acordado que o grupo G4+1 seria extinguido visto que o IASB estava pronto para assumir o IASC. O G4+1 por sua vez cancelou suas atividades propostas para o futuro e encaminhou seu trabalho assim como projetos potenciais futuros para o IASB.

As atividades do G4+1 encorajaram o IASC a refletir e rever sua posição. Em 1998, o departamento de estratégias, criado pelo IASC, emitiu uma resolução. Após uma extensiva consulta, o IASC aprovou a resolução e apoiou a nova estrutura. Uma organização independente, a fundação IASC (ISACF) seria criada e se tornaria responsável por quatro corpos distintos: Os *trustees* (curadores), o IASB, o *Standing Interpretations Committee* (SIC - Comitê Permanente de Interpretações) e o *Standards Advisory Council* (SAC - Conselho Consultivo de Padrões).

A ISBS de acordo com a Delloite (2006) tem por objetivos:

- desenvolver um conjunto de normas contábeis global, de fácil entendimento e alta qualidade;
- promover o uso e a aplicação rigorosa destas normas;
- transformar as convergências entre a contabilidade nacional e a internacional em soluções de alta qualidade.

A fundação IASC conta com 19 pessoas que são apontados como *trustees* (curadores) e atuam dentro da constituição da fundação. Devem mostrar um compromisso firme com a fundação IASC e o IASB como um emissor de normas globais de alto nível, ser financeiramente esclarecido e ser capaz de assumir os prazos estabelecidos.

É de responsabilidade dos *trustees*, apontar os membros do IASB, do SIC e do SAC. Além disso, são responsáveis por revisar eventos externos que afetem as normas de contabilidade e as estratégias do IASB assim como sua efetividade de

operação. A fundação também aprova o orçamento anual do IASB e determina as bases de financiamento.

Os recursos do IASB são diferentes dos recursos do IASC. É de responsabilidade dos *trustees* garantir recursos suficientes para que o IASB possa operar com eficiência, levando em consideração que o IASB tem um orçamento de aproximadamente 18 milhões de dólares por ano.

1.2.3 Estrutura do IASB

De acordo com Hussey e Ong (2005), a fundação IASC é uma organização independente juntamente com os *trustees* e o IASB, assim como o SAC e o SIC. Dos dezenove *trustees*, existem seis da América do Norte, seis da Europa, quatro da Ásia e três de outras áreas geográficas, com o intuito de manter o equilíbrio geográfico. A Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*) sugere cinco dos candidatos para preencher o quadro dos *trustees* e outras organizações internacionais de acadêmicos sugerem um candidato para cada grupo.

Em novembro de 2004, após um ano de revisões, o IASC publicou um documento propondo mudanças em sua constituição. O documento não alterava a estrutura básica da organização e o IASB se tornaria responsável pelas emissões de padrões da organização. O proposta principal estava relacionada com a composição dos *trustees* e do IASB e algumas reformas minoritárias com o procedimentos operacionais do IASB.

O IASB atualmente conta com quatorze membros sendo que o *board* tem exclusividade na emissão de padrões contábeis. Para fazer parte do *board*, deve-se possuir vasto conhecimento técnico. Os *trustees* praticam seus melhores julgamentos para assegurar que nenhum interesse regional ou constitucional particular exista no *board*.

A nova constituição também exige que no mínimo cinco membros do *board* tenham formação e experiência em auditoria; três, no mínimo, tenham experiência na preparação das demonstrações financeiras; três, no mínimo, tenham experiência como usuários das demonstrações financeiras; e um no mínimo tenha formação acadêmica.

Finalmente, a aprovação de um padrão, minuta de exposição ou interpretação final do SIC, requer a aprovação de, no mínimo oito dos quatorze membros do IASB.

1.2.4 Conselho Consultivo de Padrões (SAC - Standards Advisory Council)

O Conselho Consultivo de Padrões é um organismo internacional, composto por trinta membros, todos pertencentes de regiões geográficas distintas, com especialização técnica que possibilite contribuir para a formulação de normas contábeis. O SAC tem como intuito, auxiliar os grupos e indivíduos que advêm de áreas onde não estão estabelecidos curadores do IASB, a fazerem recomendações e aconselharem o IASB. Este conselho que deve reunir-se pelo menos duas vezes por ano, deve ser consultado pelo IASB sobre todos os principais projetos, além disso, suas assembléias devem ser públicas.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes(2005), o SAC tem como objetivos:

- Recomendar as prioridades de trabalho do IASB;
- Informar o IASB a respeito das implicações de normas propostas aos usuários e elaboradores das demonstrações financeiras;
- Fazer outras recomendações pertinentes ao IASB;

1.2.5 Comitê Permanente de Interpretações (SIC - *Standing Interpretation Committee*)

Criado em 1997, o Comitê Permanente de Interpretações, tendo em vista a necessidade de considerar algumas questões contábeis que possam receber tratamento contábil divergente ou inaceitável, devido à falta de orientação oficial no local. Este comitê, consulta entidades similares em todo o mundo para o desenvolvimento de suas atividades e trata de questões abrangentes e não das exceções. Conta com um grupo de até doze votantes, incluindo profissionais de contabilidade, elaboradores e usuários das demonstrações financeiras, originários de vários países. Além disso, a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) e a Comissão Européia são observadores sem direito a voto.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2005), estas interpretações abrangem assuntos relacionados:

- Pronunciamentos já emitidos (áreas nas quais a prática contábil é insatisfatória em relação às normas internacionais);
- Pronunciamentos não emitidos (tópicos novos, que não existiam quando a norma foi desenvolvida).

2 BALANÇO PATRIMONIAL

O que se apresenta a seguir é um balanço patrimonial de uma empresa fictícia. Tem-se como intuito, mostrar neste capítulo, um breve comparativo entre as normas internacionais de contabilidade e as regras brasileiras de contabilidade, aplicadas no balanço patrimonial de uma empresa.

ATIVOS	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
ATIVOS NÃO CIRCULANTES		
Ativos imobilizados	315.634	310.590
Ativos intangíveis	10.258	10.892
Investimentos em Associadas	26.970	23.100
Aplicações Imobiliárias	16.662	14.581
Impostos Diferidos	44.990	39.070
Ativos Financeiros	314.657	313.748
Instrumentos Financeiros Derivativos	<u>340</u>	<u>313</u>
	<u>729.511</u>	<u>712.294</u>
ATIVOS CIRCULANTES		
Estoques	143.533	138.446
Contas a Receber	158.029	149.694
Ativos Financeiros	226.124	222.725
Instrumentos Financeiros Derivativos	1.387	1.179
Caixa e Equivalentes de Caixa	<u>523.910</u>	<u>94.446</u>
	<u>1.052.983</u>	<u>606.490</u>
Total dos Ativos	<u>1.782.494</u>	<u>1.318.784</u>
PATRIMÔNIO LÍQUIDO E PASSIVOS		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital Social	120.600	108.900
Reservas	75.332	77.591
Lucros Acumulados	<u>615.451</u>	<u>292.342</u>
Patrimônio dos Acionistas da Sociedade	811.383	478.833
Interesses Minoritários	<u>39.594</u>	<u>22.710</u>
	<u>850.977</u>	<u>501.543</u>
PASSIVOS NÃO CIRCULANTES		
Empréstimos Bancários	319.335	209.406
Dívidas de Arrendamento Mercantil	60.801	58.354
Obrigações de Benefícios de Aposentadoria	233.258	231.126
Impostos Diferidos	34.095	35.723
Instrumentos Financeiros Derivativos	290	245

Provisões	<u>12.456</u>	<u>10.300</u>
	<u>660.235</u>	<u>545.154</u>
PASSIVOS CIRCULANTES		
Fornecedores e outras contas a pagar	57.091	52.008
Dívidas de impostos correntes	68.720	33.704
Obrigações com pessoal	7.408	6.894
Obrigações de benefícios de aposentadoria	25.876	25.431
Empréstimos Bancários	78.500	120.131
Dívidas de arrendamento mercantil	12.415	11.423
Instrumentos financeiros derivativos	373	329
Provisões	<u>20.899</u>	<u>22.167</u>
	<u>271.282</u>	<u>272.087</u>
Total do Patrimônio Líquido e do Passivo	1.782.494	1.318.784

Figura 1 : Balanço Patrimonial

Fonte: Deloitte, 2006.

O balanço apresentado acima serve apenas como um exemplo e foi criado de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, tendo como objetivo mostrar a sua estrutura.

As principais diferenças existentes quando se comparando o balanço patrimonial de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e as normas internacionais de contabilidade estão detalhadas como segue:

2.1 Normas Internacionais de Contabilidade

1. O balanço patrimonial está dividido em cinco grupos de contas: ativo não circulante, ativo circulante, patrimônio líquido, passivo não circulante e passivo circulante.
2. Os ativos são classificados por ordem crescente de liquidez.
3. O patrimônio líquido e os passivos são classificados por ordem crescente de exigibilidade.
4. As contas do balanço patrimonial devem ter referências cruzadas para as notas explicativas.

De acordo com a norma internacional de contabilidade 1, a qual trata da apresentação das demonstrações financeiras, os seguintes pontos valem ser ressaltados, segundo Deloitte (2006):

1. Segundo seus parágrafos 51 e 52, as sociedades mostrarão os ativos circulantes e não circulantes, e os passivos circulantes e não circulantes como categorias separadas dentro do balanço patrimonial, exceto quando a apresentação baseada no grau de liquidez proporcionar informação relevante que seja mais confiável. Neste caso todos os ativos e passivos serão apresentados em geral, de acordo com o grau de liquidez.
2. O seu parágrafo 57 salienta que o ativo será classificado como circulante quando satisfizer algum dos critérios a seguir:
 - (a) Caso pretenda-se realizá-lo, vendê-lo ou consumi-lo no transcurso do ciclo operacional normal da empresa.
 - (b) Caso o ativo seja mantido com fins de negociações.
 - (c) Caso pretenda-se realizá-lo no período de 12 meses após a data de levantamento do balanço.
 - (d) Caso tal ativo se tratar de caixa ou equivalentes de caixa.
 - (e) Todos os outros ativos serão classificados como não circulantes (inclusive os ativos materiais, intangíveis e financeiros que são de longo prazo).
3. Os seus parágrafos 60 a 67 definem os passivos circulantes. Segundo estes parágrafos, o passivo será classificado como circulante quando satisfizer algum dos critérios a seguir:
 - (a) Caso o passivo seja liquidado no ciclo normal operacional da entidade.
 - (b) Caso o ativo seja mantido com fins de negociações.
 - (c) Caso pretenda-se liquidá-lo no período de 12 meses após a data de levantamento do balanço.
 - (d) A entidade não tem o direito de postergar o pagamento do passivo após 12 meses seguidos ao encerramento do balanço patrimonial.
 - (e) Todos os demais passivos serão classificados como não circulantes.
4. Segundo os parágrafos 68 a 73, as contas de balanço patrimonial devem ser:
 - (a) Ativos Imobilizados.
 - (b) Aplicações imobiliárias.
 - (c) Ativos intangíveis.

- (d) Ativos financeiros (excluídos os mencionados nos itens *e*, *h* e *i* a seguir)
 - (e) Investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial.
 - (f) Ativos biológicos.
 - (g) Estoques.
 - (h) Contas a receber de clientes e outras contas a receber.
 - (i) Caixa e equivalente de caixa.
 - (j) Fornecedores e outras contas a pagar.
 - (k) Provisões.
 - (l) Passivos financeiros (excluídos os mencionados nos itens *j* e *k* anteriores).
 - (m) Passivos e ativos de impostos correntes, segundo definidos na Norma Internacional de contabilidade IAS 12 (Impostos sobre o lucro).
 - (n) Passivos e ativos de impostos diferidos, segundo definido na Norma internacional de contabilidade IAS 12.
 - (o) Interesses minoritários, apresentados dentro do patrimônio líquido.
 - (p) Capital social emitido e reservas atribuíveis aos mantenedores de instrumentos de patrimônio líquido da sociedade controladora.
5. Os parágrafos 74 a 77 relatam que a entidade deve divulgar o detalhamento das contas. O nível de informação será diferente para cada conta, por exemplo:
- (a) O ativo imobilizado será desmembrado por classe, de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade IAS 16, a qual relata sobre o imobilizado material.
 - (b) As contas a receber serão desmembradas em função da procedência dos clientes.
 - (c) Os estoques se classificam de acordo com a Norma Internacional de contabilidade IAS 2 (Estoques), em mercadorias, matérias-primas, materiais, produtos em processo e produtos acabados.
 - (d) As provisões são abertas, de forma a apresentarem separadamente as provisões para benefícios a empregados e as demais provisões.
 - (e) O capital social e as reservas são desmembrados em várias classes, tais como capital aportado, ágio na emissão de ações e reservas.

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade

1. O balanço patrimonial é dividido em sete grandes grupos de contas: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente (desmembrado em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido), passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.
2. Os ativos são classificados por ordem decrescente de liquidez.
3. Os passivos e o patrimônio líquido são classificados por ordem decrescente de exigibilidade.
4. O balanço patrimonial consolidado deve estar acompanhado do balanço patrimonial da sociedade controladora.
5. O intangível de acordo com a lei societária é classificado dentro do ativo imobilizado, porém de acordo com a deliberação CVM nº 488, de outubro de 2005, em seu parágrafo 54, os ativos intangíveis devem ser apresentados em contas específicas do balanço.

3 Ativo

O que se apresenta a seguir é um comparativo entre as normas internacionais de contabilidade e as regras brasileiras de contabilidade, aplicadas nas principais contas do ativo.

3.1 Ativo Imobilizado

De acordo com as regras brasileiras de contabilidade, não é exigido que as sociedades divulguem as mutações ocorridas durante o exercício nas contas do ativo imobilizado, além disso, também inexistem provisões para a constituição de provisões para deterioração do valor de bens do ativo imobilizado. Os saldos das principais classes de bens do ativo imobilizado são divulgados com destaque para o custo, a reavaliação e a depreciação acumulada.

Quando se trata das normas internacionais de contabilidade, merece destaque a Norma IAS 16 (Imobilizado Material), a qual exige que as sociedades divulguem as movimentações ocorridas nas contas do ativo imobilizado.

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade IAS 36 (Deterioração do Valor dos Ativos), a provisão para deterioração do valor representa o excesso do valor contábil do ativo em relação ao seu valor recuperável.

Outros pontos que merecem destaque nas classes de ativo imobilizado, segundo Deloitte (2006) são:

1. Adições pela aquisição de controlada, as quais representam ativos imobilizados de controladas consolidadas, cujas participações societárias foram adquiridas durante o exercício, assim como as baixas pela venda de controladas, as quais representam ativos imobilizados de controladas consolidadas, cujas participações societárias foram vendidas durante o exercício.
2. A diferença cambial, a qual representa a variação cambial apurada na tradução para reais (moeda de apresentação) de ativos imobilizados de controladas no exterior.

A seguir, estão apresentados dois exemplos de ativos imobilizados, que atendem os objetivos da Norma Internacional de Contabilidade IAS 16 (Ativo Imobilizado).

	Terrenos e Edifícios	Máquinas	Móveis e Utensílios	Total
	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000
Custo ou reavaliação				
Saldos em 1º de Janeiro de 2004	240.700	36.500	33.200	310.400
Compras	31.600	13.300	6.600	51.500
Baixas		(1.200)	(700)	(1.900)
Diferença Cambial	1.750	270	310	2.330
Acréscimo de reavaliação	<u>7.200</u>			7.200
Saldos em 1º de Janeiro de 2005	281.250	48.870	39.410	369.530
Compras	9.095	14.450	9.794	33.339
Adições pela aquisição de controlada	8.320			8.320
Baixas pela venda de controlada		(8.840)	(4.834)	(13.674)
Diferença Cambial	(933)	(112)	(141)	(1.186)
Decréscimo de reavaliação	<u>(3.215)</u>			(3.215)
Saldos em 31 de dezembro de 2005	<u>294.517</u>	<u>54.368</u>	<u>44.229</u>	<u>393.114</u>
Depreciação acumulada e provisão para deterioração do valor				
Saldos em 1º de Janeiro de 2004	24.200	7.200	6.600	38.000
Encargo de depreciação	10.910	3.980	3.940	18.830
Provisão para deterioração do valor		2.200		2.200
Baixas		(240)	(140)	(380)
Diferença Cambial	<u>175</u>	<u>54</u>	<u>61</u>	<u>290</u>
Saldos em 1º de Janeiro de 2005	35.285	13.194	10.461	58.940
Encargo de depreciação	9.870	3.900	3.450	17.220
Adição por aquisição de controlada	430			430
Provisão para deterioração do valor		1.250		1.250
Baixas pela venda de controlada		(160)	(58)	(218)
Diferença Cambial	<u>(93)</u>	<u>(22)</u>	<u>(27)</u>	<u>(142)</u>
Saldos em 31 de Dezembro de 2005	<u>45.492</u>	<u>18.162</u>	<u>13.826</u>	<u>77.480</u>
Valor Líquido do Ativo Imobilizado				
Em 31 de Dezembro de 2005	249.025	36.206	30.403	315.634
Em 31 de Dezembro de 2004	245.965	35.676	28.949	310.590

Figura 2: Ativo Imobilizado

Fonte: Deloitte, 2006.

Outro exemplo de apresentação:

	Terrenos e Edifícios	Máquinas	Móveis e Utensílios	Total
	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000
Saldos em 1º de Janeiro de 2004				
Custo ou reavaliação	240.700	36.500	33.200	310.400
Depreciação acumulada e provisão para deterioração do valor	<u>(24.200)</u>	<u>(7.200)</u>	<u>(6.600)</u>	<u>(38.000)</u>
Valor líquido nos livros	216.500	29.300	26.600	272.400
Movimentação em 2004				
Compras	31.600	13.300	6.600	51.500
Baixas		(960)	(560)	(1.520)
Diferença Cambial	1.575	216	249	2.040
Acréscimo de reavaliação	7.200			7.200
Encargo de depreciação	(10.910)	(3.980)	(3.940)	(18.830)
Provisão para deterioração do valor		<u>(2.200)</u>		<u>(2.200)</u>
Valor Líquido no final de 2004	245.965	35.676	28.949	310.590
Saldos em 31 de Dezembro de 2004				
Custo ou reavaliação	281.250	48.870	39.410	369.530
Depreciação acumulada ou provisão para deterioração do valor	<u>(35.285)</u>	<u>(13.194)</u>	<u>(10.461)</u>	<u>(58.940)</u>
Valor líquido nos livros	245.965	35.676	28.949	310.590
Movimentação em 2005				
Compras	9.095	14.450	9.794	33.339
Adições pela aquisição de controlada	7.890			7.890
Baixas pela venda de controlada		(8.680)	(4.776)	(13.456)
Diferença cambial	(840)	(90)	(114)	(1.044)
Decréscimo de reavaliação	(3.215)			(3.215)
Encargo de depreciação	(9.870)	(3.900)	(3.450)	(17.220)
Provisão para deterioração do valor		<u>(1.250)</u>		<u>(1.250)</u>
Valor líquido no final de 2005	249.025	36.206	30.403	315.634
Saldos em 31 de dezembro de 2005				
Custo ou reavaliação	294.517	54.368	44.229	393.114
Depreciação acumulada e provisão para perda do valor	<u>(45.492)</u>	<u>(18.162)</u>	<u>(13.826)</u>	<u>(77.480)</u>
Valor líquido nos livros	249.025	36.206	30.403	315.634

Figura 3: Ativo Imobilizado

Fonte: Deloitte, 2006.

3.2 Ativos Intangíveis

De acordo com as Normas Brasileiras de contabilidade não é exigido que a sociedade divulgue as mutações ocorridas durante o exercício dentro das contas dos ativos intangíveis visto que os mesmos são classificados dentro do ativo imobilizado. Os saldos das principais classes desses ativos são divulgados em conjunto com os demais bens do ativo imobilizado, com destaque para o custo e amortização acumulada.

Outro ponto relevante diz respeito ao fundo de comércio, o qual não é apurado pelas normas contábeis brasileiras. Neste caso, quando da aquisição de participação acionária avaliada pelo método de equivalência patrimonial, a sociedade controladora geralmente incorre em ágio ou deságio, os quais representam a diferença entre o valor pago pela participação acionária e o percentual de participação adquirido aplicado sobre o patrimônio líquido contábil da sociedade investida.

Quando se tratando das normas internacionais de contabilidade, merece destaque a norma IAS 38 (Ativos intangíveis), a qual exige que as sociedades divulguem as movimentações ocorridas nas contas do ativo intangível e a norma internacional de contabilidade IAS 36 (Deterioração do Valor dos Ativos), a qual relata que o ágio é submetido periodicamente à verificação da deterioração do seu valor. O ágio não é amortizado. Além disso, esta mesma regra cita que a provisão para deterioração do valor, representa o excesso de valor contábil do ativo em relação ao seu valor recuperável.

Outros pontos que merecem destaque segundo Delloite (2006), são:

1. As adições representam os gastos ocorridos nas aquisições de marcas e patentes tanto pela sociedade controladora como por suas sociedades controladas consolidadas, assim como o ágio apurado na aquisição de participação acionária. Este por sua vez, significa a diferença a maior entre o valor pago e o montante dos ativos líquidos da sociedade investida avaliados a valor de mercado.
2. As aquisições de controladas representam o ágio e outros ativos intangíveis de sociedade controlada adquirida durante o exercício, ou seja, ativos intangíveis de sociedade controlada que estaria sendo consolidada pela primeira vez.

3. Já as baixas de controladas representam as baixas em ativos intangíveis em função da venda das ações do capital social de sociedade controlada. Vale ressaltar que os ativos líquidos da sociedade controlada vendida durante o exercício não são consolidados no balanço patrimonial consolidado no final do exercício. Apenas serão consolidadas as receitas e as despesas da sociedade controlada vendida, apuradas até a data da alienação da participação acionária.
4. A tradução para reais de ativos intangíveis de controladas no exterior representa a diferença cambial.

A seguir encontram-se dois exemplos de apresentação dos ativos intangíveis de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	Ágio R\$ 000	Marcas e Patentes R\$ 000	Total R\$ 000
Custo			
Saldos em 1º de Janeiro de 2004	7.200	3.500	10.700
Adições	1.100	1.600	2.700
Diferença Cambial	<u>130</u>	<u>240</u>	370
Saldos em 1º de Janeiro de 2005	8.430	5.340	13.770
Adições		1.605	1.605
Baixa pela Venda de Controlada		(890)	(890)
Ágio na compra de controlada	2.065		2.065
Ágio de controlada vendida	(1.997)		(1.997)
Diferença Cambial	<u>(179)</u>	<u>(181)</u>	<u>(360)</u>
Saldos em 31 de Dezembro de 2005	8.319	5.874	14.193
Amortização acumulada e provisão para deteriorização do valor			
Saldos em 1º de Janeiro de 2004	1.310	1.050	2.360
Encargos e Amortização		1.013	1.013
Provisão para deteriorização do valor	140		140
Diferença Cambial	<u>(672)</u>	<u>37</u>	<u>(635)</u>
Saldos em 1º de Janeiro de 2005	778	2.100	2.878
Encargos de Amortização		925	925
Provisão para deteriorização do valor	208		208
Diferença Cambial	<u>(10)</u>	<u>(66)</u>	<u>(76)</u>
Saldos em 31 de Dezembro de 2005	976	2.959	3.935
Valor Líquido do Intangível			
Em 31 de Dezembro de 2005	7.343	2.915	10.258
Em 31 de Dezembro de 2004	7.652	3.240	10.892

Figura 4: Ativos Intangíveis

Outro exemplo de apresentação:

	Ágio	Marcas e Patentes	Total
	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000
Saldos em 1º de Janeiro de 2004			
Custo	7.200	3.500	10.700
Amortização acumulada e provisão para deterioração do valor	<u>(1.310)</u>	<u>(1.050)</u>	<u>(2.360)</u>
Valor Líquido nos livros	5.890	2.450	8.340
Movimentação em 2004			
Adições	1.100	1.600	2.700
Encargo de Amortização		(1.013)	(1.013)
Provisão para deterioração do valor	(140)		(140)
Diferença Cambial	<u>802</u>	<u>203</u>	<u>1.005</u>
Valor Líquido no final de 2004	7.652	3.240	10.892
Saldos em 31 de Dezembro de 2004			
Custo	8.430	5.340	13.770
Amortização acumulada e provisão para deterioração do valor	<u>(778)</u>	<u>(2.100)</u>	<u>(2.878)</u>
Valor Líquido nos livros	7.652	3.240	10.892
Movimentação em 2005			
Adições		1.605	1.605
Baixa pela venda de controlada		(890)	(890)
Ágio na compra de controlada	2.065		2.065
Ágio na venda de controlada	(1.997)		(1.997)
Encargo de amortização		(925)	(925)
Provisão para deterioração do valor	(208)		(208)
Diferença Cambial	<u>(169)</u>	<u>(115)</u>	<u>(284)</u>
Valor líquido no final de 2005	7.343	2.915	10.258
Saldos em 31 de dezembro de 2005			
Custo	8.319	5.874	14.193
Amortização acumulada e provisão para deterioração do valor	<u>(976)</u>	<u>(2.959)</u>	<u>(3.935)</u>
Valor Líquido nos livros	7.343	2.915	10.258

Figura 5: Ativos Intangíveis

Fonte: Deloitte, 2006.

3.3 Impostos Diferidos

De acordo com as normas brasileiras de contabilidade, as entidades não são obrigadas a divulgar as mutações ocorridas na contas de impostos diferidos durante o exercício que estão sendo apresentados, assim como a natureza das principais transações (provisão para perdas de ativos, provisão para contingências, etc) que geram os impostos diferidos.

Segunda a Deloitte (2006), a Deliberação da CVM nº 273, de 20 de agosto de 1998, exige que as companhias abertas divulguem:

- a) Montante dos impostos correntes e diferidos registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo.
- b) Natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigações fiscais diferidos.
- c) Efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido decorrentes de ajustes por alterações de alíquotas ou por mudanças na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos diferidos.
- d) Montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados, que para as quais não se reconhece contabilmente ativo fiscal diferido, com indicação do valor dos tributos que não se qualificam para esse reconhecimento.
- e) Conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado de Imposto de Renda e contribuição social e o produto do resultado contábil antes do Imposto de Renda multiplicado pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo.
- f) Natureza e montante dos ativos cuja base fiscal seja inferior ao seu valor contábil.

De acordo com a Instrução da CVM nº 371, de 27 de junho de 2002, citado pela Deloitte (2006), também é exigido que as companhias de capital aberto divulguem:

- a) Estimativa das parcelas de realização do ativo fiscal diferido, discriminadas ano a ano para os primeiros cinco anos e, a partir daí, agrupadas em períodos máximos de três anos, inclusive para a parcela do

ativo fiscal diferido não registrada que ultrapassar o prazo de realização de dez anos.

- b) Efeitos decorrentes de eventual alteração na expectativa de realização do ativo fiscal diferido e respectivos fundamentos.
- c) No caso de companhia recém-constituída, ou em processo de reestruturação operacional ou de reorganização societária, descrição das ações administrativas que contribuirão para a realização futura do ativo fiscal diferido.

A norma internacional de contabilidade IAS 12 (Impostos sobre o Lucro) exige que a entidade divulgue a movimentação das contas patrimoniais do imposto diferido, destacando as principais transações, tais como as contrapartidas com contas de resultado e as contrapartidas com as contas do patrimônio líquido.

Ainda se tratando das normas internacionais de contabilidade, alguns pontos devem ser observados segundo Deloitte (2006), conforme a seguir:

1. A reavaliação de ativos representa o Imposto de Renda diferido credor, classificado no passivo não circulante e calculado sobre o valor da reserva de reavaliação (patrimônio líquido) de ativos imobilizados.
2. A provisão para perdas representa o Imposto de Renda diferido devedor, classificado no ativo não circulante e calculado sobre provisões para perdas com ativos (provisão para devedores duvidosos, provisão para reduzir estoques a valor de mercado, etc), na hipótese de serem temporariamente indedutíveis, como é o caso atualmente no Brasil.
3. A provisão para contingências representa o Imposto de Renda diferido devedor, classificado no ativo não circulante e calculado sobre provisões para contingências (tributárias, trabalhistas, cíveis, etc) na hipótese de serem temporariamente indedutíveis, como é o caso no Brasil.
4. Os prejuízos fiscais e bases negativas de contribuição social, geram créditos fiscais de impostos diferidos.

A seguir, encontra-se um exemplo de demonstrativo do imposto diferido, de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Neste caso, o grupo

reconheceu impostos diferidos, relacionados com o Imposto de Renda e Contribuição Social.

	31/12/2005	31/12/2004
	R\$ 000	R\$ 000
Ativo de Impostos Diferidos	(44.990)	(39.070)
Passivo de Imposto Diferidos	<u>34.095</u>	<u>35.723</u>
Valor Líquido	(10.895)	(3.347)

Figura 6: Impostos Diferidos

Fonte: Deloitte,2006.

A movimentação dos impostos diferidos em 2005 e em 2004, foi a seguinte:

	Reservas no Patrimônio Líquido	Provisão para perdas	Provisão Contingências	Total
	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000
Saldo em 1º de Janeiro de 2004	33.227	(20.895)	(10.870)	1.462
Registrado no patrimônio	2.816			2.816
Registrado no resultado	(320)	(5.100)	(2.070)	(7.490)
Diferença câmbio		<u>(142)</u>	<u>7</u>	(135)
Saldo em 1º de Janeiro de 2005	35.723	(26.137)	(12.933)	(3.347)
Registrado no patrimônio	(1.204)			(1.204)
Registrado no resultado	(424)	(4.074)	(2.065)	(6.563)
Venda de controlada		240		240
Diferença de câmbio		<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(21)</u>
Saldo em 31 de Dezembro de 2005	34.095	(29.982)	(15.008)	(10.895)

Figura 7: Impostos Diferidos

Fonte: Deloitte,2006.

3.4 Estoques

As regras brasileiras de valorização, avaliação e divulgação são semelhantes às normas internacionais de contabilidade. O único ponto de diferença entre ambos é que de acordo com as regras brasileiras de contabilidade, as matérias-primas são apresentadas como o último item do grupo de estoques no balanço patrimonial, visto que o mesmo é classificado por ordem decrescente de liquidez, já nas normas internacionais de contabilidade, as matérias-primas são apresentadas como o primeiro item de estoques, visto que os ativos são classificados por grau crescente de liquidez.

Para um melhor entendimento das normas internacionais de contabilidade, apresenta-se a seguir, algumas notas importantes da norma internacional de contabilidade IAS 2, a qual trata os estoques.

1. Quanto à valorização, em seu parágrafo 9, fica estabelecido que os estoques são valorizados pela importância menor entre valor de custo e valor líquido realizável. O parágrafo 10, determina que o custo dos estoques será compreendido por todos os custos derivados da aquisição e da transformação dos mesmos, assim como outros custos incorridos para coloca-los em condições de utilização. O parágrafo 11, relata que o custo de aquisição é formado pelo preço de compra, os gastos com importação e impostos (que não sejam recuperáveis posteriormente das autoridades governamentais), além dos transportes e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição das mercadorias, dos materiais ou dos serviços. Os descontos comerciais e outros similares serão deduzidos para fins de determinação do custo de aquisição.
2. O parágrafo 12 informa que os custos de transformação dos estoques serão compreendidos por aqueles custos diretamente relacionados com as unidades produzidas, como a mão de obra direta. Além disso, também são compreendidos uma parte, calculada de forma sistemática, dos custos indiretos, fixos e variáveis, e os demais custos incorridos para transformar as matérias-primas em produtos acabados.
3. O parágrafo 13 salienta que o processo de distribuição dos custos indiretos fixos aos custos de transformação será baseado na capacidade normal de produção. Sendo que a capacidade normal de produção pode ser entendida como a produção que se espera atingir em circunstâncias normais, considerando o que já ocorreu no passado e levando em consideração a perda por parte das paradas de manutenção previstas.
4. O parágrafo 14 menciona que o processo de produção pode contemplar a fabricação simultânea de mais de um produto, por exemplo, a produção de produtos principais e de subprodutos. Quando os custos de transformação não são identificáveis para cada tipo de produto separadamente, deve-se utilizar bases uniformes e racionais para a sua

distribuição entre os produtos, como por exemplo, a base no valor de mercado de cada produto.

5. O parágrafo 15 relata sobre outros gastos que possam ser considerados nos custos dos estoques, gastos estes que sejam necessários para que os estoques sejam colocados em condições de venda aos clientes, como exemplo disto, pode ser considerado alguns custos indiretos não derivados da produção ou os custos de desenhos para clientes especiais. A norma internacional de contabilidade IAS 23, a qual relata sobre os encargos financeiros, estabelece condições em certas circunstâncias em que uma entidade pode debitar gastos financeiros aos estoques.
6. O parágrafo 21, relato sobre os sistemas de valorização dos estoques. De acordo com este parágrafo, os sistemas de determinação dos custos dos estoques, como o método do custo padrão e o método do preço de venda, poderão ser utilizados sempre que o resultado se aproxime do custo. O custo padrão é estabelecido a partir de níveis normais de consumo.
7. Os parágrafos 23 e 24 determinam que certos tipos de estoques deverão ser valorizados utilizando a metodologia de identificação específica. Neste caso enquadram-se os produtos que não são habitualmente misturados com outros produtos, assim como bens produzidos e segregados para um projeto específico.
8. Os parágrafos 25 a 27 relatam sobre o método do custo médio e do PEPS. Determina que para os estoques que não forem contemplados na metodologia de identificação específica, deverá ser utilizado o método do custo médio ou o método PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai). Vale ressaltar que a sociedade utilizará o mesmo método para todos os estoques que tenham a mesma natureza e uso similares, já para os estoques que tenham natureza ou uso diferente, poderá ser utilizada forma de valorização também diferente. O método UEPS (último que entra é o primeiro que sai), não é permitido pelas normas internacionais de contabilidade.
9. O parágrafo 36 exige a divulgação das seguintes informações relacionadas com estoques: A) Políticas contábeis adotadas para

valorização dos estoques, incluindo a fórmula de valorização dos custos que tenha sido utilizada. B) Detalhamento das classes de estoques (matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados, etc). C) Estoques que estão contabilizados pelo valor líquido realizável. D) Estoques reconhecidos como gasto durante o exercício. E) Valor de provisão constituída durante o exercício para realização dos estoques. F) Valor de reversão da provisão para realização, contabilizado durante o exercício. G) As circunstâncias ou os eventos que justificaram a reversão, total ou parcial, da provisão para realização. H) Valor dos estoques dados em garantia de dívidas.

A seguir encontra-se um demonstrativo de abertura da conta de estoques, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	31/12/2005	31/12/2004
	R\$ 000	R\$ 000
Matérias-primas	21.315	19.567
Produtos em processo	8.438	7.789
Produtos acabados	<u>113.780</u>	<u>111.090</u>
Total	143.533	138.446

Figura 8: Estoques
Fonte: Deloitte, 2006.

3.5 Contas a receber

As regras brasileiras de contabilidade são muito semelhantes às normas internacionais de contabilidade, a única diferença existente é o fato de que de acordo com as regras brasileiras de contabilidade, não existe exigência de as contas a receber serem contabilizadas pelo seu valor justo. Vale ressaltar que na maioria dos casos não deve haver diferença expressiva entre o valor justo das contas a receber e o seu valor nominal (valor da nota fiscal). Este fato se dá principalmente em função do prazo reduzido das vendas a prazo assim como devido ao baixo índice de inflação.

As normas internacionais de contabilidade segundo Deloitte (2006), classificam as contas a receber como um instrumento ativo não derivativo, ou seja, geralmente está

atrelado a uma variação de índice, de preço de um ativo, etc., deste modo não requer um investimento significativo e o contrato vence em data futura. As contas a receber devem ser contabilizadas inicialmente pelo valor justo (valor nominal), ou seja, valor que consta na nota fiscal de venda do bem ou do serviço, descontado o valor presente pela taxa efetiva de juros (taxa embutida pela sociedade na venda a prazo ao cliente).

Em relação à provisão para perda por deterioração, também conhecida como provisão para devedores duvidosos, deve ser apenas divulgado o valor da perda que foi computado na demonstração do resultado.

A seguir encontra-se um demonstrativo do contas a receber, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	31/12/2005	31/12/2004
	R\$ 000	R\$ 000
Cientes pelas vendas de produtos	87.567	81.675
Cientes pelas vendas de mercadorias	65.312	63.909
Cientes pelas vendas de serviços	6.780	5.541
Provisão para perda por deterioração das contas a receber	<u>(2.345)</u>	<u>(2.121)</u>
Cliente - valor líquido	157.314	149.004
Outras contas a receber	<u>715</u>	<u>690</u>
Total	158.029	149.694

Figura 9: Contas a Receber

Fonte: Deloitte,2006.

3.6 Caixa e Equivalentes de Caixa

A regra contábil brasileira é semelhante às normas internacionais de contabilidade, no entanto se utiliza a terminologia disponível (artigo nº 179, da lei nº 6.404 de 1976).

Nas normas internacionais de contabilidade, segundo Deloitte (2006), são classificados no caixa e equivalentes de caixa, os recursos em caixa, em contas correntes bancárias e em depósitos bancários com prazo de vencimento de até três meses. Os rendimentos dos depósitos deverão ser reconhecidos como receita financeira no resultado do exercício com base no regime de competência e utilizando a taxa efetiva de juros.

4 Passivo

O que se apresenta a seguir é um comparativo entre as normas internacionais de contabilidade e as regras brasileiras de contabilidade, aplicadas nas principais contas do passivo.

4.1 Provisões

As regras brasileiras quando se tratando de Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, são semelhantes à norma internacional de contabilidade IAS 37 (Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes). Estas semelhanças ficaram explícitas após a CVM emitir em 3 de outubro de 2005, a Deliberação nº 489, com vigência para os períodos que começam a partir de 1 de janeiro de 2006.

Em relação à norma internacional de contabilidade IAS 37, que trata das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, merecessem destaque os seguintes parágrafos, segundo Deloitte (2006):

1. O parágrafo 10, define provisão como um passivo, do qual não se tem certeza de seu valor e de seu vencimento. Este parágrafo ainda define uma obrigação legal como aquela que deriva de: A) Um contrato. B) Uma legislação. C) Outra causa do tipo legal.
2. Em seu parágrafo 14, fica determinado que uma empresa só deve reconhecer uma provisão somente quando ocorrerem as seguintes circunstâncias: A) A empresa tem uma obrigação presente (caráter legal ou implícita). B) É provável que a empresa terá que entregar recursos para liquidar a obrigação. C) O valor da provisão pode ser estimado de maneira confiável.
3. O parágrafo 27 determina que a empresa não deve proceder ao reconhecimento na contabilidade de nenhum passivo contingente.
4. O parágrafo 63 menciona que as perdas futuras derivadas da exploração de negócios não devem ser registradas no passivo da empresa.

5. O parágrafo 66 comenta que as obrigações derivadas de contratos onerosos devem ser reconhecidas e valorizadas nas demonstrações financeiras como provisão.
6. O parágrafo 70 enumera os seguintes eventos como exemplos de reestruturação: A) Venda ou liquidação de uma linha de atividade. B) Fechamento de negócios em um país ou região, ou realocação de atividades de um país ou de uma região para outro país ou para outra região. C) Mudanças na estrutura administrativa, como, por exemplo, a eliminação de um nível de gerência. D) Reorganizações importantes que tenham efeito significativo sobre a natureza e o enfoque das atividades da empresa.
7. O parágrafo 84 estabelece que a empresa deve divulgar as seguintes informações sobre cada tipo de provisão em nota explicativa às demonstrações financeiras: A) O valor pelos registros da contabilidade no início e no final do exercício. B) Constituições efetuadas no exercício, incluindo aumentos nas provisões já existentes. C) Valores utilizados (isto é, aplicados ou debitados contra a provisão) durante o exercício. D) Importâncias não utilizadas que tenham sido objeto de reversão durante o exercício. E) Aumento durante o exercício dos saldos objeto de desconto, em função do passar do tempo, assim como o efeito relacionado com mudança na taxa de desconto. Não é preciso apresentar a informação comparativa. Em outras palavras, a norma exige a divulgação da movimentação das provisões durante o último exercício.

A seguir encontra-se um demonstrativo das provisões, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	Processos Tributários	Processos Trabalhistas	Garantias	Total
	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000	R\$ 000
Movimentação				
Saldo em 01/01/2004	21.455	6.990	4.555	33.000
Constituições efetuadas	2.702	1.890	1.990	6.582

Reversões efetuadas	(1.344)	(320)	(213)	(1.877)
Varição Cambial	13	7	1	21
Pagamentos Realizados	<u>(2.790)</u>	<u>(713)</u>	<u>(1.756)</u>	<u>(5.259)</u>
Saldos em 31/12/2004	20.036	7.854	4.577	32.467
Constituições efetuadas	4.567	2.020	2.556	9.143
Reversões efetuadas	(1.766)	(376)	(259)	(2.401)
Adições - controlada comprada	390			390
Baixas - controlada vendida	(140)			(140)
Varição Cambial	6	3	2	11
Pagamentos Realizados	<u>(3.520)</u>	<u>(785)</u>	<u>(1.810)</u>	<u>(6.115)</u>
Saldos em 31/12/2005	19.573	8.716	5.066	33.355

Classificação	31/12/2005	31/12/2004
	R\$ 000	R\$ 000
Passivo não circulante	12.456	10.300
Passivo Circulante	<u>20.899</u>	<u>22.167</u>
Total	33.355	32.467

Figura 10: Provisões
Fonte: Deloitte, 2006.

4.2 Fornecedores e Outras Contas a Pagar

As regras brasileiras de contabilidade são muito parecidas com as normas internacionais de contabilidade quando se tratando da contabilização de dívidas com fornecedores, entretanto inexistente nas regras brasileiras de contabilidade previsão para divulgação de informações sobre as dívidas com fornecedores.

De acordo com a norma internacional de contabilidade 32, a qual trata das apresentações e informações a revelar nos instrumentos financeiros, estabelece que a empresa deve informar para cada classe de passivo financeiro a natureza e o alcance do instrumento financeiro, incluindo prazos e condições significativas que podem afetar os valores e prazos, bem como as práticas contábeis e as metodologias adotadas, incluindo o critério para reconhecimento e mensuração dos passivos financeiros.

No parágrafo 86 da mesma norma, fica determinado que a empresa deve revelar o valor justo ou de mercado para cada classe de passivo financeiro, de forma que se permita realizar as comparações como os correspondentes valores pelos registros da contabilidade.

A seguir encontra-se um demonstrativo das provisões, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	31/12/2005	31/12/2004
	R\$ 000	R\$ 000
Fornecedores de estoques	34.478	31.200
Fornecedores de imobilizados	12.341	11.999
Fornecedores de Serviços	9.560	8.190
Contas a pagar	<u>712</u>	<u>619</u>
Total	57.091	52.008

Figura 11: Fornecedores e outros contas a pagar
Fonte: Deloitte,2006.

4.3 Capital Social

Segundo Deloitte (2006), a lei nº 6.404 de 1976, em seu parágrafo 5º do artigo nº 176, estabelece que a sociedade deve divulgar em nota explicativa às demonstrações financeiras o número, espécies e classes das ações de capital social, além de estabelecer que a sociedade revelará as opções de compras de ações outorgadas e exercidas no exercício. Em suma, as sociedades brasileiras divulgam as mesmas informações sobre o capital social exigidas pelas normas internacionais de contabilidade, com exceção da movimentação física da quantidade de ações durante o exercício social.

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade IAS 1, em seu parágrafo 76, de acordo com a Deloitte (2006), fica estabelecido que a sociedade deve divulgar em nota explicativa às demonstrações financeiras as seguintes informações para cada uma das classes de ações de capital social.

1. O número de ações autorizadas para sua emissão.
2. O numero de ações emitidas e totalmente integralizadas (pagas) e o número de ações emitidas e ainda não integralizadas (pagas) na sua totalidade.
3. O valor nominal da ação, ou o fato de que a ação não tem valor nominal.
4. Uma conciliação entre o número de ações em circulação no início e no final do exercício.

5. Os direitos, privilégios e restrições correspondentes a cada classe de ação, incluindo os que se referem às restrições que afetam o recebimento de dividendos e o reembolso do capital social.
6. Ações de emissão da sociedade que estão em seu poder ou em poder de suas sociedades controladas e coligadas.
7. Ações com emissão reservada para opções ou para contratos de venda de ações, descrevendo as condições e as importâncias correspondentes.

A seguir encontra-se um demonstrativo da abertura das ações, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	31/12/2005	31/12/2004
	Quantidade	Quantidade
Ações ordinárias autorizadas	70.000	70.000
	2005	2004
	Quantidade	Quantidade
Ações ordinárias emitidas e realizadas	0	0
Saldo no início do ano	54.200	50.000
Aumento de capital em dinheiro	4.800	3.000
Aumento de capital com exercícios de opções de ações	<u>1.900</u>	<u>1.200</u>
Saldo no final do ano	60.900	54.200

Figura 12 : Capital Social

Fonte: Deloitte, 2006.

5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

O que se apresenta a seguir são as demonstrações do resultado de uma empresa fictícia. Tem-se como intuito, mostrar neste capítulo, um breve comparativo entre as normas internacionais de contabilidade e as regras brasileiras de contabilidade em relação às demonstrações de resultado.

O exemplo abaixo, apresenta as demonstrações do resultado consolidada de um grupo hipotético, utilizando o formato das despesas classificadas por natureza.

	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
Receita Bruta Operacional	1.215.351	1.111.310
Variações nos estoques de produtos acabados e em processo	21.315	18.118
Matérias-primas, materiais e serviços consumidos	(552.559)	(502.225)
Gastos com pessoal	(121.310)	(101.400)
Despesas com depreciação e com amortização	(41.793)	(37.411)
Outras despesas operacionais	<u>(11.000)</u>	<u>(9.556)</u>
Lucro operacional	510.004	478.836
Equivalência patrimonial	4.700	3.700
Receitas financeiras	101.161	93.286
Despesas financeiras	(21.796)	(9.215)
Outros ganhos e perdas	<u>7.215</u>	<u>4.216</u>
Resultado antes dos impostos sobre o lucro	601.284	570.823
Impostos sobre o lucro	<u>(191.035)</u>	<u>(181.500)</u>
Lucro das operações continuadas	410.249	389.323
Lucro (prejuízo) com operações descontinuadas	<u>27.234</u>	<u>(7.333)</u>
Lucro líquido do exercício	437.483	381.990
Atribuível para		
Sociedade controladora	415.699	362.891
Acionistas minoritários	<u>21.784</u>	<u>19.099</u>
Total	437.483	381.990
Lucro por ação:		
Das operações continuadas e descontinuadas:		
Básico	R\$ 7,40	R\$ 7,09
Diluído	R\$ 7,33	R\$ 7,02
Das operações continuadas:		
Básico	R\$ 6,91	R\$ 7,23
Diluído	R\$ 6,85	R\$ 7,16

Figura 13: Demonstração do Resultado

Fonte: Deloitte, 2006.\$

A seguir, o que se apresenta é a demonstração do resultado consolidada de um grupo hipotético, utilizando o formato das despesas classificadas por função.

	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
Receita bruta operacional	1.215.351	1.111.310
Deduções de vendas	<u>(31.215)</u>	<u>(27.114)</u>
Receita líquida operacional	1.184.136	1.084.196
Custos de vendas	<u>(566.933)</u>	<u>(510.018)</u>
Lucro bruto	617.203	574.178
Despesas de vendas	(44.909)	(38.220)
Despesas Administrativas	(51.290)	(47.566)
Outras Despesas Operacionais - Líquidas	<u>(11.000)</u>	<u>(9.556)</u>
Lucro operacional	510.004	478.836
Equivalência patrimonial	4.700	3.700
Receitas financeiras	101.161	93.286
Despesas financeiras	(21.796)	(9.215)
Outros ganhos e perdas	<u>7.215</u>	<u>4.216</u>
Resultado antes do imposto sobre o lucro	601.284	570.823
Imposto sobre o lucro	<u>(191.035)</u>	<u>(181.500)</u>
Lucro das operacoes continuadas	410.249	389.323
Lucro (prejuízo) das operações descontinuadas	<u>27.234</u>	<u>(7.333)</u>
Lucro líquido do exercício	437.483	381.990
Atribuível para:		
Sociedade Controladora	415.699	362.891
Acionistas minoritários	<u>21.784</u>	<u>19.099</u>
Total	437.483	381.990
Lucro por ação:		
Das operações continuadas e descontinuadas:		
Básico	R\$ 7,40	R\$ 7,09
Diluído	R\$ 7,33	R\$ 7,02
Das operações continuadas:		
Básico	R\$ 6,91	R\$ 7,23
Diluído	R\$ 6,85	R\$ 7,16

Figura 14: Demonstração do Resultado

Fonte: Deloitte, 2006.

5.1 Normas Internacionais de Contabilidade

De acordo com a Deloitte (2006), as demonstrações de resultado podem ser apresentadas de duas maneiras, como se pode perceber acima, sendo que no primeiro exemplo, as despesas são apresentadas segundo a sua natureza, já no segundo exemplo, as despesas são apresentadas segundo sua função. A empresa tem a

liberdade de escolher qual dos dois formatos irá utilizar. Vale ressaltar que na comparação dos dois formatos de apresentação, as alterações são processadas apenas nas linhas entre a receita bruta operacional e o lucro operacional.

Outro ponto que merece ser observado, é que existem três grandes aberturas do lucro sendo o lucro operacional, lucro das operações continuadas e lucro líquido do exercício, porém na apresentação das despesas classificadas por natureza, não se tem o lucro bruto.

A equivalência patrimonial, somente aplicada em sociedades coligadas ou associadas, visto que das controladas ela é eliminada na consolidação de demonstrações financeiras, as receitas e as despesas financeiras, outros ganhos e perdas, e impostos sobre o lucro são computados para transformar o lucro operacional em lucro das operações continuadas. A diferença entre o lucro das operações continuadas e o lucro líquido do exercício representa o resultado das operações descontinuadas.

Segundo a Deloitte (2006), uma operação descontinuada é um segmento de negócios que foi interrompido, ou seja, componentes de uma classe de negócios com identificação separada de ativos, passivos, receitas e despesas. Estes segmentos de negócios poderão ser baixados por uma série de motivos, como por exemplo, venda, abandono, cisão, etc. A linha de resultado de operações descontinuadas, classifica na demonstração do resultado do exercício, é geralmente composta de dois componentes: A) Lucro ou prejuízo durante o ano das atividades do segmento de negócios. B) Ganho ou perda na baixa do segmento.

O lucro líquido do exercício diz respeito à entidade consolidada, a qual inclui os acionistas minoritários. Vale ressaltar que no balanço patrimonial consolidado o valor de participação dos acionistas minoritários no patrimônio líquido de controladas consolidadas é classificado dentro do patrimônio líquido da entidade consolidada.

O lucro por ação será calculado com base no resultado atribuível à sociedade controladora.

De acordo com a norma internacional de contabilidade IAS 1, a qual trata da apresentação das demonstrações financeiras, em seu parágrafo 78, fica determinado que todas as receitas e despesas reconhecidas no exercício serão computadas na demonstração do resultado.

Em seu parágrafo 81, comenta-se que as contas de resultado incluirão no mínimo rubricas específicas com valores correspondentes das seguintes transações:

1. Receitas Operacionais.
2. Despesas Financeiras.
3. Resultado de equivalência patrimonial de sociedades coligadas ou associadas e de negócios conjuntos que se contabilizam pelo método de equivalência patrimonial.
4. Impostos sobre o resultado, que no caso do Brasil, representa o Imposto de Renda e a Contribuição Social.
5. Um único valor que corresponda ao total de: A) Resultado depois dos impostos. B) Resultado das atividades interrompidas ou descontinuadas.
6. Resultado do exercício.

Ainda em relação à mesma norma Internacional de Contabilidade, em seu parágrafo 82, informa-se que as seguintes transações abaixo devem ser reveladas como distribuição do resultado do exercício:

1. Resultado do exercício atribuído aos interesses minoritários (acionistas minoritários de controladas consolidadas).
2. Resultado do exercício atribuível aos mantenedores de instrumentos de patrimônio líquido da sociedade controladora.

Em seu parágrafo 85, informa-se que a entidade não terá necessidade de apresentar nem na demonstração do resultado nem em nota explicativa às demonstrações financeiras qualquer receita ou despesa considerada como transação extraordinária.

O parágrafo 86 relata que, quando certa receita ou despesa é material ou tem importância relativa, sua natureza e seu valor serão revelados separadamente na demonstração do resultado.

O parágrafo 88 comenta que a entidade divulgará os gastos com base em sua natureza ou com base em sua função. Recomenda-se que a entidade apresente essa divulgação na demonstração do resultado.

5.2 Regras Brasileiras de Contabilidade

De acordo com Deloitte (2006), a regra brasileira de contabilidade exige que a demonstração do resultado da sociedade controladora também seja apresentada.

De acordo com a legislação societária brasileira, a demonstração do resultado deve ser preparada em um único formato, que se assemelha ao formato das despesas classificadas por função.

As normas contábeis brasileiras segregam apenas o lucro operacional do lucro não operacional, para compor o lucro líquido do exercício. O lucro não operacional está relacionado com operações não previstas no objeto social da sociedade, como, por exemplo, venda de bens do ativo imobilizado. Além disso, as normas contábeis brasileiras não incluem conceitos sobre segmentos de negócios nem sobre resultados de operações descontinuadas.

Um ponto que merece destaque quando se tratando as regras brasileiras de contabilidade, é o que se trata do valor do lucro por ação, o qual representa o lucro ou prejuízo do exercício dividido pela quantidade de ações. A lei societária brasileira não determina como calcular a quantidade de ações. Certas sociedades utilizam o número de ações no final do exercício social, outras utilizam a quantidade média de ações em circulação durante o exercício social. Vale ressaltar que inexistem conceitos de lucro básico por ação e lucro diluído por ação.

5.3 Gastos por Natureza

Como já citado anteriormente, as regras contábeis brasileiras determinam a apresentação das demonstrações do resultado em formato semelhante ao de função, e não é exigida a divulgação das despesas de acordo com sua natureza.

De acordo com o parágrafo 93 da Norma Internacional de Contabilidade - IAS 1, as entidades que classifiquem os gastos por função na demonstração do resultado deverão revelar informação adicional sobre a natureza desses gastos em nota explicativa às demonstrações financeiras, incluindo pelo menos valores dos gastos com depreciação/amortização e dos gastos com empregados.

Como já citado anteriormente, a sociedade poderá optar por apresentar a demonstração do resultado pelo formato da função ou da natureza. No caso da empresa optar pelo formato da função, ela ainda deverá divulgar as informações incluídas nessa nota explicativa.

A seguir apresenta-se um demonstrativo dos gastos de uma sociedade fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
Variações em estoques de produtos acabados e em processo	(21.315)	(18.118)
Matéria-primas, materiais e serviços consumidos	576.207	520.493
Gastos com pessoal	121.310	101.400
Despesas com depreciação e amortização	<u>18.145</u>	<u>19.143</u>
Total	694.347	622.918

Figura 15: Gastos por Natureza
Fonte: Deloitte, 2006.

5.4 Receitas Financeiras

De acordo com a Lei nº 6.404 de 1976, em seu artigo 187, as despesas financeiras deverão ser apresentadas na demonstração do resultado liquidadas das receitas financeiras. O detalhamento das receitas financeiras em nota explicativas não é exigido pelas regras contábeis brasileiras.

A Norma Internacional de Contabilidade – IAS 18, a qual relata sobre as receitas, estabelece que a entidade deve divulgar em nota explicativa às demonstrações financeiras a quantia de cada categoria significativa das suas receitas operacionais, com indicação expressa dos ganhos oriundos principalmente de:

- a) Vendas de bens.
- b) Prestação de serviços.
- c) Juros.
- d) Royalties.
- e) Dividendos.

O que se apresenta a seguir, é um demonstrativo das receitas financeiras, de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	2005	2004
	R\$ 000	R\$ 000
Rendimento oriundos de ativos financeiros	98.743	91.167
Dividendos de participação societária	<u>2.418</u>	<u>2.119</u>
Total	101.161	93.286

Figura 16: Receitas Financeiras

Fonte: Deloitte, 2006.

5.5 Despesas Financeiras

De acordo com a lei societária brasileira, em seu artigo 187 da Lei 6.404 de 1976, as despesas financeiras devem constar na demonstração do resultado, líquidas das receitas financeiras. Não é exigido detalhamento dos itens que compõem as despesas financeiras. No que se trata dos encargos financeiros capitalizados, de acordo com a CVM, as regras brasileiras são as mesmas das normas internacionais de contabilidade.

No que tange as Normas Internacionais de Contabilidade, a IAS 1, determina que a entidade deve divulgar em linha específica da demonstração do resultado as suas despesas financeiras.

A Norma Internacional de Contabilidade – IAS 32, estabelece que as transações relevantes de gastos financeiros, relacionados com passivos financeiros do balanço patrimonial, devem ser divulgadas pelas entidades em nota explicativa às demonstrações financeiras.

O parágrafo 29 da Norma Internacional de Contabilidade – IAS 23, exige que as seguintes divulgações relacionadas com despesas financeiras capitalizadas (debitadas em conta do ativo):

1. Políticas contábeis adotadas em relação aos encargos financeiros.
2. O valor dos encargos financeiros capitalizados durante o exercício.
3. A taxa de juros de capitalização dos encargos financeiros durante o exercício.

A seguir apresenta-se um demonstrativo das despesas financeiras de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	2005	2004
	R\$ 000	R\$ 000
Encargos financeiros com instrumentos financeiros passivos	16.311	7.555
Variações cambiais e monetárias com instrumentos financeiros passivos	6.567	2.475
Juros capitalizados no ativo imobilizado	<u>(1.082)</u>	<u>(815)</u>
Total	21.796	9.215

Figura 17: Despesas Financeiras

Fonte: Deloitte, 2006.

5.6 Outros Ganhos e Perdas

De acordo com as regra contábil brasileira, não é exigida a divulgação do detalhamento de outros ganhos e perdas. As baixas do ativo imobilizado, assim como de investimentos, são classificadas no resultado não operacional. As entidades normalmente divulgam informações em notas explicativas às demonstrações financeiras quando os valores são relevantes do grupo de contas de Outras Receitas e Despesas Operacionais, e Resultado não Operacional.

Embora este item de agrupamento de contas não estar claramente definido pela Norma Internacional de Contabilidade – IAS 1, em sua parte na qual é tratado as demonstrações do resultado, o parágrafo 83 desta norma, permite que a entidade apresente contas adicionais na demonstração do resultado, no caso de esta apresentação for relevante para que os usuários das demonstrações financeiras compreendam o desempenho da entidade.

A Norma Internacional de Contabilidade – IAS 32, estabelece que a entidade deve divulgar, em nota explicativa às demonstrações financeiras, o valor transferido do patrimônio líquido para o resultado do exercício decorrente da realização de ganho ou perda com instrumento financeiro derivativo de cobertura de fluxo de caixa.

A seguir apresenta-se um demonstrativo dos outros ganhos e perdas de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	2005	2004
	R\$ 000	R\$ 000
Ganho com derivativo de fluxo de caixa transferido do patrimônio líquido	303	321
Ajuste a valor de mercado de aplicações imobiliárias	1.009	856
Perda na baixa de ativos imobilizados	(912)	(1.520)
Ganho na venda de ativos imobilizados	6.543	4.346
Outros itens	<u>272</u>	<u>213</u>
Total	7.215	4.216

Figura 18: Outros Ganhos e Perdas

Fonte: Deloitte, 2006.

5.7 Imposto sobre o lucro

De acordo com a CVM, através de sua Deliberação nº 273 de 1998, exige que as entidades divulguem em suas demonstrações financeiras as seguintes informações sobre os impostos sobre o lucro:

1. Montante dos impostos correntes e diferidos registrados no resultado, no patrimônio líquido, no ativo e passivo.
2. Natureza, fundamento e expectativa de prazos para realização de cada ativo e obrigação fiscais diferidos.
3. Efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido, decorrentes de ajustes de alterações alíquotas ou de mudança de expectativa de realização ou de liquidação dos ativos ou passivos diferidos.
4. Montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados, para os quais não se reconheceu contabilmente ativo fiscal diferido, com indicação dos valores dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento.
5. Conciliação do valor debitado ou creditado ao resultado do Imposto de Renda e Contribuição Social e o produto do resultado contábil antes do Imposto de Renda multiplicado pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo.
6. Natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior ao seu valor contábil.

Vale ressaltar que no Brasil os impostos sobre o lucro são o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

Quanto as Normas Internacionais de Contabilidade, a Norma – IAS 12, a qual trata dos impostos sobre o lucro, estabelece que a entidade deve divulgar os principais componentes dos impostos sobre o lucro, os quais são geralmente, os impostos correntes e os impostos diferidos que foram computados na demonstração do resultado.

Ainda em relação a mesma norma, determina-se que a entidade deve revelar valor total dos impostos, correntes e diferidos, relativos a transações debitadas ou creditadas diretamente no patrimônio líquido durante o exercício. Além disso, a mesma norma exige que a entidade divulgue explicação da relação entre a despesa (receita/benefício) de impostos sobre o lucro e o resultado contábil.

A seguir apresenta-se um demonstrativo dos impostos sobre o lucro de uma empresa fictícia, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
Impostos correntes	198.525	188.063
Impostos diferidos	<u>(7.490)</u>	<u>(6.563)</u>
Total de impostos computados no resultado	191.035	181.500

Figura 19: Imposto sobre o lucro

Fonte: Deloitte, 2006.

Reconciliação da despesa computada no resultado com o lucro contábil:

	2005 R\$ 000	2004 R\$ 000
Resultado antes dos impostos sobre o lucro	601.284	570.823
Alíquota de impostos sobre o lucro	34%	34%
Impostos sobre o lucro contábil de acordo com alíquota	204.436	194.080
Diferenças permanentes - despesas não dedutíveis	1.778	1.456
Diferenças permanentes - receitas não tributáveis	<u>(15.179)</u>	<u>(14.036)</u>
Total do resultado	191.035	181.500

Figura 20: Imposto sobre o lucro

Fonte: Deloitte, 2006.

6 CONCLUSÃO

Após as devidas análises das normas internacionais de contabilidade, no que tange as inúmeras bibliografias específicas sobre os padrões aplicados pela *International Accounting Standards Board* (IASB), assim como da estrutura dos órgãos regulamentadores destas normas, como o Comitê de Padrões de Contabilidade Internacional (*International Accounting Standards Committee – IASC*), Conselho Consultivo de Padrões (SAC) e do Comitê Permanente de Interpretações (SIC), pôde-se ter um entendimento mais generalizado destas normas.

As mesmas análises foram aplicadas em relação às regras brasileiras de contabilidade, tanto no que se refere as bibliografias que a fundamentam, assim como em relação aos órgãos que a regulamentam.

Após estas devidas análises pôde-se traçar um comparativo entre os principais pontos de destaque em relação as regras brasileiras de contabilidade. Foi estabelecido uma análise, que foi dividida entre balanço patrimonial, as principais contas do ativo e do passivo, assim como em relação as demonstrações do resultado.

Nota-se que existem vários pontos que são classificados de formas diferentes em ambas as normas, como exemplo, a estrutura do balanço patrimonial e das demonstrações do resultado. Porém, alguns pontos são classificados da mesma maneira entre as duas normas, como é o caso do caixa e equivalentes de caixa.

Com a conclusão deste trabalho, fica evidente os principais pontos de divergência entre ambos os padrões de contabilidade, que certamente é de extrema valia para profissionais das áreas contábil, financeira e econômica.

7 REFERÊNCIAS

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

DELOITTE, Touche Tomatsu. **International Financial Reports Standards: IFRS**, Curso básico. 2006.

DELOITTE, Touche Tomatsu. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas, 2006.

HUSSEY, Roger; ONG, Audra. **International Financial Reporting Standards: Desk Reference. Overview, guide and Dictionary**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais sociedades)**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

IBRACON. **Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS**. São Paulo: Ibracon: 2006.

PETERS, Marcos. R. S. **Controladoria internacional incluindo: Sarbanes Oxely Act e USGAAP**. São Paulo: DVS Editora, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNADES, Luciane Alves. **Contabilidade internacional avançada**. São Paulo: Atlas, 2004.