

MARCO ANTONIO ALVES

**COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DA IFRS –
INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria – turma 2008.

Orientadora: Prof. Wesley Nascimento

**CURITIBA
2008**

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conceder saúde, perseverança e condições de trilhar meus caminhos, tornando meus objetivos em realidade.

A minha família, minha esposa Cristiane e meu filhinho Marco Junior, pelo incentivo, apoio e carinho, mesmo na minha ausência para concluir os estudos.

A meus amigos, pela compreensão, amizade e ajuda nos momentos que preciso.

Aos meus novos amigos que conquistei neste período de estudo, onde demonstraram companheirismo e grande carinho.

Aos professores, por nos darem a oportunidade de compartilhar o saber e conhecimento, com paciência e profissionalismo.

EPÍGRAFE

*“As pequenas coisas parecem não ser nada,
mas são elas que trazem a paz;
Assim são as flores dos campos
que acreditamos não terem perfumes,
Mas que juntas perfumam”.*

Mohandas Gandhi

RESUMO

Alves, Marco Antonio Comparativo entre as normas brasileiras de Contabilidade e as normas Internacionais de Contabilidade da IFRS – Internacional Financial Reporting Standards. A dificuldade de comparabilidade entre os relatórios contábeis das empresas nacionais e internacionais pode afetar a credibilidade das informações das empresas do Brasil, o presente estudo visa analisar as divergências entre estas normas contábeis.

A análise elaborada seguindo os critérios contábeis da Legislação Societária Brasileira - Lei nº 6.404/76 (BR GAAP) e das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), evidencia os principais fatores causadores das distorções das demonstrações e da conciliação entre os resultados apurados e, que as atuais demandas pela padronização e harmonização das práticas contábeis a nível internacional esbarra em barreiras relacionadas às características macroeconômicas inerentes a cada país, relacionadas principalmente à equivalência entre as bases monetárias. Mostra também a necessidade de que as empresas busquem se atualizarem aos padrões de convergências destas normas para que as mesmas venham a usufruir dos benefícios de oferecer ações ao mercado e adquirir subsídios financeiros com menores taxas.

Palavras-chave: Comparativo. Normas. Convergências.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	LEVANTAMENTO DE LITERATURA	5
3	INFORMAÇÕES IMPORTANTES SOBRE AS NORMAS NACIONAIS (NCB) E INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (FAS)	7
3.1	Regulamentações	7
3.2	COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS	11
4	DIFERENÇAS RELEVANTES	21
4.1	Principais Diferenças no Ativo	21
4.1.1	Estoques.....	21
4.1.2	Contabilização da Depreciação	22
4.1.3	Custos de Pesquisas e Desenvolvimento	22
4.1.4	Ativo Fixo.....	23
4.1.5	Redução do Valor Recuperável de Ativos.....	23
4.1.6	Ativos Intangíveis.....	24
4.2	Principais Diferenças no Passivo.....	24
4.2.1	Contabilização dos Arrendamentos (Leasing).....	24
4.2.2	Encargos Financeiros de Empréstimos.....	25
4.2.3	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	26
5	CONCLUSÃO	27
6	REFERÊNCIAS	29

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – ESTOQUES.....	25
QUADRO 02 - CONTABILIZAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO	26
QUADRO 03 - CUSTOS DE PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO.....	27
QUADRO 04 - ATIVO FIXO.....	28
QUADRO 05 - CONTABILIZAÇÃO DOS ARRENDAMENTOS (LEASING.....	30
QUADRO 06 - ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS.....	30
QUADRO 07 - REDUÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS.....	32
QUADRO 08 - PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.....	32
QUADRO 09 - ATIVOS INTANGÍVEIS.....	33

LISTA DE SIGLAS

BR GAAP – LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA BRASILEIRA - LEI Nº 6.404/76

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

IAS – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

IASC – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL

IFRIC – INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS
COMMITTEE (COMITÊ DE INTERPRETAÇÕES DE INFORMAÇÕES
FINANCEIRAS DO IASB)

IFRS – STANDARD INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING (NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE)

PEPS – PRIMEIRO QUE ENTRA, PRIMEIRO QUE SAI

SIC – COMITÊ PERMANENTE DE INTERPRETAÇÕES DO IASC

UEPS – ÚLTIMO QUE ENTRA, PRIMEIRO QUE SAI

US GAAP – UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING
PRINCIPLES (PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS NOS ESTADOS
UNIDOS DA AMÉRICA).

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, a Contabilidade vem evoluindo e se adaptando às práticas econômicas de cada sociedade. Por conseguinte, os princípios contábeis variam de um país para outro, tendo em vista que cada país e/ou conglomerado tem suas peculiaridades e através destas são estabelecidos os padrões e normas a serem seguidos.

Este será o tema abordado neste trabalho, as diferenças entre as práticas contábeis Brasileira e as Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas como IFRS - INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS.

A padronização das práticas contábeis nas organizações internacionais tem se tornado uma realidade cada vez mais constante, frente ao cenário globalizado dos mercados e da inserção cada vez maior de capital estrangeiro nos países, para que se entenda as diversidades das rubricas contábeis utilizadas em cada país, com culturas diferenciadas, costumes e operacionalizações regionais.

As instituições internacionais (IASB, IOSCO, UE, SEC, dentre outras) vêm buscando a padronização das práticas contábeis como uma importante ferramenta para mensurar o fluxo de investimento global, oferecendo maior confiabilidade nas demonstrações além de possibilitar uma maior sinergia entre os mercados.

Sabendo-se que é de extrema importância a confiabilidade nos dados contábeis de uma empresa, podendo inclusive afetar as taxas de risco envolvidas em um negócio, não deve-se ignorar sobre o assunto da harmonização das normas contábeis, considerando o cenário mundial atual.

Em vários países tornou-se prioridade a padronização das práticas contábeis, e o Brasil, devido ao crescimento de mercado não deve ser diferente deste processo, participa das discussões e aprovação das normas internacionais, bem como da viabilidade de implementação de tais normas no âmbito nacional, ainda que de forma lenta e cautelosa.

Para desenvolver os trabalhos de apresentações das demonstrações contábeis e financeiras em consonância com as determinações da IFRS, devido a crescente demanda do mercado em busca de novos investidores estrangeiros, gera a necessidade de ser abordado de forma simples, objetiva e abrangente:

- as técnicas atualmente usadas pelas empresas;

- as diferenças de conceitos e legislações pertinentes as regras de apresentação destas demonstrações e;
- as necessidades de preparar os sistemas de informações e as equipes envolvidas para melhor desempenho dos trabalhos das empresas.

Será analisado as formas e tratamento que as empresas adotam em sua contabilidade para lidar com as diferenças entre o BRGAAP e IFRS, demonstrando os itens mais relevantes entre estas formas de apresentação, sua importância para a economia atual.

Temos dois objetivos para este trabalho que são:

- **OBJETIVO GERAL**

Comparar as diferenças entre as Normas Brasileiras de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade da IFRS e a importância destas no contexto econômico atual.

- **OBJETIVOS ESPECIFICOS**

Os objetivos específicos definidos para o projeto são:

- a) Pesquisar na literatura pertinente as legislações vigentes em 30/04/2008;
- b) Fazer comparativos entre as práticas brasileiras e as da IFRS;
- c) Determinar os reflexos das diferenças de normas regulamentares;
- d) Sugerir pontos a serem observados em relação ao assunto tratado;

Apesar do foco principal deste trabalho ser a comparação entre as normas nacionais de contabilidade BRGAAP com as normas internacionais de contabilidade IFRS, o mesmo servirá como importante ferramenta na produção de conhecimento acadêmico, fornecendo parâmetros e informações para os usuários com a pretensão de conhecer essa área de mercado, seja empresas, profissionais, docentes e acadêmicos, podendo auxiliar na tomada de decisões para futuros investimentos, na aquisição de ações de outras empresas ou para ofertar as próprias ações no mercado .

O método de pesquisa será através de análise das literaturas disponíveis no mercado, links da internet os quais possam apresentar estudos já realizados por entidades e profissionais, consultas a órgãos governamentais ou não ligados ao

assunto e a empresas de consultorias que possam auxiliar através de seus profissionais da área.

A seguir serão levantadas algumas hipóteses para o andamento deste assunto, pois a obrigatoriedade de converter as demonstrações contábeis em consonância com as normas do IFRS tem como propósito uma melhor compreensão por parte dos investidores em analisar a situação das empresas no mercado. Porém para as empresas de capital aberto no Brasil há algumas dificuldades para cumprir tais obrigações:

- desconhecimento: muitas empresas têm dificuldade em encontrar profissionais com os conhecimentos técnicos necessários para que possam desenvolver este trabalho internamente;
- reestruturação: adequar seus sistemas de informações para que auxiliem as coletas de dados de forma a atender as normas vigentes;
- avaliar a forma das empresas demonstrarem de forma mais atrativa para os investidores seu resultados não ferindo as normas;

Hipótese 1

As diferenças entre IFRS e BRGAAP trazem impactos relevantes para as empresas brasileiras.

Hipótese 2

As diferenças entre IFRS e BRGAAP não trazem impactos relevantes para as empresas brasileiras.

Então o presente trabalho tem como objeto de estudo identificar a legislação vigente até 30/04/2008 referente as normas brasileiras de contabilidade e das Normas Internacionais de contabilidade – IFRS, bem como, pesquisar as formas de avaliação praticada nas empresas no mercado brasileiro.

Para elaboração deste trabalho, a metodologia que será seguida é a de pesquisas teóricas em livros inerentes ao tema, em edições que tratam das matérias relacionadas, monografias e artigos que citam esses assuntos justificados bem como, possíveis visitas a empresas do ramo de consultorias e auditorias que

prestam serviços de apoio às empresas obrigadas a seguir estas normas contábeis conforme a CVM determina.

2 LEVANTAMENTO DE LITERATURA

Ao abordar a questão das normas adotadas pelo Brasil e pelos países para apresentação das demonstrações financeiras das empresas de capital aberto, entende-se que deveriam ser analisados sobre suas origens, seus fundamentos e suas técnicas (PEREZ JUNIOR; JOSÉ HERNANDEZ, 2005).

Será analisado a seguir cada um destes aspectos. Iniciará sempre apresentando, de forma breve, posicionamento dos autores sobre os aspectos acima mencionados, pautados pela literatura, o desenvolvimento da prática contábil no Brasil e seu alinhamento aos padrões internacionais (CAVALCANTI ALMEIDA - DELOITTE; MARCELO, 2006).

Haverá a oportunidade de conhecer e, em alguns casos rever termos técnicos e palavras de uso freqüente em negócios e documentos determinados pela legislação (PINHO; MANOEL ORLANDO DE MORAIS, 2007).

Segundo Franco (1999, p. 23), a globalização da economia e das relações de negócios internacionais determinará o progresso ou o retrocesso das nações, influenciando não somente na economia, mas também na própria cultura dos povos.

Um dos aspectos mais marcantes da evolução da economia internacional nos últimos tempos tem sido a aglutinação de países em blocos ou super-blocos. Verifica-se uma tendência acelerada de formação de blocos comerciais regionais e bilaterais, diárias de livre comércio e de uniões aduaneiras (MELLO, *apud* BEUREN; BRANDÃO, 2001, p. 19).

a diversidade de padrões contábeis afeta a mensuração das transações e a forma de divulgação das informações das empresas, podendo dificultar o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários localizados em outras culturas (CASTRO NETO, *apud* BEUREN; BRANDÃO, 2001, p.1).

as constantes mutações no mercado e a globalização trouxeram um novo desafio: exigem do contabilista um perfil cada vez mais sincronizado com os tempos globais. Com a competitividade e a conseqüente redução de custos pelas organizações, os sistemas contábeis serão mais interativos e automáticos, requerendo do contador uma visão holística da dinâmica empresarial e de seus reflexos patrimoniais (JUNGBECK; WESCHENFELDER, 2001, p. 50).

Apesar do aumento da divulgação voluntária, Carvalho, Trapp e Chan (2004, p. 265) apontam que por conta dos recentes escândalos envolvendo grandes empresas, o relacionamento entre os investidores e as empresas tornou-se menos sólido, dando lugar à desconfiança. “Conseqüentemente, elevou-se a demanda por mais informações relevantes, o que aumenta ainda mais a importância da transparência em demonstrações contábeis”.

Para suprir essa demanda, os órgãos de regulamentação têm empreendido esforços no sentido de determinar as informações que devem ser divulgadas pelas companhias abertas. A divulgação obrigatória passa a ser cada vez mais detalhada pelos órgãos reguladores, que no caso do Brasil é a CVM, procurando-se com isso, devolver a credibilidade das demonstrações contábeis junto aos investidores.

No entanto, essa credibilidade pode ainda ser atingida, em relação ao mercado global, em razão das divergências entre as normas contábeis internacionais, que podem causar assimetria de informação entre o que é divulgado nos diferentes mercados. Para Carvalho e Lemes (2002, p. 62), a “confiança no sistema de informações contábeis é elemento essencial para assegurar que o mercado – doméstico e global – está alocando capital eficientemente”.

3 INFORMAÇÕES IMPORTANTES SOBRE AS NORMAS NACIONAIS (NCB) E INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (FAS)

3.1 Regulamentações

Definição e Diferenciação das Normas NCB / IASB

Basicamente, os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil são os mesmos dos Estados Unidos (US GAAP) e Internacionais (IAS/IFRS). As diferenças são encontradas na aplicação desses princípios. Para melhor entendimento, será apresentado abaixo os Princípios Fundamentais de Contabilidade adotados no Brasil de acordo com as normas do Ibracon – Instituto Brasileiro de Contadores e da CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

- Entidade – Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição;

- Continuidade – A contabilidade pressupõe que a entidade é um organismo com prazo de duração indeterminado;

- Oportunidade – Os fatos contábeis devem ser suportados por documentos ou critérios objetivos;

- Registro pelo valor original – Os componentes do Patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade;

- Atualização Monetária – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais;

- Competência – As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento;

- Prudência – Também conhecido como Conservadorismo, determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Na realidade, hoje existem apenas diferenças de critérios que ao longo do tempo tendem a se igualar, uma vez que experiências de um passado já distante mostram que podem haver perdas na essência da norma entre a tradução para o idioma nacional, a interpretação e a aplicação de tais normas.

Para minimizar os impactos quando da conversão entre normas de diferentes países, foram aprovadas pela IASB (International Accounting Standard Board) no ano de 2003, algumas melhorias num processo que exigiu revisão de todas as normas de forma a torná-las homogêneas e praticáveis para dar suporte às empresas dos países da União Européia que terão que aplicar o IASB já em 2005.

O IASB é o órgão que está mais próximo da finalização do processo de harmonização das normas contábeis, cujo objetivo é promover a convergência das práticas contábeis adotadas por empresas e outras organizações na preparação de demonstrações financeiras de âmbito global.

Destarte a clareza do problema identificado, a necessidade de harmonização da linguagem contábil com abrangência mundial, as soluções consideradas adequadas pela maioria e os passos efetivos sendo dados, o processo de harmonização das normas contábeis ainda é lento e depende do envolvimento de muitos e do poder coercitivo de alguns. Crises periódicas do mercado global, instabilidades políticas e econômicas, culturas contábeis formando barreiras ao processo de harmonização e a própria ausência de um posicionamento do mercado de capitais podem ser apontadas como causas da lentidão deste processo.

No aguardo de que a barreira da desarmonização na linguagem contábil seja ultrapassada ou as organizações tenham, de outra forma, seus custos de convergência de relatórios financeiros a outro conjunto de normas reduzidos, muitos estudos buscam contribuir promovendo estudos comparativos apontando similaridades e diferenças entre as normas.

Uma conclusão a que se chegou foi a de que a escolha entre os padrões internacionais e os US GAAP(United Standard Generally Accepted Accounting Principles) parece ter conseqüência insignificante para a assimetria da informação e liquidez do mercado.

Juntando-se a esta análise as normas brasileiras, que como já foi visto seguem as normas do US GAAP, pode-se afirmar que, apesar de estarem de acordo com as normas americanas, as empresas brasileiras são mais conservadoras no sentido de antecipar prejuízos futuros, nunca lucros. Por isso o fato de termos montantes menores de resultado e patrimônio líquido quando da conversão de uma demonstração de resultados de US GAAP para as normas brasileiras.

Nestes modelos, países em desenvolvimento como Brasil tendem a um maior conservadorismo contábil, o que conseqüentemente resulta em menores lucros ou maiores prejuízos. Os Estados Unidos, em contraposição, são classificados como um país em que a contabilidade tende a antecipar o reconhecimento de receitas e a postergar o reconhecimento de despesas, e conseqüentemente, a super-avaliar os lucros, fruto, por vezes de um mercado acionário atuante que exige resultados no curto prazo.

Em cada país as regulamentações locais regem em maior ou menor grau a emissão de demonstrações contábeis, tais regulamentações locais incluem normas de contabilidade promulgadas por organismos reguladores e/ou por organismos profissionais de contabilidade dos respectivos países.

Anteriormente à formação do IASB existiam diferenças de forma e conteúdo entre as publicações de normas de contabilidade na maioria dos países. O IASB toma conhecimento das minutas para comentários ou das normas de contabilidade já emitidas sobre cada assunto e à luz desse conhecimento, produz uma Norma Internacional de Contabilidade para aceitação mundial. Um dos objetivos do IASB é de harmonizar, até onde for possível, as diversas normas de contabilidade atualmente em uso nos diferentes países.

Realizando esta tarefa de adaptação das normas existentes e formulando Normas Internacionais de Contabilidade sobre novas matérias, o IASB se concentra em pontos essenciais: portanto, procura não deixar as Normas Internacionais de Contabilidade tão complexas que não possam ser aplicadas mundialmente. As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB são constantemente revisadas para considerar as posições atuais e a necessidade de atualizá-las.

As Normas Internacionais de Contabilidade promulgadas pelo IASB não prevalecem sobre as regulamentações locais, as quais regem a emissão de demonstrações contábeis no país correspondente. As obrigações assumidas pelos membros do IASB prevêem que quando as Normas Internacionais de Contabilidade

se cumprem substancialmente, este fato deve ser divulgado. Quando regulamentos locais requerem desvios das Normas Internacionais de Contabilidade, os membros locais do IASB devem procurar convencer as autoridades competentes dos benefícios da harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Os membros do IASB acreditam que a adoção em seus países das Normas Internacionais de Contabilidade, sua divulgação e grau de cumprimento, terão um impacto significativo ao longo dos anos. A qualidade das demonstrações contábeis será melhorada e haverá um crescente grau de comparabilidade. A credibilidade e, conseqüentemente a utilidade das demonstrações contábeis será aumentada no mundo.

3.2 COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS

Com o intuito comparar as normas aplicadas entre os métodos BRGAAP e IFRS, será apresentado na seqüência itens escolhidos da apresentação da KPMG.

Estoques

FAZ 02 – IAS 2, SIC 1	LEI 6.404/76, NPC 02 IBRACON, NBC-T-4
<p>IAS EUA BR</p> <p>Os estoques são apresentados ao menor entre o custo e valor líquido de realização, determinado para cada item individualmente. Quando a avaliação individual não for praticável, os itens podem ser agrupados por linhas de produto para usos ou fins similares.</p> <p>Os estoques de metais preciosos e commodities usados para atividades de negociação (trading) podem ser registrados ao valor de mercado (menos despesas de vendas), mesmo que este exceda o custo.</p> <p>As provisões para desvalorização dos estoques que deixem de ser necessárias devem ser revertidas de forma que o novo valor ajustado não supere o valor de custo original ou o valor líquido realizável.</p> <p>O custo dos estoques compreende o custo de aquisição, transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques à condição e local onde se encontram (incluindo as despesas indiretas atribuíveis).</p> <p>Os métodos preferidos são PEPS e custo médio. A base UEPS é uma alternativa aceitável, mas, se for adotada, também é necessário divulgar a diferença com:</p> <ul style="list-style-type: none"> n o uso do PEPS ou custo médio que não deve superar o valor líquido realizável; ou n o menor valor entre o custo corrente na data do balanço e o valor líquido realizável. <p>O mesmo tipo de fórmula de custeio deve ser utilizado para todos os itens do estoque, porém bases diferentes podem ser utilizadas para estoques de natureza e utilização distintas.</p>	<p>As matérias primas, mercadorias para revenda e outros materiais e seus componentes devem ser demonstrados pelo menor valor entre o custo de aquisição e o valor de mercado. Os produtos acabados e em processo devem ser demonstrados entre o menor valor entre o custo de aquisição mais gastos de fabricação e o seu valor de mercado.</p> <p>Os estoques de animais, produtos agrícolas e de produtos minerais destinados à venda podem ser valorizados ao valor de mercado mediante as seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none"> n o estoque esteja relacionado com a atividade fim da empresa; n o seu custo de produção não possa ser determinado com razoabilidade; e n exista um mercado ativo que permita uma liquidez imediata dos estoques. <p>Os estoques obsoletos ou não utilizáveis devem ser demonstrados pelo seu valor líquido realizável e os estoques não utilizáveis devem ser baixados.</p> <p>As provisões para desvalorização podem ser revertidas uma vez que não sejam mais necessárias.</p> <p>Custo refere-se à soma de todos os gastos que direta ou indiretamente contribuam para trazer o estoque à sua condição e localização atual.</p> <p>As despesas gerais e administrativas devem ser contabilizadas no resultado do período de sua ocorrência, exceto pela parcela que possa ser claramente atribuída ao processo de produção.</p> <p>A exclusão das despesas indiretas dos estoques não é um método contábil aceitável.</p> <p>O custo pode ser determinado com base no método PEPS, custo médio ou UEPS.</p> <p>Todavia, o UEPS não é aceito para fins fiscais e, conseqüentemente, não é um método geralmente utilizado.</p>

Quadro 01 - Estoques

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

O Objetivo da NIC 2 é estabelecer o tratamento contábil para as contas do grupo estoques, incluindo a determinação dos seus custos, avaliação e transferência para custo das vendas na demonstração do resultado do exercício.

Essa norma não é aplicável a obras em curso relacionadas com contratos de construção a longo prazo (NIC 11 – Contratos de Construção) e ativos biológicos atrelados com atividades agrícolas (NIC 41 – Agricultura).

Os Custos fixos indiretos deverão ser atribuídos aos produtos em elaboração com base na capacidade normal de produção da sociedade.

Nas demonstrações financeiras devem ser incluídas algumas informações das políticas contábeis adotadas para valorização e avaliação dos estoques, detalhamento de cada classe dos estoques (produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, mercadorias, adiantamentos a fornecedores etc.), provisões constituídas para baixar os estoques ao seu valor realizável e eventuais reversões destas provisões.

Contabilização da Depreciação

FAZ 04 - IAS 16, IAS 22, IAS 38	NBC-T-4, Pronunciamento VII do IBRACON
<p>A depreciação deve ser alocada sistematicamente em cada período contábil, durante a vida útil dos ativos.</p> <p>Não é recomendado nenhum método de depreciação específico, embora o método escolhido deva ser aplicado com uniformidade. O tempo de vida útil dos ativos deve ser revisto periodicamente e as taxas de depreciação devem ser ajustadas.</p> <p>Qualquer mudança no método de depreciação é uma mudança em uma estimativa contábil e, portanto, deve ser contabilizada prospectivamente.</p>	<p>A depreciação deve ser alocada sistematicamente em cada período contábil durante a vida útil dos ativos.</p> <p>Nenhum método específico é recomendado, todavia, o método escolhido deve ser aplicado de forma consistente. A vida útil dos ativos deve ser revisada periodicamente e, se necessário, as taxas de depreciação devem ser ajustadas. O método geralmente aplicado leva em consideração as taxas fiscais, que são dedutíveis e a depreciação é registrada pelo método linear.</p> <p>Apesar de não ser tratado claramente nas normas contábeis, as mudanças no método de depreciação são usualmente consideradas como uma mudança nas estimativas contábeis.</p>

Quadro 02 - Contabilização da Depreciação
Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

Custos de Pesquisas e Desenvolvimento

FAS 09 - IAS 36, IAS 38	LEI 6.404/76, Pronunciamento VIII do IBRACON
<p>Pesquisa é a investigação original e planejada para obter novos conhecimentos. Os custos de pesquisa devem ser debitados ao resultado quando incorridos.</p> <p>Desenvolvimento é a aplicação de descobertas de pesquisas ou outros conhecimentos a um plano ou projeto para a produção de materiais, produtos substancialmente melhorados, etc. e não inclui a manutenção ou aperfeiçoamento das operações correntes.</p> <p>Os custos de desenvolvimento devem ser contabilizados como despesas. Somente podem ser capitalizados os custos incorridos em conexão com um projeto que satisfaça os seguintes critérios:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. o produto/processo é claramente definido e os custos a ele atribuídos podem ser identificados separadamente; b. a viabilidade técnica do produto já foi demonstrada; c. a administração indicou que pretende produzir o produto/processo e colocá-lo no mercado ou utilizá-lo; d. existe uma clara indicação de um mercado futuro para o produto/processo ou, se o produto/processo for destinado ao uso interno, sua utilidade foi claramente demonstrada; e. há ou haverá recursos adequados para completar o projeto e colocar o produto/processo no mercado. <p>Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao valor que a empresa pode razoavelmente recuperar com lucros futuros, considerando os custos de desenvolvimento futuros bem como os custos de produção, vendas e respectiva administração. Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser alocados aos períodos futuros em base sistemática, relacionada com a venda ou uso esperado para o produto/processo, ou sua vida útil.</p>	<p>As despesas com pesquisas e desenvolvimento que irão contribuir na geração de receita por mais de um exercício podem ser capitalizadas como um ativo diferido.</p> <p>As despesas com pesquisas e desenvolvimento devem ser avaliadas ao custo e deduzidas de amortização acumulada. O período de amortização deve ser determinado pelo período no qual os benefícios futuros serão gerados.</p> <p>Todavia, o período de amortização geralmente utilizado é baseado na legislação fiscal que requer um período mínimo de amortização de 5 anos e um máximo de 10 anos pela legislação societária.</p> <p>Se em qualquer período houver dúvidas sobre a viabilidade e recuperação das despesas de pesquisa e desenvolvimento diferidas, o valor líquido das despesas com pesquisas e desenvolvimento deverá ser baixado imediatamente.</p>

Quadro 03 - Custos de Pesquisas e Desenvolvimento

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

Ativo Fixo

FAS 16 - IAS 16, IAS 20, IAS 23, IAS 36, IAS 40, SIC 2	NPC 24 IBRACON, Deliberação CVM 183/95, Pronunciamento VII do IBRACON
<p>O ativo fixo deve ser registrado ao custo histórico (tratamento recomendado). Os custos de financiamento diretamente atribuíveis à construção do ativo fixo devem ser capitalizados.</p> <p>A reavaliação de ativo fixo é permitida, como tratamento alternativo. O ativo fixo deve ser reavaliado ao valor justo, que pode ser o valor de mercado e, se não for disponível, pelo custo de reposição depreciado. Se um ativo fixo for reavaliado, toda a categoria deve ser reavaliada. A reavaliação deve ser revisada regularmente.</p> <p>A reavaliação positiva deve ser creditada contra uma reserva de avaliação no patrimônio, salvo se reverter um déficit debitado no resultado anteriormente, caso em que são creditados diretamente à demonstração de resultado até o montante em que reverter o referido débito.</p> <p>A reavaliação negativa deve ser registrada no resultado, salvo se reverter um superávit de valor igual ou menor anteriormente gerado pelo mesmo ativo, caso em que são diretamente levados à reserva de reavaliação. O déficit é calculado item a item.</p> <p>Quando um ativo reavaliado é baixado, o saldo da reserva de reavaliação a ele relacionado é transferido para lucros acumulados (IAS 16 e 23).</p> <p>A depreciação de um ativo reavaliado se baseia no valor reavaliado, da mesma forma que os ganhos ou perdas na alienação.</p> <p>A diferença entre o valor contábil do ativo reavaliado e suas bases fiscais constitui-se em uma diferença temporária e fornece a base para contabilização de imposto de renda diferido ativo ou passivo.</p> <p>A partir de 1º de janeiro de 2000, as seguintes regras se aplicam a propriedades para investimento. As propriedades para investimento são definidas como os terrenos e prédios mantidos para aluguel e ou uso próprio ou para venda no curso normal dos negócios. Excluem-se os imóveis mantidos sob arrendamentos operacionais. Podem ser avaliados como pelas regras de valorização normal aplicável para ativo fixo ou pelo seu valor justo e não depreciado, representando o seu valor de mercado, em que as mudanças de valor são contabilizadas no resultado.</p>	<p>O ativo fixo deve ser registrado ao custo histórico. Os custos de financiamento diretamente atribuíveis à construção do ativo fixo devem ser capitalizados.</p> <p>A reavaliação é permitida e quando positiva deve ser registrada contra uma reserva de reavaliação dentro do patrimônio líquido.</p> <p>Quando a reavaliação for negativa, o valor do ativo deve ser reduzido na mesma extensão da reserva de reavaliação positiva previamente registrada. O imposto de renda diferido também deve ser ajustado por esta reavaliação negativa.</p> <p>Uma provisão para perdas deve ser registrada para a parcela do valor do imobilizado que superar o seu valor reavaliado e debitado em conta de despesas não operacionais.</p> <p>Esta provisão somente pode ser contabilizada se a perda for considerada irre recuperável.</p> <p>Uma reavaliação negativa não pode ser contabilizada se for a primeira vez que o ativo estiver sendo reavaliado ou quando não houver saldo de reserva. Todavia, a empresa deverá considerar se o seu valor residual contabilizado é recuperável através das suas operações futuras.</p> <p>Se o seu valor recuperável for inferior ao seu valor residual contabilizado, e esta diferença for irreversível, uma provisão para perdas deve ser contabilizada e debitada em despesas não operacionais.</p> <p>A reavaliação deve ser estornada no caso de venda ou baixa de um ativo reavaliado descontinuado.</p> <p>Não há regras contábeis específicas para imobilizado de investimento. O usual é contabilizá-los pelo custo histórico deduzido de depreciação. No caso de bens destinados à venda deverá ser feita provisão para ajuste ao valor de realização, se este for menor.</p>

Quadro 04 - Ativo Fixo

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

A NIC 16 estabelece os princípios para reconhecimento inicial e para contabilização posterior do imobilizado material. Os elementos deste imobilizado devem ser registrados como ativo quando é provável que a empresa obtenha benefícios econômicos derivados da utilização do ativo e o custo do ativo possa ser calculado com suficiente confiabilidade.

Os custos de aquisição incluem o preço de compra, impostos não recuperáveis, frete e outros gastos necessários para colocar o ativo em funcionamento. No caso de descontos comerciais devem ser considerados redução do custo de aquisição do ativo. Há certos casos que é permitido debitar encargos financeiros no ativo imobilizado. No caso de permuta ou de troca de ativos, o custo de aquisição deve ser o valor de mercado do ativo recebido.

A NIC 16 recomenda a divulgação (não obriga) do valor de ativos que estão temporariamente fora de uso, de ativos que estão destinados a venda e do valor bruto de ativos 100% depreciados.

Contabilização dos Arrendamentos (Leasing)

FAS 17 - IAS 17, IAS 39, SIC 15	PO CVM 15/87
<p>A distinção entre arrendamento operacional e financeiro se baseia em princípios conceituais, e não em exigências detalhadas.</p> <p>Arrendatário</p> <p>Um arrendamento pode ser financeiro ou operacional. Um arrendamento operacional é contabilizado pelos pagamentos incluindo qualquer incentivo para entrar no arrendamento, que são debitados ao resultado pelo método linear ou em outra base sistemática que seja mais representativa dos benefícios gerados pelo arrendamento.</p> <p>Chama-se "financeiro" o arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e recompensas incidentes à propriedade do ativo. As seguintes situações normalmente indicariam um arrendamento financeiro tanto para o arrendatário como para o arrendador:</p> <ul style="list-style-type: none"> n a propriedade é transferida para o arrendatário; n existe uma opção de compra por um preço de barganha; n o prazo do arrendamento é pela maior parte de sua vida útil econômica; n o valor presente dos pagamentos mínimos sob o arrendamento é praticamente igual ao valor justo do ativo arrendado; n o ativo arrendado é específico, de modo que 	<p>Todos os arrendamentos são considerados arrendamentos operacionais. A receita de vendas em uma transação de venda <i>leaseback</i> é registrada pelo valor nominal, independentemente das circunstâncias. As regras existentes apenas requer divulgações em notas explicativas sobre os contratos de arrendamento (prazo, valores, prestações remanescentes, entre outras informações).</p>

seriam necessárias modificações importantes para uso por outro arrendatário.

Um arrendamento financeiro deve ser refletido no balanço patrimonial do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo iguais no início do arrendamento, ao menor entre o valor justo do ativo arrendado ou o valor presente dos pagamentos mínimos do contrato, descontados pela taxa de juros implícita do contrato.

Os pagamentos feitos sobre o ativo arrendado devem ser divididos entre despesas financeiras e amortização do passivo em aberto. As despesas financeiras devem ser registradas pelo período do arrendamento, de modo que os juros sejam creditados sobre o saldo do passivo a uma taxa constante em cada período.

Se não for certo que o arrendatário irá adquirir o ativo no final do período do arrendamento, o ativo deve ser totalmente depreciado pelo menor período entre o prazo do contrato ou pela sua vida útil.

Arrendador

As definições de arrendamento financeiro e operacional são as mesmas para arrendador e arrendatário.

O ativo arrendado sob um arrendamento financeiro deve ser registrado como conta a receber (não como imobilizado) ao valor líquido do contrato de arrendamento.

O ativo arrendado sob um arrendamento operacional deve ser registrado como imobilizado.

A receita do arrendamento é registrada pelo método linear durante o prazo do contrato, ou de acordo com os termos do arrendamento, conforme apropriado.

Transações de venda e *leaseback*

Há regras específicas em relação a transações de *leaseback*, dependendo do tipo do arrendamento (financeiro ou operacional), conforme segue.

Se o *leaseback* for um arrendamento financeiro qualquer lucro na venda deve ser diferido e amortizado pelo período do contrato.

Se o *leaseback* for um arrendamento operacional e estiver claro que a transação foi realizada tendo por base o valor justo do ativo, o lucro ou prejuízo deve ser reconhecido de imediato.

Se o valor de venda for inferior ao valor justo do ativo, o eventual lucro ou prejuízo deve ser reconhecido de imediato, exceto se o prejuízo for recuperado no futuro pelos pagamentos que estejam abaixo do valor de mercado, quando então, o prejuízo poderá ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos do arrendamento pelo período no qual o ativo esteja em uso. O lucro apurado acima do valor justo do ativo, deverá ser diferido e amortizado pelo período estimado de utilização do ativo.

Quadro 05 - Contabilização dos Arrendamentos (Leasing)

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

A SIC 15 estabelece que o arrendador e o arrendatário, nos contratos operacionais, devem reconhecer os incentivos como redução da receita e da despesa mensal, respectivamente, ao longo do período do contrato de arrendamento.

A IFRC 4 fixa que os acordos que dependerem de um ativo específico ou que incluem o direito de controlar um ativo em específico, geralmente são arrendamentos e seguem a NIC 17.

No caso da SIC 27 determina que se uma série de transações adota uma forma legal de arrendamento e somente pode ser entendida em relação a uma série em conjunto, a série deverá ser contabilizada como uma única operação.

Encargos Financeiros de Empréstimos

FAS 23 - IAS 23	Art 187 da Lei 6.404/76
A NIC 23 (Encargos Financeiros) em seu parágrafo 29 exige as divulgações relacionadas com despesas financeiras capitalizadas (debitadas em contas 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.	Menciona que as despesas financeiras devem constar na demonstração do resultado líquidas das receitas financeiras. Não exigem detalhamento dos itens que compõem as despesas financeiras. No caso dos encargos financeiros capitalizados, a CVM faz as mesmas exigências de divulgação das normas internacionais de contabilidade.

Quadro 06 - Encargos Financeiros de Empréstimos

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

A norma NIC 23 permite um tratamento contábil alternativo em que certas circunstâncias a sociedade capitalize encargos financeiros relacionado com ativo qualificável. Considera-se ativo qualificável quando requer um período de tempo para ser colocado em utilização (como fábrica em construção) ou para ser vendido, por exemplo, produtos que têm produção com prazo prolongado.

A medida que os recursos de empréstimos são tomados para fins gerais e usados para obter um ativo qualificável, que os encargos financeiros a serem capitalizáveis devem ser determinados aplicando-se uma taxa de capitalização aos dispêndios com o ativo

Quando este ativo estiver pronto para utilização ou para venda a sociedade deverá interromper a capitalização dos encargos.

Redução do Valor Recuperável de Ativos

FAS 36 – IAS 16, IAS 36, IAS 38, SIC 14	NPC 24 IBRACON, Deliberação CVM 183/95
<p>O IAS 36 cobre a análise de recuperação de praticamente todos os ativos não financeiros (com a exceção, por exemplo, de estoques e impostos diferidos), fundos de comércio e os investimentos em subsidiárias, associadas e <i>joint ventures</i>. Os demais tipos de investimentos não são abordados por esta norma.</p> <p>O teste de recuperação do ativo é requerido quando existem evidências de uma possível redução no seu valor, por exemplo, alterações adversas no ambiente empresarial ou regulatório ou no seu desempenho. Além disso, é exigido anualmente para fundo de comércio ou para ativos intangíveis com vidas úteis superiores a 20 anos e para quaisquer intangíveis ainda indisponíveis para uso.</p> <p>Se a análise de recuperação de valor de um ativo se tornar necessária, a vida útil e o método de depreciação do ativo podem também ser revistos e modificados.</p> <p>Se o valor registrado do ativo for superior ao seu valor de recuperação estimado, uma provisão para ajuste ao valor de recuperação deve ser estabelecida.</p> <p>Ao executar o teste de redução de valor, os ativos são agrupados no menor grupo que gerar entradas de caixa de uso contínuo independente de outras entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. Esse grupo é chamado Unidade de Geração de Caixa (UGC).</p> <p>O fundo de comércio é alocado nas UGC's quando isso possa ser feito razoavelmente; quando não puder, são feitos dois testes de redução de valor, um no nível de UGC individual, sem fundo de comércio e o outro no agrupamento mínimo de UGCs à qual possa ser alocado o fundo de comércio.</p> <p>A mensuração do valor de recuperação é determinada após a determinação que os fatores de incapacidade de recuperação do ativo estejam presentes. A redução de valor é contabilizada na extensão em que o valor escritural de uma UGC exceder o valor recuperável. O valor recuperável é definido como o maior entre o valor em uso do ativo e o seu preço de venda.</p> <p>O valor em uso é igual aos fluxos de caixa líquidos descontados (antes dos impostos) derivados do uso contínuo da UGC. A taxa de desconto deve refletir um prêmio de mercado apropriado para os riscos inerentes aos fluxos de caixa.</p> <p>As eventuais reduções de valor são alocadas primeiramente ao fundo de comércio e depois rateadas entre as UGC's e outros ativos (incluindo os intangíveis).</p> <p>Se um valor recuperável aumentar posteriormente, em alguns casos a desvalorização será revertida. A regra geral é que isso se faz quando o aumento não for causado pelo desconto no valor em uso. No que tange ao fundo de comércio, existe um teste adicional de que a redução de valor original tenha sido causada por um evento externo, específico e excepcional, que não se espera que venha a ocorrer de novo e que</p>	<p>NPC 24 trata de reavaliação de ativos tangíveis do imobilizado, mas trata também da análise da recuperação dos ativos.</p> <p>O imobilizado (um item ou grupo de itens) deve ser periodicamente acompanhado com o objetivo de verificar se o valor de recuperação está inferior ao valor líquido contábil, quer esteja avaliado pelo custo corrigido ou pelo mercado (reavaliação).</p> <p>A análise da recuperação dos ativos deve levar em conta o grupo de itens do imobilizado que formam um conjunto ou projeto e os demais ativos correspondentes, particularmente o ativo diferido. A NPC 24 não estabelece tratamento específico para fundo de comércio.</p> <p>Quando o valor recuperável for menor do que o valor contábil, o valor líquido contábil deve ser reduzido ao valor de recuperação. Todavia, esta redução somente deve ocorrer se for considerada permanente. Preferencialmente, o valor de recuperação deve estar baseado no fluxo futuro de caixa descontado a valor presente, considerando as operações da companhia como um todo.</p> <p>Não há orientação específica para a alocação da provisão.</p> <p>Um eventual aumento subsequente no valor de recuperação desses ativos deve reverter baixas anteriores.</p> <p>Não há orientação sobre a classificação da provisão para recuperação nos resultados.</p>

foi revertido por um evento externo subsequente. Em todos os casos, o valor máximo da reversão deve ser tal que restaure os ativos e as UGC's aos seus valores escriturais anteriores à redução, menos a depreciação subsequente. As reduções de valor são debitadas ao demonstrativo de resultado embora não se especifique conta alguma, exceto quando o ativo desvalorizado for um ativo reavaliado. Nesse caso, será debitado diretamente à reserva de reavaliação, na medida em que reverter um superávit de reavaliação prévio.

Quadro 07 - Redução do Valor Recuperável de Ativos

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

FAS 37 – IAS 37	NBC-T-4, Pronunciamento XIII do IBRACON
<p>Provisões devem ser reconhecidas quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> n uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou constituída) como resultado de um evento passado; n é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja requerida para liquidar a obrigação; e n uma estimativa segura pode ser efetuada em relação ao montante da obrigação. <p>Se estas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deverá ser reconhecida. Um passivo contingente é:</p> <ul style="list-style-type: none"> n uma possível obrigação oriunda de eventos passados e cuja existência será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros não totalmente sob o controle da entidade; ou n uma obrigação presente oriunda de eventos passados mas que não pode ser reconhecida porque: <ul style="list-style-type: none"> i) não é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja requerida para liquidar a operação; ou ii) o montante da obrigação não pode ser mensurado com segurança suficiente. <p>Passivos contingentes devem ser divulgados nas demonstrações financeiras, a menos que uma saída de recursos seja considerada remota. As divulgações incluem a natureza da contingência e quando viável, o efeito financeiro estimado, uma indicação das incertezas e a possibilidade de qualquer desembolso.</p> <p>Ativos contingentes não devem ser reconhecidos uma vez que isto pode resultar no reconhecimento de uma receita que pode nunca ser realizada. Entretanto, quando a realização da receita é líquida e certa, o ativo relacionado não é um ativo contingente e seu reconhecimento é apropriado. Quando uma entrada de benefícios econômicos é provável a entidade deverá divulgar uma breve descrição da natureza do ativo contingente na data do balanço e, se possível, uma estimativa</p>	<p>Uma perda contingente deverá ser reconhecida nas demonstrações financeiras quando a probabilidade de ocorrência é considerada provável e o valor possa ser razoavelmente estimado. Contingências são classificadas de acordo com seus riscos relacionados, como segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> n provável: é esperado que ocorra o evento futuro; n razoavelmente possível: a chance de que o evento futuro ocorra é mais do que remota e menos do que provável; n remota: a chance de que o evento futuro ocorra é insignificante. <p>Divulgações adequadas sobre as perdas contingentes reconhecidas deverão ser efetuadas nas notas explicativas às demonstrações financeiras.</p> <p>Se o valor da contingência não puder ser razoavelmente estimado, divulgações adequadas são requeridas.</p> <p>Em geral, ativos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, baseado no requerimento de que a receita somente pode ser reconhecida quando realizada. É recomendada uma divulgação adequada do ganho, incluindo a natureza e o valor do ganho contingente (líquido de imposto de renda e qualquer outro custo relacionado).</p>

dos efeitos financeiros, mensurados de acordo com o IAS 37.	
---	--

Quadro 08 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

No caso da NIC 37, entende-se que somente as obrigações reais devem ser contabilizadas no passivo da sociedade. Não devem ser incluídos gastos futuros previstos, nem incertezas e nem outros fatos ainda não acontecidos. O valor registrado da provisão deve ser revisado a cada encerramento contábil, de modo a constituir a melhor estimativa possível. Estas provisões devem se limitar a utilização aos objetivos que foram originalmente constituídas.

Devem ser informadas detalhadamente em notas explicativas às demonstrações financeiras a natureza e os valores para cada tipo de provisão.

Os ativos contingentes não devem ser contabilizados no balanço patrimonial. No entanto quando a realização do ganho é certa, o ativo correspondente não é de caráter contingente, e portanto deve-se incluí-lo no balanço patrimonial.

Com relação aos passivos contingentes, não são contabilizados e somente requerem divulgação em notas explicativas às demonstrações contábeis, a menos que a perda seja considerada como remota. As perdas prováveis são registradas no passivo da sociedade.

Ativos Intangíveis

FAZ 38 – IAS 36, IAS 38, SIC 6	LEI 6.404/76, Pronunciamento VIII do IBRACON
<p>Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física mantido para uso na produção, para o fornecimento de bens ou serviços, para aluguel para terceiros ou para propósitos administrativos.</p> <p>Como qualquer ativo, um intangível deve ser registrado ao custo se:</p> <ul style="list-style-type: none"> n for provável que os benefícios econômicos futuros a ele atribuíveis sejam gerados pela entidade; e n o custo do ativo possa ser mensurável com segurança. <p>Fundos de comércio, marcas e patentes, copyrights e lista de clientes que tenham sido gerados internamente não podem ser considerados como ativos e conseqüentemente não podem ser capitalizados.</p> <p>Assume-se que a vida útil de um ativo intangível não deve exceder 20 anos da data em que o ativo estava disponível para uso. Todavia, se uma entidade decidir amortizar o ativo além do período de 20 anos, o seu valor de recuperação deve ser estimado para o teste de recuperação</p>	<p>A regra geral considera que os gastos que irão contribuir na geração de receitas por mais de um exercício podem ser classificados como ativo diferido.</p> <p>Alguns exemplos podem ser dados como:</p> <ul style="list-style-type: none"> n despesas de organização; n estudos e projetos; n despesas pré-operacionais; n pesquisa e desenvolvimento; e n despesas de reorganização e reestruturação. <p>Os valores classificados como ativo diferido devem estar ao custo e serem amortizados pelo período em que se espera obter os benefícios. Se em alguma situação houver dúvidas em relação a recuperação destes gastos em função de resultados futuros, ou em relação à continuidade da entidade, os valores classificados como ativo devem ser imediatamente baixados.</p> <p>Esses ativos devem ser amortizados por um prazo mínimo de 5 anos, conforme legislação fiscal e máximo de 10 anos conforme requerido pela legislação societária.</p>

<p>pelo menos ao final de cada exercício. O valor de recuperação dos ativos intangíveis deve ser obtido de acordo com o IAS 36 (veja item 25), e deve incluir intangíveis ainda não prontos para uso na data do balanço.</p>	
--	--

Quadro 09 - Ativos Intangíveis

Fonte: KPMG 2ª edição – Maio 2001

Os ativos intangíveis com vida indefinida não são amortizados e devem ser submetidos a provas de deterioração do seu valor a cada fechamento de balanço. No caso da importância a ser recuperável for inferior ao seu valor contábil, deve-se reconhecer a perda por deterioração. A avaliação deve também considerar se o ativo continua tendo uma vida útil indefinida.

O custo de um ativo intangível com vida útil definida em geral, amortiza ao longo do período, se este ativo tiver seu preço cotado em um mercado ativo, se permite eleger uma prática contábil baseada no modelo de reavaliação.

4 DIFERENÇAS RELEVANTES

Para melhor visualização do impacto entre o BRGAAP e IFRS encontra-se nas seguintes contas:

4.1 Principais Diferenças no Ativo

4.1.1 Estoques

A diferença básica entre BRGAAP e IFRS na apresentação dos estoques é que a legislação fiscal brasileira não permite que as empresas adotem o critério de avaliação pelo UEPS. Já no sistema internacional quando utilizado este método pelas empresas, as mesmas deverão divulgar a diferença entre o método PEPS ou com o custo médio o qual não deve superar o valor líquido realizável, ou o menor valor entre o custo corrente na data do balanço e o valor líquido realizável.

Nas IFRS admite-se que quando não há possibilidade da avaliação individual, os itens podem ser agrupados por linhas de produto para usos ou fins similares. Porém, no BRGAAP os estoques devem ser demonstrados cada item separadamente.

Na NIC 23 (Encargos Financeiros) estabelece as condições em certas circunstâncias, como por exemplo em produção prolongada, em que as empresas podem debitar gastos financeiros aos estoques.

Nesta NIC 23 também especifica que no caso de desperdícios anormais de materiais na produção deverão ser debitados no resultado do exercício e não adicionado nos custos dos estoques de produtos acabados como acontece no BRGAAP.

4.1.2 Contabilização da Depreciação

As IFRS determina que a depreciação deve ser alocada em base sistemática em cada período contábil durante a vida útil dos ativos. Escolhido um determinado método de depreciação este deve ser aplicado consistentemente. No caso do BRGAAP adota-se na prática os critérios definidos na legislação tributária.

Outra prática adotada na contabilidade internacional refere-se a avaliação dos ativos onde pela legislação brasileira, um bem após a depreciação total ficará com valor contábil nulo no balanço patrimonial ou seja aparecerá o valor histórico (-) depreciação acumulada , já na conversão deverá adotar o Impairment que sempre determinará um valor residual dos bens.

4.1.3 Custos de Pesquisas e Desenvolvimento

Nas normas internacionais IFRS os custos de pesquisas e desenvolvimento devem ser registrados como despesa, exceto quando:

- O produto/processo esteja definido claramente e os custos atribuíveis a ele possam ser identificados separadamente;
- A viabilidade técnica do produto já tenha sido demonstrada;
- Exista uma indicação clara de mercado futuro para o produto/processo;
- Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao que se espera recuperar em termos razoáveis das receitas futuras.

Admite-se nas normas brasileiras que sejam diferidas quase todas as despesas para as quais algum benefício futuro possa ocorrer, porém , adota-se na prática os critérios definidos na legislação tributária.

4.1.4 Ativo Fixo

Nas IFRS a partir de 1º de janeiro de 2000, as seguintes regras se aplicam a propriedades para investimento. As propriedades para investimento são definidas como os terrenos e prédios mantidos para aluguel e ou uso próprio ou para venda no curso normal dos negócios. Excluem-se os imóveis mantidos sob arrendamentos operacionais. Podem ser avaliados como pelas regras de valorização normal aplicável para ativo fixo ou pelo seu valor justo e não depreciado, representando o seu valor de mercado, em que as mudanças de valor são contabilizadas no resultado.

Conforme o BRGAAP, uma reavaliação negativa não pode ser contabilizada se for a primeira vez que o ativo estiver sendo reavaliado ou quando não houver saldo de reserva. Todavia, a empresa deverá considerar se o seu valor residual contabilizado é recuperável através das suas operações futuras.

No BRGAAP não há regras contábeis específicas para imobilizado de investimento. O usual é contabilizá-los pelo custo histórico deduzido de depreciação. No caso de bens destinados à venda deverá ser feita provisão para ajuste ao valor de realização, se este for menor.

4.1.5 Redução do Valor Recuperável de Ativos

O IAS cobre a análise de recuperação de praticamente todos os ativos não financeiros, com exceção dos estoques, impostos em subsidiárias, associadas e joint ventures.

Com relação ao fundo de comércio no IAS é alocado nas UGC's (Unidade de Geração de Caixa) quando isso possa ser feito razoavelmente, quando não puder, são feitos dois testes de redução de valor, um nível de UGC individual, sem fundo de comércio e o outro no agrupamento mínimo de UGC's à qual possa ser alocado o fundo de comércio.

Na NPC 24 (Norma de Procedimento Contábil) no Brasil não estabelece tratamento específico para fundo de comércio.

Nas normas brasileiras não há orientação específica para a alocação da provisão e também sobre a classificação da provisão para recuperação nos resultados.

4.1.6 Ativos Intangíveis

No IAS 36 assume-se que a vida útil de um ativo intangível não deve exceder 20 anos da data em que o ativo estava disponível para uso. Todavia, se uma entidade decidir amortizar o ativo além do período de 20 anos, o seu valor de recuperação deve ser estimado para o teste de recuperação pelo menos ao final de cada exercício.

Nas normas brasileiras a regra geral considera que os gastos que irão contribuir na geração de receitas por mais de um exercício podem ser classificados como ativo diferido. Exemplos:

- Despesas de organização;
- Estudos e projetos;
- Despesas pré-operacionais;
- Pesquisa e desenvolvimento; e
- Despesas de reorganização e reestruturação.

Estes ativos devem ser amortizados por um prazo mínimo de 5 anos, conforme legislação fiscal e máximo de 10 ano conforme requerido pela legislação societária.

4.2 Principais Diferenças no Passivo

4.2.1 Contabilização dos Arrendamentos (Leasing)

No IAS 17 chama-se financeiro o arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e recompensas incidentes à propriedade do ativo.

As seguintes situações normalmente indicariam um arrendamento financeiro tanto para o arrendatário como para o arrendador:

- a propriedade é transferida para o arrendatário;
- não existe uma opção de compra por um preço de barganha;
- no prazo do arrendamento é pela maior parte de sua vida útil econômica;
- o valor presente dos pagamentos mínimos sob o arrendamento é praticamente igual ao valor justo do ativo arrendado;

- o ativo arrendado é específico, de modo que seriam necessárias modificações importantes para uso por outro arrendatário.

Um arrendamento financeiro devser refletido no balanço patrimonial do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo iguais no início do arrendamento, ao menor entre o valor justo do ativo arrendado ou o valor presente dos pagamentos mínimos do contrato, descontados pela taxa de juros implícita no contrato.

O IAS determina que se o leaseback for um arrendamento financeiro qualquer lucro na venda deve ser diferido e amortizado pelo período do contrato. No caso do leaseback for um arrendamento operacional e estiver claro que a transação foi realizada tendo por base o valor justo do ativo, o lucro ou prejuízo deve ser reconhecido de imediato.

Conforme determina o BRGAAP (PO CVM 15/87) , todos os arrendamentos são considerados arrendamentos operacionais. A receita de vendas em uma transação de venda leaseback é registrada pelo valor nominal, independente das circunstâncias. As regras existentes apenas requer divulgações em notas explicativas sobre os contratos de arrendamento (prazo, valores, prestações remanescentes, entre outras informações).

4.2.2 Encargos Financeiros de Empréstimos

A NIC 23 exige as divulgações relacionadas com despesas financeiras capitalizadas (debitadas em contas 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.

No Brasil as normas contábeis menciona que as despesas financeiras devem constar na demonstração do resultado líquidas das receitas financeiras. Não exigem detalhamento dos itens que compõem as despesas financeiras, e no caso dos encargos financeiros capitalizados, as exigências da CVM são idênticas as das normas internacionais de contabilidade.

4.2.3 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Na IAS 37 determina que as provisões devem ser reconhecidas quando, uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou constituída) como resultado de um evento passado. No caso das normas brasileiras determina que uma perda contingente deverá ser reconhecida nas demonstrações financeiras quando a probabilidade de ocorrência é considerada provável (ou seja é esperado que ocorra o evento futuro) e o valor possa ser razoavelmente estimado.

As provisões pelo IAS são reconhecidas como passivos contingentes e ativos contingentes.

Quando uma entrada de benefícios econômicos é provável a entidade deverá divulgar uma breve descrição da natureza do ativo contingente na data do balanço e, se possível, uma estimativa dos efeitos financeiros, mensurados de acordo com o IAS 37.

As normas brasileiras recomenda uma divulgação adequada do ganho, incluindo a natureza e o valor do ganho contingente (líquido de imposto de renda e qualquer outro custo relacionado).

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar as divergências observadas entre os critérios contábeis praticados base na Legislação Societária Brasileira (BR GAAP) e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), para melhor compreensão dos impactos para as empresas brasileiras quando adotado a conversão das demonstrações contábeis com o intuito de gerar informações para investidores estrangeiros.

O método de pesquisa adotado foi um estudo de bibliografias, seminários, e busca de informações com empresas especializadas no ramo, no qual buscou-se fundamentar os temas abordados e suas relações com as práticas contábeis e os critérios de elaboração de demonstrações financeiras segundo o BR GAAP e IFRS.

No decorrer do trabalho conclui-se que ocorre distorções entre os resultados das demonstrações financeiras, as quais estão relacionadas às diferenças entre as práticas contábeis adotadas pelo BR GAAP e IFRS.

Apesar de não ter sido apresentado exemplos práticos, é necessário observar que os efeitos da conversão de moeda (de real para dólar ou vice versa) em função das variações das taxas de câmbio também é um fator relevante nas conversões.

Aparentemente entre os resultados obtidos pelo BR GAAP e IFRS podem ser numericamente pequenas por mero acaso em determinadas demonstrações. Isto pode ocorrer quando da conciliação entre os acréscimos e reduções nos resultados, que se equivalem, oriundos das diferenças de práticas contábeis entre estas metodologias e das mensurações de valores à bases monetárias equivalentes.

No estudo pode-se observar ainda conforme citado acima que, parte das distorções entre os resultados poderão estar associadas à conversão de moeda. Tal fato se deve ao reconhecimento de perdas e ganhos pelo BR GAAP nos resultados do exercício, ao contrário dos critérios adotados pelas demais metodologias que atribuem estas diferenças ao patrimônio líquido.

A partir das conclusões tiradas nas análises e interpretações das informações contábeis exigidas pelos dois métodos, foi possível observar também que a grande questão a ser considerada para a evolução dos estudos em relação à harmonização e padronização das normas contábeis a nível internacional é o efeito dos diferentes aspectos econômicos de cada país sobre a mensuração de valores, o que torna

impossível a aplicação de alguns critérios contábeis de forma padronizada na economia de muitos países.

O resultado da pesquisa foi limitado ao conteúdo das normas contábeis BR GAAP e IFRS referentes a legislação publicada até 30/04/2008.

Devido ao fato de não ser apresentado comparativos das demonstrações contábeis, não permitiu uma avaliação e detalhamento mais minucioso dos fatos contábeis relacionados aos itens destacados na análise e interpretação das informações.

Diante destas informações encontradas, entendeu-se que a adoção da contabilidade internacional para as empresas brasileiras terão impactos relevantes as demonstrações contábeis e, que apesar do investimento necessário em capacitação pessoal e sistema de registro das informações, trará em contrapartida benefícios como padronização internacional destas demonstrações onde a linguagem contábil global servirá de base para as negociações transnacionais, de forma imediata, trazendo assim um aumento do fluxo de capitais para as empresas nacionais, como por exemplo tende-se a reduzir os juros em captações de recursos.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo, Atlas S.A., 2000

KPMG, Comparações entre Práticas Contábeis. 2 ed., 2001.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos de Metodologia Científica. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ, J. H. Conversão de Demonstrações Contábeis . 6 ed. São Paulo: Atlas S.A., 2005.

PINHO, M. O. de M. Dicionário de Termos de Negócios. 3 ed. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

TOHMATSU, D. T. Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS. 1 ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

IASB. International Accounting Standards Board. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 27 mai. 2008.