

CLEUSA DE FÁTIMA FELDHAUS CARNEIRO

**HARMONIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS BRASILEIRAS COM AS
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais da Universidade Federal do Paraná, como requisito à obtenção do título de especialista em Controladoria.

Professor: Wesley S. Nascimento

CURITIBA

2008

DEDICATÓRIA E AGRADECIMENTO

Meus agradecimentos a Deus pelas oportunidades concedidas.

Dedico este trabalho ao meu esposo Gerede pelo enorme apoio e incentivo, ao meu filho Lucas por se privar de minha companhia, aos meus pais que me auxiliaram concedendo a oportunidade de me realizar ainda mais.

A todos os colegas e professores, que em todos os momentos se constituíram diferentemente enquanto pessoas, estímulos que me impulsionaram a buscar vida nova a cada dia.

Ao professor Wesley S. Nascimento pela orientação e apoio neste trabalho.

EPÍGRAFE

“Quando se está aprendendo, o professor atua apenas como uma agulha; o aluno é a linha. Como seu mentor, posso ajudá-lo, apontando-lhe a direção correta. Mas, como a agulha da linha, devo me separar de você no fim, porque a força, a fibra e a capacidade de juntar todas as partes devem ser suas.”

(SECRETAN, Lance H. K. Os passos do tigre)

RESUMO

A contabilidade é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua, por valores culturais, tradições, estruturas políticas, econômicas que são refletidas nas normas contábeis de uma nação e a sua evolução esta vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país. Sendo a contabilidade considerada a linguagem “dos negócios”, é nela que os agentes econômicos buscam informações sobre o desempenho empresarial e a avaliação de riscos para ser realizar investimentos. Entretanto esta linguagem não é a mesma em termos internacionais, pois cada país tem suas próprias práticas contábeis. As mudanças no cenário contábil mundial, especialmente com o fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005, que influenciou fortemente na cultura contábil brasileira, resultando em um momento importante para contabilidade, e mostra claramente a busca pela harmonização das práticas contábeis brasileiras às práticas contábeis internacionais, visando à compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

Palabras chave – Harmonização das Demonstrações Financeiras, Contabilidade Internacional, Contabilidade Brasileira, IFRS, BRGAAP.

LISTA DE SIGLAS

AAA – American Accounting Association
AAG – AICPA Audit and Accounting Guide
AAPA – American Association of Public Accountants
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
AIN – AICPA Accounting Interpretations
AISG – Accounting International Study Group
APB – Accounting Principles Board
ARB – Accounting Research Bulletin of the AICPA
BR-GAAP – Generally Accepted Accounting Principles In Brazil
CAP – Committee on Accounting Procedures
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CPA – Certified Public Accountant
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
FASAC – Financial Accounting Standards Advisory Council
FASB – Financial Accounting Standards Board
FRR – Financial Report Release
GASB – Governmental Accounting Standards Board
IAS – International Accounting Standards
IASB – International Accounting Standards Board
IASC – International Accounting Standards Committee
IFAC – International Federation of Accountants
IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS – International Financial Reports Standards
MNE – Campanhia Multinacional
SAC – Standards Advisory Council
SFAC – Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS – Statement of Financial Accounting Standards
SIC – Standing Interpretation Committee

INTRODUÇÃO.....	03
1. Revisão Bibliográfica.....	04
2. Modelos Contábeis.....	07
3. Organismos Regulamentadores da Contabilidade	09
3.1 Norma Brasileiras	
3.1.1 Legislação Societária.....	10
3.1.2 Comissão dos Valores Mobiliários(CVM).....	10
3.1.3 Conselho Federal de Contabilidade (CFC).....	11
3.2 Normas Internacionais	
3.2.1International Accounting Standards Committee.....	13
3.2.2The International Federation of Accounts	15
3.2.3 Standards Advisory Council	15
3.2.4 Stanging Interpretation Committee	15
3.2.5The International organization of Securities Commission.....	16
3.2.6 The International organization of Securities Commission.....	16
4. Principais Definições de Termos.....	18
5. Causas das Diferenças Internacionais.....	20
6. Comparativo dos Demonstrativos Contábeis.....	23
6.1 Demonstrações Financeiras Obrigatórias	
6.1.1 Normas Brasileiras.....	23
6.1.2 Normas Internacionais.....	25
6.2. Balanço Patrimonial	
6.2.1 Normas Brasileiras.....	25
6.2.2 Normas Internacionais.....	26
6.3 Ativo	
6.3.1 Normas Brasileiras.....	26
6.3.2 Normas Internacionais.....	27
6.4 Passivo	
6.4.1Normas Brasileiras.....	29
6.4.2Normas Internacionais.....	30
6.5 Demonstração de Resultado do Exercício - DRE	
6.5.1 Normas Brasileiras.....	32
6.5.2 Normas Internacionais.....	33
6.6 Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido - DMPL	

6.6.1	Normas Brasileiras.....	36
6.6.2	Normas Internacionais.....	37
6.7	Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos-DOAR	
6.7.1	Normas Brasileiras.....	38
6.7.2	Normas Internacionais.....	39
6.8	Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC	
6.8.1	Normas Brasileiras.....	40
6.8.2	Normas Internacionais.....	40
7.	Principais Divergências nos Critérios de Contabilização	
7.1	Estoques.....	42
7.2	Impostos Diferido.....	42
7.3	Ativo Imobilizado.....	43
7.4	Receitas.....	44
7.5	Efeitos de mudanças nas taxas de câmbio.....	45
7.6	Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento.....	45
7.7	Ativos Intangíveis	46
7.8	Conversão de transações e demonstrações financeiras em moeda estrangeira.....	47
8.	Caso Prático	
8.1	Balanço Patrimonial.....	49
8.2	Demonstração do Resultado do Exercício	53
8.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	55
8.4	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	56
8.5	Demonstração do Fluxo de Caixa.....	57
	RECOMENDAÇÕES FINAIS.....	59
	ANEXOS.....	60
	REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

A contabilidade é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua, por valores culturais, tradições, estruturas políticas, econômicas que são refletidas nas normas contábeis de uma nação e a sua evolução esta vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país. Sendo a contabilidade considerada a linguagem “dos negócios”, é nela que os agentes econômicos buscam informações sobre o desempenho empresarial e a avaliação de riscos para se realizar investimentos. Entretanto esta linguagem não é a mesma em termos internacionais, pois cada país tem suas próprias práticas contábeis, isto significa que o lucro apurado em uma empresa brasileira não seria o mesmo se fossem adotados os critérios contábeis de outro país.

As mudanças no cenário contábil mundial, especialmente com o fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005, que influenciou fortemente na cultura contábil brasileira, resultando em um momento importante para contabilidade nacional com a criação do CPV – Comissão de Pronunciamentos Contábeis, a publicação da Deliberação 488 pela Comissão de Valores Monetários (CVM), e a Lei 11.638 de 2007, que mostra claramente a busca pela harmonização das práticas contábeis brasileiras às práticas contábeis internacionais, visando à compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

A harmonização das normas contábeis representa um grande avanço para a área contábil, diante do cenário econômico globalizado as empresas necessitam estar prontas para o mercado mundial o que se torna difícil sem a padronização de práticas contábeis, pois os investidores são atraídos para mercados que conhecem e nos quais confiam. Com ênfase neste cenário o objetivo deste trabalho é demonstrar as diferenças das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais.

Este projeto será executado em quatro partes, sendo a primeira parte a pesquisa bibliográfica especializada, ou seja, a investigação da literatura científica e documentação, através de livros, reportagens, relatórios de auditoria para melhor compreensão do assunto estudado. A segunda parte será descritiva por meio dos levantamentos já realizados. A terceira parte trata-se de um caso ilustrativo dos demonstrativos contábeis brasileiros e internacionais de uma empresa multinacional de produção de papel instalada no Paraná.

1. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A contabilidade foi criada, há mais de dez mil anos, a partir da necessidade de mensurar e relatar os recursos das organizações. Com o desenvolvimento social e econômico do norte da Itália, especialmente após o século XII, causando pelo aumento da população e pelas oportunidades econômicas oferecidas pelas Cruzadas, surgem os primeiros sistemas de contabilização, utilizando partidas dobradas, empregados pelos comerciantes para controlar suas operações, especialmente em cidades italianas. A partir de então o sistema passou a ser largamente utilizado, acompanhando a evolução dos padrões comerciais, espalhando-se pela Alemanha, França e pelo Império Britânico.

A industrialização da América do Norte, em resposta aos investimentos britânicos em seguros e ferrovias, levou adiante a expansão do uso das partidas dobradas e devido a sua grande ascensão econômica, os Estados Unidos se transformaram no principal centro de desenvolvimento da teoria contábil e dos modelos de relatórios financeiros.

Portanto, diferentes regulamentações e práticas foram se desenvolvendo isoladamente em função das necessidades locais e das características econômicas dos países. Os principais fatores que originaram esta variedade de padrões foram:

A natureza da atividade econômica, o grau de sofisticação da sociedade e dos negócios, o estágio de desenvolvimento, o histórico da estabilização de preços ou experiência inflacionária do país e, principalmente, a natureza do sistema legal do país que impacta a abordagem contábil utilizada, bem como os relatórios elaborados pela contabilidade.

Para que a contabilidade e os modelos de relatórios tenham desenvolvimento, é necessário que as entidades relatem as suas atividades econômicas e que a profissão contábil seja consolidada. Isso porque a ausência de controle e gerenciamento da profissão contábil, comum no início do desenvolvimento econômico de um país, gera modelos abrangentes a ponto de abarcar a maior número possível de negócios. Após esta fase de não-intervenção, as nações passaram a ter muitas variações de economias e de sistemas legais, impondo algum tipo de regulamentação sobre a profissão contábil.

A contabilidade e as práticas de relatórios, diante das reais variações entre as nações têm uma notável consistência e essa é razoavelmente lógica, dado que

todas essas práticas visam atingir objetivos muito próximos. A diversidade inicialmente existente foi gradativamente diminuindo em função das economias dominantes, especialmente dos Estados Unidos e da Inglaterra, que criaram um conjunto de práticas preferidas, para aquelas empresas que almejam se engajar em atividades significativas com estas nações ou a elas se aliar.

Historicamente, a principal dicotomia de padrões de contabilidade envolve o fato de as nações possuírem um sistema legal consuetudinário (common law) ou codificado (code law). As nações que adotaram a codificação de suas regras de comportamento também tenderam a prescrever formalmente as práticas contábeis e os relatórios financeiros. Nesses sistemas, as práticas e as demonstrações financeiras somente podem ser alteradas através de modificação na lei. Já nas nações que tem tradição consuetudinária, por outro lado, possuem sistemas mais tolerantes. As demonstrações financeiras tendem a não serem definidas por uma lei do país, mas pelos esforços do setor privado; freqüentemente, são produtos de associações de profissionais assistidos pelo trabalho da academia. Assim os objetivos das demonstrações financeiras não estão diretamente relacionados às políticas tributárias.

Durante o século XX, existiu a dificuldade de se distinguir um modelo que fosse amplamente utilizado. Muitos sistemas contábeis das nações da América Latina se preocuparam em desenvolver modelos, buscando ajustes para eliminar problemas causados pelas variações de preços, devido aos efeitos de persistente e relevante inflação. Outros países, cujos sistemas legais são codificados, orientam suas práticas de relatórios contábeis tanto para proteger os interesses dos credores, quanto para assegurar efetiva tributação.

Mais recentemente, padrões financeiros internacionais (International Financial Reporting Standards) emitidos pelo IASB (International Accounting Standards Board), passaram a ser utilizados por muitos países. A determinação da União Européia de utilizar padrões de relatórios financeiros internacionais a partir de 2005 aumentou o desenvolvimento desse conjunto de padrões de contabilidade.

A contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar. (Carvalho, Lemes, Costa, 2006, pg 15)

Balancos de empresas fabricantes de papel e celulose em diversos países tinham que ser comparados quanto a margens, retornos, custos de oportunidade, estruturas patrimoniais e desempenhos, e havia (ainda há) enorme desperdício de tempo e dinheiro para entender as distintas normas contábeis nacionais e reconcilia-las para um padrão único. Isso deixará de ser um obstáculo e deixará de ser um custo a partir das IFRS – as normas das empresas de países que as adotarem já sairão, na origem, em IFRS, e eventualmente o máximo que se exigirá será a tradução do idioma, e não mais das práticas contábeis. (Carvalho, Lemes, Costa, 2006, pg 15)

A contabilidade internacional se justifica como contribuição de uma categoria profissional ao desenvolvimento econômico. (Carvalho, Lemes, Costa, 2006, pg 15)

Diante dessas novas condições do mercado, surgem novos desafios para estudiosos, profissionais e usuários da contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis, que passam a desempenhar um importante papel no processo de harmonização das práticas contábeis. (Schimidt, Santos, Fernandes, 2004, pg 12).

A harmonização das demonstrações contábeis tem sido um assunto muito discutido entre os grandes escritores da área contábil, diante da globalização e a necessidade de comparabilidade de resultados, e um dos passos para esta mudança foi o acordo da Basileia II, onde as instituições financeiras têm até 2011 para se enquadrarem às novas regulamentações internacionais, e por conseqüência a padronização dos balanços de acordo com o padrão internacional de contabilidade.

2. MODELOS CONTÁBEIS

Para abordarmos as discussões sobre Contabilidade Internacional, primeiramente podemos destacar a classificação dos sistemas contábeis, onde a maioria dos autores destaca dois grandes grupos: o modelo Anglo-Saxão e o modelo Continental.

Segundo Jorge Katsumi Nyama, 2008, o modelo Anglo-Saxão é composto por países como Inglaterra, Irlanda, Escócia, Países de Gales, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura, onde as características predominantes são:

- Existência de uma profissão contábil forte e atuante;
- Sólido mercado de capitais, como fonte de captação de recursos;
- Pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis;
- As demonstrações buscam atender, em primeiro lugar, os investidores.

O modelo Continental, por sua vez, é composto por países como França, Alemanha, Itália, Bélgica, Espanha, países comunistas, países da América do Sul, entre outros, e as características predominantes são:

- Profissão contábil fraca e pouco atuante;
- Forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, notadamente de natureza fiscal;
- As demonstrações financeiras buscam atender primeiramente os credores e o Governo em vez dos investidores;
- Importância de bancos e outras instituições financeiras em vez de recursos provenientes do mercado de capitais como fonte de captação pelas empresas.

Analisando-se particularmente o caso brasileiro, observa-se, à primeira vista, uma forte vinculação como o modelo da Europa Continental, caracterizado pela influência governamental na edição de normas contábeis, a pouca valorização do profissional contábil.

Na literatura mundial, não há uma data exata que defina o início dos estudos sobre Contabilidade Internacional, mas pode-se definir uma data base por volta de 1950 a 1960, após o término da Segunda Guerra Mundial, a Contabilidade

Internacional surge como um ramo da contabilidade voltada ao fornecimento de informações relevantes a parceiros e empresas que atuam em mercados diversos em seu país de origem. Além do aspecto econômico, a Contabilidade Internacional possibilita a integração de pesquisas e a troca de informações, de tecnologia e de conceitos entre os diversos países que compõe a comunidade econômica internacional.

A contabilidade tem a missão de expressar os eventos ocorridos nos ambientes corporativos. Com as mudanças nos mercados financeiros, nas culturas e na evolução das empresas a contabilidade passa a ter a necessidade da compreensão de forma harmônica, porém isto não é muito fácil, pois as regras internacionais têm diferentes significados, como exemplo: na Alemanha, tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido por lei, enquanto que na Inglaterra tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido por lei. Cada país tem sua estrutura econômico-social-cultural e política própria, entretanto a procura dos profissionais contábeis na compreensão dessas diferenças é um passo importante em busca da harmonização.

3. ORGANISMOS REGULAMENTADORES DA CONTABILIDADE

3.1 Normas Brasileiras

3.1.1 Legislação Societária

Nas normas brasileiras, as sociedades em geral são reguladas pelo novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Contudo, as sociedades anônimas possuem em norma específica denominada Lei das Sociedades por Ações. Esta se iniciou com o Decreto nº 2.627, de 1940, sendo alterada posteriormente pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que modificou completamente a sistemática anterior, e esta, por sua vez, foi parcialmente alterada pelas seguintes leis:

- Lei nº 8.021, de 1990
- Lei nº 9.249, de 1995
- Lei nº 9.457, de 1997
- Lei nº 10.303, de 2001
- Lei nº 11.638, de 2007

As companhias abertas são regulamentadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que vendo a necessidade das práticas contábeis brasileiras serem convergentes com as normas internacionais deu um grande passo com a deliberação 488 de 03 de outubro de 2005 visando o aumento da transparência e da segurança das informações contábeis divulgadas ao público investidor. A sua entrada em vigor era para todas as demonstrações das companhias abertas encerradas em 31 de dezembro de 2005, porém com a dificuldade das empresas se adequarem às novas exigências a deliberação 496 de 01 de janeiro de 2006 prorrogou a obrigatoriedade da adoção, do pronunciamento do NPC 27, anexo A, deliberação 488 da CVM, sendo somente exigido para as demonstrações financeiras feitas a partir de janeiro de 2006 e as relativas ao exercício de 2005 publicadas em comparação com as demonstrações de 2006. E com a Lei nº 11.638 de 15 de

dezembro de 2007 que alteram e revogam dispositivos relativos à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

3.1.2 Comissão de Valores Mobiliários – CVM

A CVM foi criada em 1976, através da Lei 6.385/76. Trata-se de uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda, que, entre suas atribuições previstas na referida lei, tem competência para regulamentar, com observância da política definida pelo Conselho Monetário Nacional, as matérias previstas nessa norma e na Lei das Sociedades por Ações. A partir de então, a CVM, por delegação legal expressa, também passou a emitir pareceres, instruções e deliberações regulamentando a matéria contábil para as sociedades anônimas de capital aberto.

A CVM tem poderes para disciplinar, criar normas 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 entre outras as seguintes matérias:

- Registro de companhias abertas;
- Registro de distribuidores de valores mobiliários;
- Credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras mobiliárias;
- Organização, funcionamento e operações de bolsa de valores;
- Negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- Administração de carteira de 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.

A CVM não exerce um papel fiscalizador em relação a qualquer informação divulgada pelas companhias, mas preocupa-se com a regularidade e confiabilidade e, para tanto, normatiza e almeja a sua padronização.

A CVM mantém uma estrutura especificamente destinada a prestar orientação aos investidores ou acolher denúncias e sugestões por eles formuladas. Quando solicitada a CVM pode atuar em qualquer processo judicial que envolva o mercado

de valores mobiliários, oferecendo provas ou juntando pareceres. Em termos de política de atuação, a CVM persegue seus objetivos através do direcionamento de comportamento, da auto-regulação e da autodisciplina.

De acordo com a Lei nº 6.385/76 a Comissão de Valores Mobiliários exercerá suas funções, afim de:

- Assegurar o funcionamento eficiente e regular os mercados de bolsa de balcão;
- Proteger os titulares de valores mobiliários contra emissão irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de empresas;
- 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 do público a informações sobre valores mobiliários negociados e às companhias que os tenham emitido;
- Assegurar a observância de práticas comerciais eqüitativas no mercado de valores mobiliários;
- Estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários;
- Promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular o mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações de capital social das companhias abertas.

A CVM está sediada na cidade do Rio de Janeiro e é administrada por um presidente e quatro diretores nomeados pelo Presidente da Republica. O presidente e a diretoria constituem o colegiado, que define políticas e estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de superintendentes, a instância executiva da CVM.

3.1.3 – Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)

O conselho Federal de Contabilidade é um órgão representativo da classe contábil brasileira, criado pelo Decreto-lei n 9.295/46 com o objetivo de orientar,

normatizar e, fiscalizar o exercício da profissão contábil. Através da Resolução 945/02, o CFC estabeleceu norma para educação aplicável aos auditores independentes que devem comprovar trinta e duas horas de participação em eventos ou atividades relacionados à profissão contábil.

Em 1981 o CFC criou um grupo constituído por representantes de diversos órgãos reguladores do país, como Banco Central do Brasil, CVM, superintendência de Seguros Privados, Secretaria da receita Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria Federal de Controle, além do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil voltado para o desenvolvimento de Normas Brasileiras de Contabilidade. Em 1996 este grupo foi recriado mais atuante e com objetivo de harmonizar normas contábeis no âmbito nacional, editadas por órgãos de competência legal e regulamentar através da edição de normas brasileiras de contabilidade (*accounting standards*), em conformidade com as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB. Porém os documentos editados pelo CFC não tem poder suficiente para serem adotados pelas empresas, o que deixa a profissão enfraquecida. Devido às divergências com a legislação tributária, as empresas optam por contabilizar seguindo a legislação fiscal. É necessário que a CVM transforme tais NBCs em instruções ou deliberações para se tornarem obrigatórias pelas companhias abertas.

O IBRACON tem atuação mais destacada na elaboração dos procedimentos e padrões de auditoria.

3.2 Normas Internacionais

A seguir falaremos dos principais organismos mundiais e regionais responsáveis pela internacionalização da contabilidade, que com a constante busca de uma harmonização contábil internacional tem envolvido iniciativas e esforços de diversos organismos em nível mundial.

O conjunto de normas e interpretações composto por IFRS, IAS, IFRIC e SIC forma o que se conhece por Normas Internacionais de Contabilidade , ou International Financial Reports Standars.

3.2.1 International Accounting Standards Committee (IASC) (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais)

O IASC foi constituído no ano de 1973, através de um acordo entre os 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 IASC incluíram todas as entidades de profissionais contábeis que são membros da Federação Internacional de Contadores (IFAC), compreendendo 143 membros em 104 países.

Em 2001 surgiu a nova estrutura do IASC que se transformou em IASB e passou a emitir as IFRS – International Financial Reporting Standars., e até o momento foram emitidas oito IFRS's.

Antes da transição para o novo IASB – The International Accounting Standards Board, (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais) o IASC emitiu 41 IAS – International Account Standards, das quais após uma série de revisões, permanecem 29 em vigor.

A nova constituição da Fundação do Comitê de Padrões de Contabilidade Financeira Internacional, uma corporação sem fins lucrativos criada para supervisionar o IASB, aprovado em maio de 2000, pelos membros do IASC, e revisada em julho de 2002, ampliou seus objetivos:

Os objetivos do IASB englobam:

- 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 rigorosa aplicação dessas normas;
- Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade com soluções de alta qualidade (IASB, 2004).

A ênfase do IASB foi modificada de uma harmonização para uma real convergência entre os vários padrões de contabilidade nacionais e os padrões de contabilidade internacional, que passaram a ser denominados de padrões de relatórios financeiros – International Financial Reporting Standards (IFRS).

A constituição do IASC determina a seguinte composição: seis da América do Norte, seis da Europa, quatro da Ásia, três de outras áreas geográficas, de forma a manter o equilíbrio geográfico. A constituição exige também que, no mínimo, cinco membros do Conselho do IASC, tenham formação e experiência em Auditoria; três tenham experiência como usuários das demonstrações financeiras e um, no mínimo tenha experiência acadêmica. Os membros são designados por cinco anos; renovável uma única vez. O conselho tem total responsabilidade sobre matérias técnicas e completa discricção sobre a agenda do IASC. A aprovação de um padrão, minuta de exposição ou interpretação final do SIC, exige aprovação de no mínimo oito dos quatorze membros do IASB.

As responsabilidades do IASB englobam:

- Criar comitês diretivos;
- Estabelecer procedimentos para revisão de comentários recebidos em documentos publicados;
- Consultar o SAC em projetos maiores;
- Considerar as audiências públicas;
- Emitir bases para conclusões através dos IAS e ED;
- Considerar na esfera de suas viagens a incumbência de se certificar de que os padrões são praticáveis em todos os locais.

3.2.2 The International Federation of Accounts – IFAC (Federação Internacional de Contadores)

Trata-se de uma organização mundial que representa a profissão contábil. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, sediada em Nova York, com participação de 157 membros e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), representando 118 de países e quase 2,5 milhões de contadores.

A IFAC foi fundada formalmente em 1977 (Munique / Alemanha) por ocasião do 11º Congresso Internacional de Contadores, sucedendo ao International Coordination Committee for Accountancy Profession ou Comitê de Coordenação Internacional para Profissão Contábil.

3.2.3 Standards Advisory Council – SAC (Conselho Consultivo de Padrões)

O Conselho Consultivo de Padrões é o organismo Internacional através do qual os grupos e indivíduos que advêm de outras áreas geográficas, onde não estão estabelecidos os curadores do IASB, fazem recomendações ou aconselham o IASB. Esse conselho deve reunir-se no mínimo, três vezes por ano. O IASB deve consultá-lo sobre todos os principais projetos. As assembleias do SAC devem ser públicas.

O SAC é composto de aproximadamente 30 membros, todos eles pertencentes a regiões geográficas distintas, com especialização técnica que possibilite contribuir para a formulação de normas contábeis.

Os objetivos do Conselho Consultivo de Padrões são:

- 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.

3.2.4 Stanging Interpretation Commitee (SIC) (Comitê Permanente de Interpretações)

O Comitê Permanente de Interpretações foi criado em 1997, 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. Essas considerações fazem parte do contexto das normas internacionais e da estrutura conceitual do IASB. Para o desenvolvimento de suas atividades o SIC consulta entidades similares em todo o globo.

O SIC trata de questões abrangentes, e suas interpretações abrangem assuntos relacionados a pronunciamentos já emitidos em áreas nas quais a prática contábil é insatisfatória em relação as normas internacionais, e pronunciamentos não emitidos, novos tópicos que não existiam quando a norma foi desenvolvida.

O SIC é formado por um grupo de doze membros votantes, incluindo profissionais de contabilidade, elaboradores e usuários das demonstrações financeiras originários de vários países. Com a revisão da constituição do IASC, o IFRIC passou a ser o sucessor do SIC.

3.2.5 International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)

O IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) funciona como sucessor do SIC, sendo responsável por interpretar a aplicação dos padrões do IASC no contexto do seu referencial teórico.

O IFRIC é composto por doze membros que são designados pelas *trustees*, para um mandato de três anos.

3.2.6 The International organization of Securities Commission (IOSC) (Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica)

A IOSCO não é um órgão voltado especificamente para questões contábeis ou de normatização de padrões. É formada por mais de cento e quinze órgãos reguladores, semelhante a CVM e abrange mais de 85% do movimento global do mercado de capitais no mundo. Teve uma participação importante quando em 1995, na sua reunião anual, endossou a obrigatoriedade das normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB. Este procedimento facilitou empresas que pretendiam entrar no mercado norte-americano, que tem exigido demonstrações

contábeis elaboradas com base no USGAAP, podemos dizer que a maior resistência para padronização vinha do mercado norte-americano, pois tinha um poder muito grande com o FASB.

Os objetivos principais do IOSCO são:

- Cooperar para a promoção de altos padrões de regulamentação do mercado de capitais, de modo a refletir um mercado justo, eficiente e sadio;
- Promover troca de informações ou outras experiências para o desenvolvimento do mercado de capitais “domésticos”;
- Estabelecer padrões e efetivo monitoramento de transações internacionais, envolvendo títulos; e
- Promover integridade do mercado, mediante uma rigorosa aplicação de padrões regulatórios.

4. PRINCIPAIS DEFINIÇÕES DE TERMOS

Os principais termos utilizados pelas normas internacionais relacionados à contabilidade internacional, conforme pesquisas na área de atuação, com os seus respectivos significados:

Associate – Entidade associada: entidade na qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma subsidiária nem uma *joint venture* do investidor, conceito similar ao de coligada nas normas brasileiras.

Business Combination – Combinação de negócio: união de entidades distintas em uma única entidade econômica em função de uma empresa ter-se unido a outra ou obtido o controle sobre os seus ativos líquidos e operações.

Consolidation financial statements – Demonstrações financeiras consolidadas: demonstrações financeiras de um grupo de entidades, apresentadas como se fossem demonstrações financeiras de uma única entidade.

Control – Controle: é definido, nas normas internacionais, como o poder de dirigir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade, de modo a beneficiar-se de suas atividades.

Cost method – Método de custo: é o método de contabilização segundo o qual o investimento é registrado ao preço de custo histórico. Em função disso, nesse método a demonstração do resultado do exercício reflete a receita do investimento apenas na extensão em que receber distribuição de lucros da investida, realizadas após a data da aquisição.

Equity method - Método de equivalência patrimonial: é o método de contabilização segundo o qual o investimento é inicialmente registrado ao custo histórico. A partir de então é ajustado, pelas mudanças subseqüentes ocorridas na participação do investidor no patrimônio líquido da investida.

Fair Value – Valor justo: é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar em uma transação sem favorecimentos.

Parent – Controladora: entidade que possui uma ou mais subsidiária.

Goodwill – excesso de preço pago a uma aquisição sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos, o qual é registrado como ativo e o seu valor somente é modificado quando houver uma perda identificado por impairment.

Impairment Test – consiste na comparação entre o valor contábil do ativo e o valor justo. Se o contábil reconhecer exceder o valor justo, reconhece-se uma perda.

Statement / pronunciamentos – trata-se das normas e regulamentos emanados dos órgãos internacionais de contabilidade com a finalidade de regulamentar o processo contábil.

Significative influence – Influência significativa: é o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais da entidade na qual se investe, mas sem propiciar o controle dessas políticas, ou seja, é similar à expressão “influencia na administração de coligadas” utilizada nas normas brasileiras.

Subsidiary – Entidade subsidiária: uma entidade que é controlada por outra entidade denominada parent. O termo parent é similar ao conceito de controladora utilizado nas normas brasileiras.

Moeda local – moeda do país onde a entidade está localizada.

Moeda de apresentação ou relatório – Moeda em que as demonstrações serão apresentadas.

Moeda funcional – é a moeda do sistema econômico principal onde a entidade opera.

Itens monetários – são itens que estão integralmente expostos aos efeitos da inflação, face a perda do poder aquisitivo da moeda, compostos por disponibilidades, direitos e obrigações que serão realizados e dinheiro.

Itens não-monetários – são itens cujas características têm valor econômico regulado pelo mercado e teoricamente não perdem o valor.

5. CAUSAS DAS DIFERENÇAS CONTÁBEIS

Como observado anteriormente existe uma influência significativa da cultura de cada país gerando com isto um conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos diferenciados, vamos destacar neste trabalho as principais causas das diferenças internacionais segundo a pesquisa de grandes estudiosos sobre o assunto:

Radebaugh (1993) e Gray (1993) destacam 14 diferentes razões que provocam diferenças internacionais:

- Estrutura das empresas;
- Fatores internacionais;
- Cultura;
- Regulamentação de estrutura contábil
- Sistema legal;
- Inflação;
- Crescimento e desenvolvimento econômico
- Ambiente social;
- Nível de atividade empresarial;
- Mercado financeiro e de capitais;
- Tributação;
- Profissão contábil
- Educação e pesquisa na área contábil;
- Sistema público.

Já em 2000 Belkaoui, citando Mueller, identificou 4 elementos responsáveis pela diferenciação, como segue:

- Nível de desenvolvimento econômico;
- Nível de complexidade da atividade empresarial;
- Sistema político (se de controle centralizado ou economia de mercado) vigente no país;
- Sistema legal (se *common-law* ou *code law*) vigente no país.

B. Elliot e J. Elliot em 2002 destacam os seguintes aspectos como razão para diferenças no *financial reporting*:

- Características do sistema legal nacional;
- A maneira como as empresas obtêm seus recursos financeiros;
- O relacionamento entre o fisco e a contabilidade;
- A influência e o status da profissão contábil;
- Nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade;
- Acidentes de história (2ª guerra mundial - ocupação de países e sua influência);
- Linguagem (forma de comunicação, onde algumas línguas são comparativamente mais conhecidas que outras);

Saudagaran (2004) preconiza que “a contabilidade é produto de uma complexa interação de fatores sociais, econômicos e institucionais de um país”. Dez fatores são provavelmente importantes para modelar o desenvolvimento da contabilidade:

- O tipo de mercado de capitais;
- O tipo de regimes ou critérios de estrutura e apresentação de demonstrações contábeis;
- O tipo de empresas;
- O tipo de sistema legal;
- O nível de exigência;
- O nível de inflação;
- Vinculação econômica e política com outros países;
- Status ou amadurecimento da profissão contábil;
- Qualidade da educação contábil;

E finalmente o autor que mais tem abordado o tema, Christopher W. Nobes em 1998 relacionou 17 razões que provocam diferenças internacionais no *financial reporting*:

- Natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento;
- Herança de ter sido colônia de outro país;
- Invasão;
- Tributação;
- Inflação;
- Amadurecimento e tamanho da profissão contábil;

- Nível da educação na área contábil;
- Estágio de desenvolvimento econômico;
- Estrutura e sistema legal;
- Cultura;
- História;
- Geografia;
- Linguagem;
- Influência da teoria contábil;
- Sistema político, clima social;
- Religião;
- Acidente (de percurso).

Entretanto dentre todas as razões, Christopher W. Nobes (1998) também sugere dois principais aspectos que influenciam os demais e destaca-se por sua importância:

Formas ou sistemas de financiamento por intermédio do qual as empresa buscam recursos; se possui um mercado de capitais sólido e preços são estabelecidos num mercado competitivo ou se é um sistema de crédito, bancário ou governamental, este último com forte presença governamental na condução da economia;

Conseqüências ou heranças decorrentes de ter sido colonizado por outro país, como por exemplo, a Inglaterra em relação à Austrália, Nova Zelândia, Cingapura que retratam com fidelidade a força e influência de um país sobre outro em questões culturais e comerciais.

Com base nos trabalhos dos principais autores sobre o tema podemos resumir toda a influência da colonização e do desenvolvimento da cada país acaba refletido nas leis políticas, fiscais e por conseqüência nos demonstrativos contábeis financeiros.

6. COMPARATIVO DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS

6.1 Demonstrações Financeiras Obrigatórias

6.1.1 Normas Brasileiras

De acordo com as normas brasileiras, as demonstrações financeiras obrigatórias são as apresentadas no art. 176 da Lei das Sociedades por Ações:

“Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações no exercício:”

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do resultado do exercício;
- Demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados;
- Demonstração das origens e aplicações de recursos;

As Demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das Demonstrações do exercício anterior.

Nas Demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas-correntes”

O Balanço Patrimonial tem por finalidade evidenciar, de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da entidade, com base nos fatos contábeis registrados na escrituração contábil. É uma posição estática do patrimônio da entidade em determinado momento, que reflete a situação econômica-financeira.

A demonstração do resultado do exercício apresenta de forma ordenada as receitas e ganhos deduzidos das despesas e perdas necessárias a sua obtenção, de maneira que evidencie o resultado operacional, o resultado após as receitas e despesas não operacionais, o resultado antes do Imposto de Renda e Contribuição

Social, o resultado antes das participações e o lucro líquido do exercício da entidade.

A demonstração de lucros e prejuízos acumulados pode ser substituída pela demonstração das mutações do patrimônio líquido, que tem como finalidade apresentar de forma ordenada a movimentação ocorrida na conta de lucros e prejuízos acumulados durante o exercício, fazendo uma ligação entre demonstração do resultado do exercício e o balanço patrimonial.

A demonstração de origens e aplicações de recursos tem por fim apresentar de uma forma ordenada a variação no capital circulante líquido da empresa, ou seja, quando a variação no capital circulante líquido for positiva a entidade terá uma folga financeira de curto prazo, caso a variação seja negativa, a entidade terá uma insuficiência financeira de custo prazo.

Enquanto as normas internacionais apresentam a demonstração de fluxo de caixa, as normas brasileiras optaram por apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos, cujo conceito é mais amplo do que o fluxo de caixa, porém mais complexo para compreensão por parte dos usuários da contabilidade.

A CVM considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, estabeleceu por meio da instrução 457 de março de 2007 a obrigatoriedade da elaboração das demonstrações financeiras anuais consolidadas com base nos padrões internacionais (IFRS) a partir de 2010, apresentadas de forma comparativa. Voluntariamente poderá ser adotada esta instrução a partir de 2009.

“Art. 1º - As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB”

Com a instrução 469 de maio de 2008 que dispõe sobre a aplicação da lei 11.638/07 visando harmonização com as normas internacionais, algumas adequações na forma de divulgação e apresentação das demonstrações financeiras, devem ser adotadas no encerramento do exercício social iniciado em primeiro de janeiro de 2008.

6.1.2 Normas Internacionais (IAS 1 – IFRS 1)

De acordo com a estrutura para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras do IASB, o objetivo dos relatórios financeiros é o de fornecer informação considerando a posição financeira da entidade, para um amplo conjunto de usuários, capacitando-os para a tomada de decisões econômicas racionais.

E para divulgação destas informações é feita através do conjunto de demonstrações financeiras:

- Balanço Patrimonial (*balance sheet*)
- Demonstrações do resultado (*income statement*);
- Outras demonstrações que evidenciam todas as mudanças no patrimônio líquido, exceto as modificações no capital e as distribuições para os proprietários;
- Demonstração do fluxo de caixa (*cash flow statement*);
- Políticas contábeis e outras notas explicativas (*explanatory notes*).

6.2 BALANÇO PATRIMONIAL

6.2.1 Normas Brasileiras

O balanço patrimonial é a demonstração da posição financeira que apresenta o ativo (*assets*), e o passivo (*liabilities*) e o patrimônio líquido (*shareholder's equity or net worth*) em uma determinada data, enquanto a demonstração do resultado do exercício ou outras demonstrações financeiras apresentam as modificações ocorridas ao longo de um determinado período de tempo.

A demonstração do resultado do exercício tem por objetivo apresentar de forma ordenada o resultado do confronto entre receitas e ganhos e as despesas e perdas, evidenciando o resultado das operações ordinárias, os resultados das operações em continuidade e descontinuidade, tendo em vista a medição do desempenho da entidade.

As demais demonstrações financeiras que evidenciam todas as modificações ocorridas no patrimônio líquido da entidade, com exceção dos investimentos e

distribuições aos proprietários, se refere a demonstração do patrimônio líquido (*statement of changes in equity*), podendo ser substituída pela demonstração de reconhecimento de ganhos e perdas (*statement of recognized gains and losses*).

O IAS1 determina que os seguintes elementos devem ser apresentados no cabeçalho das demonstrações financeiras:

- Especificação da entidade de acordo com o estatuto ou contrato social;
- Título da demonstração financeira;
- Data da demonstração financeira.

6.2.2 Normas Internacionais

Conforme IAS 1, o balanço patrimonial (*balance sheet*), que é a principal demonstração financeira também chamado de demonstração da posição financeira (*statement of financial position*), apresenta o ativo, o passivo e o patrimônio líquido da entidade em uma determinada data.

Normalmente as empresas utilizam a expressão "*Balance Sheet*", esta demonstração reflete a situação financeira da entidade de acordo com os padrões contábeis internacionais e diferentemente das normas brasileiras a classificação das contas no balanço patrimonial, conforme normas internacionais, é feita na ordem crescente do grau de liquidez conforme veremos mais adiante no caso ilustrativo.

6.3 ATIVO

6.3.1 Normas Brasileiras

É um conjunto de bens e direitos à disposição da administração ou são os meios conferidos à administração para gerir a entidade. No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nela registrados, ou seja, a primeira conta da demonstração deve ser a conta caixa, por ser o bem mais líquido e assim sucessivamente de acordo com o prazo em que o bem ou direito se transformará em moeda corrente. Os componentes do ativo são classificados de acordo com a destinação específica.

De acordo com artigo 178 da lei das Sociedades por Ações o ativo deverá ser classificado nos seguintes grupos:

- Ativo circulante;
- Ativo realizável a longo prazo;
- Ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

Sendo o Ativo Circulante, conforme legislação societária, dividido nos seguintes subgrupos: disponibilidades, direitos realizáveis, despesas do exercício seguinte. Podemos dizer que serão classificados no ativo circulante o dinheiro em caixa e os bens que serão transformados em dinheiro durante o ciclo operacional de empresa ou o exercício social seguinte, quando este for menor, além das despesas do exercício seguinte.

No ativo realizável a longo prazo são classificados os bens e direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos, ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores acionistas ou participantes no lucro da companhia, que constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia. (*art. 179 da lei das Sociedades por Ações*)

Já no ativo permanente são classificados todos os bens de permanência duradoura destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento. São os valores não destinados à negociação no momento da elaboração das demonstrações financeiras.

6.3.2 Normas Internacionais

Os ativos são os prováveis benefícios futuros obtidos ou controlados por uma entidade como resultado das suas transações. Para que um item possa ser classificado como um ativo deve possuir algumas características:

- Fornecer um benefício econômico futuro provável que gere um fluxo da caixa líquido positivo;
- A entidade deve ser capaz de receber o benefício e restringir o seu acesso a outras entidades;

- O evento ou transação que proporcione à entidade o direito de ao benefício deve ter ocorrido.

Os itens que apresentar as três características ele poderá ser classificado como ativo. E conforme o IAS 1, os ativos possuem aspectos que auxiliam na sua identificação, tais como:

- São passíveis de serem trocados;
- Protegidos por lei;
- Possuem um benefício futuro em potencial.

Diferentemente da norma brasileira, nas normas internacionais o ativo é demonstrado em ordem crescente de liquidez, isto é, apresentam-se os ativos em função da sua realização em dinheiro da maior para a menor.

Conforme determina IAS 1, nas normas internacionais, o ativo é dividido nos seguintes subtópicos:

- Ativos não correntes (*noncurrent assets*)
- Ativos correntes (*current assets*)

Sendo considerado ativo corrente quando for esperado que o ativo se realize, ou é mantido para venda ou será consumido no curso normal do ciclo operacional da empresa, é mantido para fins de comercialização, a curto prazo, e é esperado que ele se realize dentro de um ano a contar da data do balanço patrimonial e o ativo é caixa ou um equivalente de caixa que não possua restrição para seu uso.

E será dividido nos seguintes subgrupos:

- Caixa e equivalentes de caixa (*cash and cash equivalents*)
- Investimentos para comercialização (*trading investments*)
- Recebíveis (*receivables*);
- Estoques (*inventories*);
- Despesas pagas antecipadamente (*prepaid expenses*).

Nas normas internacionais não existe uma separação para o grupo realizável a longo prazo e grupo ativo permanente, mas o ativo não corrente engloba os dois grupos.

Não existe uma estrutura de grupos rígida para o ativo não corrente, sendo sugeridos os seguintes grupos:

- Imobilizado (*property, plant and equipment*);
- Investimentos que serão mantidos até o vencimento (*held-to-maturity*)
- Investimentos em direitos reais (*investment property*)
- Investimentos em coligadas e controladas (*investments in associates and subsidiary*)
- Ativos intangíveis (*intangible assets*);
- Outros ativos financeiros (*other financial assets*).

6.4 PASSIVO

6.4.1 Normas Brasileiras

O passivo compreende as origens de recursos representadas pelas obrigações da companhia, tanto para terceiros, quanto para os acionistas. De acordo com art. 178 da Lei das Sociedades por Ações, o passivo engloba inclusive o Patrimônio líquido. Da mesma forma do ativo, as contas do passivo são dispostas em ordem decrescente de exigibilidade dos elementos nela registrados, isto é, quanto menor o prazo de vencimento da obrigação, mais no início do passivo ela deverá ser classificada.

De acordo com a legislação societária brasileira o passivo é composto dos seguintes grupos:

- Passivo Circulante;
- Passivo exigível a longo prazo;
- Resultados de exercícios futuros;
- Patrimônio líquido;

Conforme art.180 da Lei das Sociedades por Ações, no passivo circulante serão classificadas as obrigações, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, cuja liquidação ocorra dentro do exercício social seguinte.

No exigível a longo prazo serão classificadas as obrigações cujo vencimento ocorra após o exercício social seguinte.

No grupo resultados do exercício futuro serão classificadas as receitas e ganhos recebidos antecipadamente, já deduzidos das despesas e perdas a eles correspondentes.

O patrimônio líquido representa a diferença entre o valor do ativo e do passivo, ou seja, é o valor contábil que pertence aos sócios ou acionistas, representando o capital próprio de empresa. E está dividido nos seguintes subgrupos:

- Capital social;
- Reservas de capital;
- Reservas de reavaliação;
- Reservas de lucros;
- Lucros ou prejuízos acumulados.

6.4.2 Normas Internacionais

De acordo com IAS1, o passivo (*liabilities*) é o provável futuro sacrifício de benefícios econômicos, originado de obrigações presentes de uma entidade, visando transferir ativos, ou fornecer serviços para outras entidades no futuro.

Conforme as normas internacionais, para ser considerado passivo o item deve apresentar as seguintes características:

O passivo requer que a entidade estabeleça uma obrigação no presente, tendo em vista uma provável transferência futura de um ativo contra apresentação, isto é, a transferência se dará quando um determinado evento especificado ocorrer ou em uma data específico:

- A obrigação não possa ser evitada;
- O evento que obrigue a empresa já tenha ocorrido.

As normas internacionais seguem o mesmo conceito de classificação do Ativo para passivo, ou seja:

- Passivo não corrente (*noncurrent liabilities*);
- Passivo corrente (*current liabilities*).

De forma contrária às normas brasileiras, o passivo é disposto em ordem crescente de exigibilidade, ou seja, apresentam-se as obrigações em função do seu vencimento, do maior para o menor.

No passivo não corrente serão classificadas obrigações cuja liquidação não se espera que ocorra dentro do ciclo operacional da empresa.

O IAS1 determina que para todas as obrigações de longo prazo a data do vencimento, a natureza da obrigação, a taxa de juros e a descrição de qualquer garantia para manter o contrato devem ser claramente apresentadas. No caso de títulos e notas promissórias de longo prazo, qualquer prêmio ou desconto deve ser evidenciado separadamente.

Nas normas internacionais não existe um grupo no passivo para resultados de exercícios futuros, sendo estes valores classificados no grupo passivo corrente ou não corrente, dependendo do prazo de liquidação.

O patrimônio líquido (*shareholder's equity or net worth*) é a participação residual no ativo que remanesce depois de deduzido o passivo, sendo aumentado pelos investimentos dos proprietários e pelos resultados abrangentes e reduzido pela distribuição aos proprietários.

De acordo com as normas internacionais dispostas no IAS 1 o patrimônio líquido se divide em :

- Capital social (*share capital*);
- Reservas (*reserves*);
- Lucros acumulados (*retained earnings*).

6.5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

6.5.1 Normas Brasileiras

A DRE - Demonstração do resultado do exercício destina-se a evidenciar a formação do resultado do exercício, mediante confronto das receitas e ganhos com as despesas e perdas incorridas no exercício.

Os componentes da demonstração do resultado do exercício estão descritos nas normas brasileiras, no art. 187 da Lei das Sociedades por Ações.

Deve ser apresentada na forma vertical discriminando seus componentes de forma ordenada, evidenciando o resultado operacional, o resultado após as receitas e despesas não operacionais, o resultado antes do Imposto de Renda e Contribuição Social, o resultado antes das participações e o lucro líquido do exercício da entidade. A DRE conforme normas brasileiras fica disposta da seguinte forma:

- Receita Bruta das vendas e serviços;
- Receita líquida das vendas e serviços;
- Lucro bruto;
- Despesas com vendas;
- Despesas administrativas;
- Despesas financeiras líquidas das receitas;
- Resultado Operacional;
- Receitas e despesas não operacionais;
- Resultado antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social;
- Resultado antes das participações;
- Lucro (prejuízo) líquido do exercício.

Conforme normas brasileiras o resultado operacional é obtido pela soma do faturamento bruto, menos os impostos incidentes sobre vendas e vendas canceladas, menos os custos das mercadorias ou serviços vendidos, das despesas operacionais, das despesas financeiras líquidas e das outras receitas ou despesas operacionais. Considerando que receita e despesa operacional é tudo aquilo que está diretamente ligado às atividades normais da empresa.

As receitas e despesas não operacionais são decorrentes da alienação de bens do ativo permanente, exceto diferido, sinistros ou outros casos, podemos dizer que são resultado de operações não vinculadas ao objeto social da empresa.

O resultado antes do Imposto de Renda e Contribuição Social é obtido pela diferença entre o resultado operacional e as receitas e despesas não operacionais, representando o total da empresa obtido antes do cálculo do imposto de Renda, Contribuição Social e participações.

As participações são as parcelas do lucro distribuídas a determinados favorecidos, conforme estabelecido no estatuto de cada companhia.

Lucro ou prejuízo líquido do exercício é obtido pela diferença entre o resultado antes das participações e o valor apurado das participações, representando o lucro ou prejuízo do período apurado pela entidade.

6.5.2 Normas Internacionais

A principal finalidade da demonstração de resultado, de acordo com as normas internacionais, é a servir como instrumento de análise de desempenho da entidade. O IAS 1 estipula apenas os dados mínimos que devem ser incluídos, ele flexibilizou a estruturação de uma forma que um número maior de países pudesse utiliza-la. Sendo os dados mínimos:

- Receita (*revenue*)
- Resultados das atividades operacionais (*results of operating activities*);
- Custos financeiros (*finance costs*);
- Participação nos lucros e prejuízos de associadas e joint venture avaliados pelo método de equivalência patrimonial;
- Despesas com Imposto de Renda (*tax expense*);
- Lucro ou perda nas atividades ordinárias (*profit or loss from ordinary activities*);
- Itens extraordinários (*extraordinary items*);
- Participação de minoritários (*minority interest*);
- Lucro líquido do período (*net profit for the period*);
- Dividendos por ação (*dividends per share*).

Nas normas internacionais, conforme IAS1, existe uma similaridade do lucro ou prejuízo operacional com as normas brasileiras, onde o result of operanting activities é obtido pela diferença entre as vendas e outras receitas e despesas operacionais.

A partir da receita líquida, deduz-se os custos das mercadorias vendidas, as despesas operacionais e os ganhos e perdas chegando ao resultado das atividades operacionais.

As despesas operacionais são os principais custos recorrentes associados com as operações centrais da entidade, exceto o custo de mercadoria vendida, e são incorridas para gerar receitas. Normalmente se dividem em dois grupos:

- Despesas com vendas (selling expenses);
- Despesas gerais e administrativas (general and administrative expenses).

Os ganhos e perdas são originários de transações periféricas da entidade, porém este grupo deve conter apenas itens expressivos em termos de materialidade de seus valores, pois os valores que não possuem materialidade devem ser registrados como receitas ou despesas recorrentes.

Nas normas internacionais não existe uma classificação para ou despesas não operacionais.

Segundo IAS1, o grupo de atividades ordinárias (income from ordinary activities) apresenta o resultado das atividades centrais da entidade, obtido pela diferença entre o resultado das atividades operacionais e outras receitas e despesas e os itens evidenciados separadamente (separate disclosure items), sendo este ultimo correspondente a ganhos e perdas provenientes de atividades ordinárias da entidade, mas devido a sua materialidade, natureza ou incidência deve ser classificado separadamente na demonstração. São eles:

Redução do valor (*write-down*) de estoques para seu valor realizável líquido, ou redução do valor do ativo imobilizado para seu montante recuperável, bem como a reversão destes valores.

Provisão para custos de reestruturação das atividades da entidade, bem como sua reversão:

- Ganhos e perdas na venda ou baixa de ativos imobilizados;
- Ganhos ou perdas na venda ou baixa de investimentos de longo prazo;

- Custo de acordos judiciais;
- Outras reversões de provisões.

São consideradas operações descontinuadas os componentes do negócio que, em conformidade com um plano único total, parcialmente ou quando a entidade abandona o principal ramo do negócio ou área geográfica de operações. Conforme IAS35 as receitas e despesas relacionadas às operações descontinuadas não devem ser apresentadas em itens extraordinários, mas dentro do grupo de lucros e perdas nas atividades ordinárias, porém com evidenciação.

O resultado antes dos impostos (profit-loss-before tax) é obtido pela diferença entre os resultados das atividades operacionais adicionado a outras receitas e diminuindo das outras despesas, tanto nas operações em continuidade quanto nas descontinuadas.

6.6 DEMONSTRAÇÕES DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS E DEMOSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

6.6.1 Normas Brasileiras

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados possibilita a clara evidência da movimentação ocorrida no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Segundo o art. 186 da Lei das Sociedades por Ações, ela será composta de:

- Saldo no início do período;
- Ajustes de exercícios anteriores;
- Reversões de reservas;
- Lucro líquido do exercício;
- Transferência para as reservas;
- Dividendos distribuídos;
- Parcela dos lucros incorporada ao capital;
- Saldo final do período.

Nas companhias abertas, a instrução normativa nº 59/86 da Comissão de Valores Imobiliários determina a obrigatoriedade de elaboração da demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido em substituição a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. A DMPL apresenta todas as variações das contas do Patrimônio Líquido, ocorridas entre dois balanços, seja ela proveniente de aumento de capital, de reavaliação de elementos do ativo, de lucro ou simplesmente de transferência entre contas, dentro do próprio Patrimônio Líquido.

Nas normas brasileiras, além da movimentação ocorrida na conta de lucros ou prejuízos acumulados, devem constar os seguintes itens na Demonstração das mutações do patrimônio líquido:

- Aumentos ou reduções de capital;
- Constituição de reservas de reavaliação;
- Realização da reserva de reavaliação;
- Doações e subvenções recebidas pela entidade;

- Ágio na emissão de ações;
- Produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- Prêmio recebido na emissão de debêntures
- Aquisição ou alienação de ações em tesouraria;
- Absorção de prejuízos acumulados com reservas de lucros.

6.6.2 Normas Internacionais

Segundo o IAS1, as entidades devem apresentar juntamente com as demonstrações financeiras a demonstração das mutações no patrimônio líquido (*statement of changes in equity*) ou apresentar a demonstração de reconhecimento de ganhos e perdas (*statement of recognized gains and losses*).

Nas normas internacionais, não existe uma demonstração similar à demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, sendo a movimentação da conta de lucros acumulados apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou em notas explicativas quando esta é substituída pela demonstração de reconhecimento de ganhos e perdas.

Conforme IAS1 a demonstração financeira deve evidenciar:

- O lucro (prejuízo) do período;
- As receitas, ganhos e perdas reconhecidas diretamente no patrimônio líquido;
- Os efeitos de mudanças nas políticas contábeis e erros fundamentais;
- As transações de capital e as distribuições para os proprietários;
- O saldo inicial, o saldo final e a movimentação da conta lucros acumulados;
- A reconciliação das contas pertencentes ao patrimônio líquido no início e no final do período.

6.7 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

6.7.1 Normas Brasileiras

O objetivo da demonstração das origens e aplicações de recursos é apresentar de forma ordenada e sucinta as variações ocorridas no capital circulante líquido da entidade, ou podemos dizer que, é a movimentação relativa às operações de financiamentos, que são as origens, e investimentos, que são as aplicações.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das S A), atribui ao termo Recursos uma conotação restrita de Capital de Giro, ou seja, Capital Circulante Líquido, que pode ser definido como Ativo Circulante menos Passivo Circulante.

A demonstração indicará as modificações na posição financeira da entidade, conforme abaixo:

- Origens dos recursos:
- Lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados dos exercícios futuros;
- Realização do capital social e contribuições para reservas de recursos;
- Recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo exigível a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.
- Aplicações de Recursos:
- Dividendos distribuídos;
- Aquisição de direitos do ativo imobilizado;
- Aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;
- Redução do passivo exigível a longo prazo.

A variação de capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações de recursos.

A demonstração da variação do capital circulante líquido compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.

A Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 9.457/97 em seu art. 176, tornou obrigatória a elaboração e a publicações da demonstração das origens e aplicações de recursos para todas as sociedades anônimas, contudo as companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a R\$ 1 milhão eram dispensadas da elaboração dessa demonstração. Porém, com mais uma alteração da Lei nº 6.404/76, em dezembro de 2007 com a Lei 11.638, já como uma intuito de harmonização com as normas internacionais, deixou de ser obrigatória a apresentação da DOAR – Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e passou –se a exigir o fluxo de caixa para empresas da capital aberto a demonstração de valor adicionado.

6.7.2 Normas Internacionais

De acordo com o IAS7, nas normas internacionais, a demonstração de fluxo de caixa é usada para apresentar as modificações financeiras da entidade, portanto não existe obrigatoriedade da demonstração das origens e aplicações de recursos.

6.8 DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA

6.8.1 Normas Brasileiras

O Fluxo de caixa não era uma demonstração requerida pelas normas brasileiras até a alteração da Lei 6.404/76 pela Lei 11.638 de dezembro de 2007, onde as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, com capital superior a R\$2 milhões serão obrigadas à elaboração e publicação da Demonstração de Fluxos de Caixa, e se for companhia de capital aberto será obrigatório a Demonstração de Valor Adicionado. As SAs com capital fechado e capital inferior a R\$ 2 milhões não precisam elaborar e divulgar a demonstração de fluxo de caixa.

6.8.2 Normas Internacionais (IAS 7)

Na contabilidade internacional, também é algo recente, somente em 1992 com a revisão do IAS7 é que foi adotada a obrigatoriedade do Fluxo de Caixa, isto pode ser explicado pela cultura da profissão contábil de apresentação de demonstrações pelo regime de competência com aversão ao regime de caixa, principalmente quando se trata do desempenho operacional da entidade.

Portanto com a necessidade dos usuários das demonstrações financeiras de avaliar a liquidez e a solvência da entidade, o fluxo de caixa tornou-se a forma mais simples e objetiva de fornecer informações sobre os recebimentos e pagamentos da caixa durante um determinado período. Secundariamente, ela objetiva a compreensão das atividades de investimentos e financiamentos de uma entidade.

Podemos citar os principais pontos avaliados pelos investidores e credores na demonstração de fluxo de caixa:

- Capacidade de geração de fluxos futuros de caixa positivos;
- Capacidade de cumprir suas obrigações e pagar os dividendos;
- Razões para a diferença entre resultado do exercício e os recebimentos e pagamentos;

- Os aspectos caixa e não-caixa das transações de investimentos e financiamentos.
- De acordo com IAS7, a demonstração de fluxo de caixa deve ser dividida em três grupos:
 - Atividades de investimentos (*investing activities*);
 - Atividades de financiamento (*financing activities*);
 - Atividades operacionais (*operating activities*).

7. PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS NOS CRITÉRIOS DE CONTABILIZAÇÃO

Observamos até o momento as diferenças na forma de apresentação e divulgação das demonstrações financeiras, porém o que gera grandes controvérsias são os diferentes critérios de reconhecimento e mensuração nas transações contábeis.

Neste capítulo vamos tratar algumas divergências de acordo com as IAS ou IFRS com as normas brasileiras, com objetivo de avaliar a aderência quanto aos procedimentos de harmonização contábil internacional. Não veremos detalhadamente todas as divergências de contabilização, somente as que estão refletidas no Balanço de uma Indústria Papeleira, como veremos no caso ilustrativo.

7.1 Estoques (IAS 2)

Usualmente temos três métodos adotados para avaliação de estoques, PEPS ou FIFO (primeiro que entra é o primeiro que sai), UEPS (primeiro que entra é o último que sai) e Média Ponderada (custo médio de estoque).

No Brasil temos grande influência da legislação tributária que não permite a adoção do UEPS, que reduz o lucro tributável, logo a maioria das empresas optam pelo método média ponderada.

As Normas Internacionais de contabilidade permitem a utilização do UEPS como forma alternativa, embora a regra seja o PEPS ou Média Ponderada.

De maneira geral podemos dizer que a norma brasileira é similar a internacional, porém com diferença nas provisões de estoque, conforme normas brasileiras a avaliação da necessidade de provisão para desvalorização do estoque de matéria prima se dá com o custo de reposição, e quanto os produtos acabados o preço líquido é apurado após deduzida a margem de lucro. Enquanto que nas normas internacionais o estoque deve ser avaliado ao custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor.

7.2 Impostos Diferidos (IAS 12)

A divergência entre o lucro tributável para finalidade de Imposto de Renda e o lucro contábil apurado para fins societários, é o principal motivo da geração do imposto diferido. Existem dois tipos de diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável:

1 – Diferenças permanentes, que são resultados de divergências na apuração do lucro contábil e fiscal, as quais não serão ajustadas no futuro, ou seja, estas diferenças permanecerão infinitamente, veremos alguns exemplos no caso ilustrativo.

2 – Diferenças temporais, que são resultados de divergências na apuração do lucro contábil e fiscal, as quais serão ajustadas no futuro, ou seja estas diferenças deixarão de existir no decorrer do tempo, que também veremos exemplo no caso ilustrativo.

A grande dificuldade que surge é se os efeitos das diferenças temporais devem ser reconhecidos no período contábil em que as receitas e despesas são reconhecidas.

A legislação brasileira exige a contabilização dos efeitos de diferenças temporais como crédito tributário no ativo e provisão para Imposto de Renda Diferido.

O IASB determina o reconhecimento dos impostos diferidos para efeitos societários, entendendo que o princípio da competência requer que tais efeitos fiscais sejam contabilizados no mesmo período contábil em que as despesas e receitas foram reconhecidas.

7.3 Ativo Imobilizado (IAS 16)

A reavaliação de ativos aplica-se aos bens do imobilizado com o objetivo de ajustar seus valores históricos a preços correntes de mercado. Esta prática é uma forma legal de reduzir a diferença entre o valor histórico e o valor de mercado, para que os ativos traduzam valores mais próximos da realidade econômica. Deve ser realizada no mínimo a cada quatro anos. Em caso de venda ou baixa do ativo reavaliado, a reavaliação deve ser estornada. A principal dificuldade na prática da reavaliação de ativos é a perda da comparabilidade entre empresas que adotam este critério e as que adotam o princípio do custo como base de valor. Uma vez a

entidade optou por registrar os ativos pelo valor justo não é permitido seu retorno ao custo.

As normas brasileiras permitem inclusive a reavaliação negativa de ativos, esta não gera efeitos fiscais, e logo a depreciação oriunda desta prática não é admitida para efeito fiscal.

Pelas normas internacionais, conforme IAS 16, o custo do item de um ativo imobilizado deve ser registrado quando for provável que a entidade irá obter benefícios econômicos futuros associado com o ativo, e quando o custo do ativo puder ser mensurado com segurança. A depreciação deve ser calculada levando em consideração o tempo de vida útil em que a entidade espera obter os benefícios econômicos gerados pelos ativos e a vida útil dos ativos e o método de depreciação devem ser revisados anualmente. Cada elemento de um único ativo pode ser depreciado separadamente.

A reavaliação de ativos é aceita como tratamento alternativo, para que os valores registrados na contabilidade não divirjam materialmente do valor econômico de mercado. São admitidas reavaliações para classes inteiras de bens, requerendo novas avaliações de três a cinco anos, e o resultado da reavaliação é mantido em reserva própria, líquido do imposto de renda corrente. Quando um ativo reavaliado é baixado, o saldo da reserva de reavaliação deste ativo é transferido para lucros acumulados.

7.4 Receita (IAS 18)

A norma brasileira é bastante similar a IAS 18, porém podemos destacar algumas divergências importantes:

Na maioria das empresas a receita é reconhecida quando da emissão da nota fiscal, desconsiderando que a transferência de riscos e benefícios ocorre somente na entrega da mercadoria. No caso de vendas a longo prazo onde já está incluso os custos financeiros, o desconto a valor presente não é uma prática contábil.

De acordo com as normas internacionais (IAS 18), a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber, e somente é reconhecida quando os riscos e benefícios já foram transferidos ao comprador. As receitas de juros, royalties e dividendos só devem ser reconhecidos quando for

provável que os benefícios econômicos associados serão obtidos pela entidade e o montante da receita puder ser mensurado com segurança (IAS 39).

7.5 Efeitos de mudanças nas taxas de câmbio (IAS 21)

As principais diferenças entre IAS 21 e a norma brasileira é a determinação da moeda funcional e o tratamento de diferenças de câmbio resultantes da tradução de demonstrações contábeis.

Moeda funcional é do país onde a entidade está localizada, portanto não se admite no Brasil uma entidade que a moeda funcional seja diferente da local, o Real.

A tradução das demonstrações contábeis de investimentos no exterior é similar ao IAS 21, com a exceção que as diferenças resultantes da tradução são lançadas diretamente no resultado do período, não existe uma reserva no patrimônio líquido onde possam ser registrados os ganhos e perdas na tradução.

Conforme contabilidade internacional, IAS 21, a moeda funcional é determinada baseada na moeda que determina os preços das transações e não na moeda em que as transações estejam denominadas, ou seja é a moeda do ambiente econômico primário onde a entidade opera.

Uma transação em moeda estrangeira, que são todas as transações feitas em moedas diferentes que a funcional, é registrada na moeda funcional utilizando a taxa de câmbio da data da transação, podendo utilizar a taxa média quando este não causar distorções materiais. Na data do balanço itens do balanço em moeda estrangeira são mensurados utilizando a taxa de câmbio da data do balanço e itens não monetários são mensurados pela taxa de câmbio da data da transação que a originou. As variações cambiais são reconhecidas no resultado do exercício, exceto parte de investimento em coligadas no exterior, neste caso a variação cambial é lançada em uma reserva no Patrimônio Líquido.

7.6 Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (IAS 38)

Os gastos pré-operacionais com pesquisas para desenvolvimento de novos produtos ou processos produtivos, conforme normas brasileiras devem ser registrados como ativo diferido, desde que associados a um benefício futuro. Conforme NPC nº VIII do Ibracon, estes ativos devem ser amortizados, sendo o primeiro período de amortização aquele em que os benefícios decorrentes da despesa diferida começam a ser usufruídos, e o prazo máximo para amortização é de dez anos.

De acordo com as normas internacionais, custos com pesquisas e desenvolvimento de novos produtos são registrados em despesas.

7.7 Ativos Intangíveis (IAS 38)

Conforme normas brasileiras o ágio decorrente da diferença entre o valor mercado dos bens do ativo imobilizado e o valor contábil deverá ser amortizado no prazo da vida útil remanescente do bem. Quanto ao ágio decorrente de benefícios futuros deve ser amortizado no prazo e extensão das projeções do resultado futuro. Conforme legislação societária o prazo máximo é de dez anos.

Nas normas internacionais, o ágio é denominado goodwill, que surge quando da consolidação das demonstrações financeiras, e é definido como o excesso de valor pago em uma aquisição em relação à participação do adquirente no valor justo (*fair value*) dos ativos e passivos identificáveis e deverá ser descrito como goodwill e reconhecido como um ativo. Não existe nas normas internacionais a especificação de que o registro contábil do goodwill deva ser feito em subconta distinta do investimento, no entanto, é necessário fazer um controle a parte a fim de que se possam posteriormente ajustar os valores de depreciação e amortização dos ativos líquidos.

O goodwill representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação dos futuros benefícios econômicos que serão gerados pelo investimento.

7.8 Conversão de transações e demonstrações financeiras em moeda estrangeira

A conversão em moeda estrangeira, é um procedimento destinado a harmonizar informações constante nas demonstrações financeiras de uma moeda para outra, mediante a utilização de taxas de conversão que resultem em quantidade de moeda equivalente.

Devemos distinguir a conversão de transações e a conversão de demonstrações financeiras, a primeira trata-se do registro de uma transação em moeda estrangeira nos livros da empresa, e a segunda refere-se aos procedimentos adotados para preparar as demonstrações consolidadas de uma companhia com suas subsidiárias em países diferentes ao final de cada exercício.

Na conversão de transações são apresentados dois métodos, o simples e o múltiplo. No método simples todos os ativos monetários e não monetários são ajustados por ocasião da data do balanço pela taxa corrente, considerando que todos os saldos do balanço estão expostos a flutuação da moeda. No método múltiplo, e o mais indicado conforme IAS 21, cada transação é distinta e deve gerar efeitos diferentes.

As conversões das demonstrações financeiras em moeda estrangeira, podem ser feitas por 4 métodos, os quais são utilizados de acordo com aspectos relativos a economia de cada país e o sistema econômico que operam, são eles:

1 – Método da taxa corrente ou Câmbio de Fechamento:

Neste método todos os ativos e passivos, exceto o patrimônio líquido são convertidos pela taxa vigente na data do balanço. Ao adotar este método, os ganhos e perdas gerados pela conversão são diretamente lançados no patrimônio líquido, sem afetar o resultado. É somente aplicável em países com economia estável.

2 – Método de conversão com base no critério monetário e não monetário:

A conversão pelo método monetário e não monetário se baseia primeiramente na classificação de todas as contas do ativo e passivo em monetárias e não monetárias, sendo então os ativos e passivos monetários convertidos pela taxa vigente na data do balanço, taxa corrente, e os não monetários são convertidos pela taxa histórica.

3 – Método Temporal:

Este método é uma combinação entre os métodos câmbio de fechamento e monetário e não monetário, podendo se aplicado em qualquer economia ou princípio contábil, os itens patrimoniais são classificados de acordo com a base de valor adotado para avaliação, conforme abaixo:

- Itens monetários prefixados – valores a receber e a pagar que são avaliados pelo valor nominal, são convertidos pela taxa histórica.
- Itens monetários pós-fixados – valores a receber e a pagar indexados atualizados até a data do balanço, são convertidos pela taxa corrente.
- Itens não monetários realizáveis – estoques, avaliados ao custo histórico de aquisição, são convertidos pela taxa histórica.
- Itens não monetários permanentes e patrimônio líquido avaliados pelo custo histórico, são convertidos pela taxa histórica.

4 – Método de Conversão com base no critério corrente – não corrente.

Baseia se no vencimento dos ativos e passivos, os ativos e passivos correntes, mesmo os não monetários como estoques, são convertidos pela taxa corrente, enquanto que os ativos e passivos não correntes são convertidos pela taxa histórica.

8 – CASO PRÁTICO

Conforme apresentado nos itens anteriores, as principais diferenças na forma de apresentação das demonstrações financeiras, vamos agora ilustrar com um caso prático, a apresentação do balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício, a demonstração de mutação do patrimônio líquido, a demonstração de origens e aplicações de recursos e da demonstração do fluxo de caixa de acordo com as normas brasileiras e as normas internacionais.

8.1 – Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial de acordo com as normas brasileiras em moeda local – R\$:

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00					
BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO	31/12/2006	31/12/2007	PASSIVO	31/12/2006	31/12/2007
CIRCULANTE	126.880	86.509	CIRCULANTE	79.117	97.334
Caixa e Bancos	2.865	3.046	Fornecedores	18.475	17.980
Aplicações Financeiras	13.764	4.018	Salários e Encargos Sociais	5.226	5.293
Total do disponível	16.628	7.064	Obrigações Fiscais	20.690	20.645
Contas a Receber	66.293	46.424	Controlada e Associada	11.349	18.763
Provisão para Devedores Duvidosos	(4.975)	(4.476)	Dividendos e Juros s/Capital a Pagar	12.506	23.766
Total contas a receber	61.318	41.948	Outras contas a pagar	10.871	10.887
Estoques	18.531	11.549	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	137.086	184.877
Controlada e Associada	3.221	194	Empréstimos e Financiamentos	116.162	157.449
Impostos a Recuperar	21.859	20.951	Provisão para Contingências	1.395	2.863
Adiantamentos a fornecedores	1.224	1.659	Impostos Diferidos	19.529	24.565
Despesas Antecipadas/Seguros	945	568			
Outros	3.152	2.576			
Total outros créditos e valores	30.402	25.947	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	213.566	237.572
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	17.047	24.698	Capital Social	110.269	110.269
Depósitos Judiciais	424	428	Reservas de Capital	28.624	28.624
Impostos Diferidos	10.824	18.860	Lucros (Prejuízos)Acumulados	74.672	98.679
Impostos e contribuições a recuperar	5.133	4.703			
Outros	666	707			
PERMANENTE	285.842	408.577			
Investimentos em Controladas	83.691	86.971			
Imobilizado	159.160	287.388			
Diferido	42.992	34.218			
TOTAL DO ATIVO	429.769	519.784	TOTAL DO PASSIVO	429.769	519.784

Figura 1 Balanço Patrimonial BRGAAP

Estrutura do Balanço Patrimonial conforme normas internacionais em moeda local – R\$:

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00					
BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO	31/12/2006	31/12/2007	PASSIVO	31/12/2006	31/12/2007
NÃO CORRENTE (noncurrent assets)	<u>231.306</u>	<u>392.059</u>	CAPITAL E RESERVAS (Paid in equity)	<u>147.116</u>	<u>178.716</u>
Ativos Intangíveis (Intangible assets)	14.680	19.454	Capital Social (Paid in equity)	110.269	110.269
Ativos Tangíveis (Intangible assets)	131.845	284.499	Reservas (other equity)	27.928	49.067
Ativos Financeiros (Financial assets)	84.781	88.106	Lucros e Prejuízos Acumulados (Profit and Loss)	8.918	19.379
CORRENTE - (current assets)	<u>110.154</u>	<u>70.261</u>	NÃO CORRENTE (noncurrent liabilities)	<u>104.016</u>	<u>225.170</u>
Estoques (Stock)	18.531	11.549	Empréstimos a Longo prazo (Long term liabilities)	104.016	225.170
Contas a Receber (Accounts receivables)	66.293	46.424	CORRENTE - (current Liabilities)	<u>90.328</u>	<u>58.435</u>
PDD (Provision for bad debts)	(4.975)	(4.476)	Contas a pagar Curto Prazo (Short-term interest free)	44.742	34.659
Outras Contas a Receber (Other receivables)	12.731	9.131	Dividendos a Pagar (dividends)	12.515	23.775
Despesas Antecipadas (Prepaid expenses)	945	568	Empréstimos a curto prazo (Short-term liabilities)	33.070	0
Investimentos a Curto prazo (Short term invest)	13.764	4.018			
Caixa e Bancos (Cash and bank deposits)	2.865	3.046			
ATIVO TOTAL (Total Assets)	<u>341.460</u>	<u>462.320</u>	PASSIVO TOTAL (Total Equity and liability)	<u>341.460</u>	<u>462.320</u>

Figura 2 Balanço Patrimonial de acordo com IFRS

Conforme demonstrado na figura 1 e figura 2, observamos o balanço patrimonial de uma Indústria Papeleira Européia, instalada no Paraná, Este Balanço demonstra a situação da empresa antes da conversão do balanço para moeda funcional, que neste caso é o dólar, portanto ainda em moeda local.

A diferença mais notável deste balanço é a classificação das contas e os diferentes valores do Ativo e Passivo, pois estamos analisando o Balanço de uma mesma empresa e na mesma moeda.

Observamos na Figura 1, que as contas são classificadas em ordem decrescente de grau liquidez e na figura 2 são classificadas e ordem crescente de grau de liquidez. E quanto aos valores observamos que as principais diferenças estão no ativo permanente e no realizável a longo prazo.

O total do disponível da figura 1 é apresentado na figura 2 no grupo de ativo corrente nos dois últimos grupos de contas (investimentos a curto prazo e caixa e bancos) sem nenhuma divergência de critério.

No contas a receber, conforme explicado no item 7.4, a receita no BRGAAP é reconhecida com a saída da nota fiscal e em IFRS somente quando todos os riscos

ou benefícios tenham sido transferidos ao cliente, porém este balanço trata-se de uma empresa que vende somente no mercado interno e normalmente suas entregas são feitas no mesmo dia, na posição final do balanço não constava nenhuma mercadoria em trânsito, portanto não temos reflexo deste item no contas a receber nem no estoque.

O método de avaliação dos estoques é o da média ponderada para os dois casos, logo não observamos nenhum ajuste neste caso.

No ativo circulante figura 1 contra o Corrente (current assets) figura 2, observamos diferentes valores em outros créditos e no realizável a longo prazo, onde temos os valores dos impostos diferidos, que no BRGAAP temos o imposto diferido ativo e passivo, enquanto no IFRS é somente lançado pelo valor líquido.

No ativo permanente temos, conforme explicado no item 7.3, as diferenças entre critérios de avaliação dos ativos e método de depreciação. No Brasil a vida útil definida para cada grupo de ativos segue a legislação fiscal, e não sofrem revisões anuais, somente nos casos de depreciação acelerada, ou quando houver novos investimentos aumento sua vida útil. Enquanto que nas normas internacionais a vida útil do ativo pode e deve ser revisada anualmente para refletir exatamente o período que a empresa terá benefícios com este determinado ativo. Outro fator importante é o valor do ágio que a empresa tem registrado no seu balanço, resultado de uma joint venture, que está sendo amortizado, ainda com saldo a amortizar de R\$ 34.065 que não é reportado no Balanço em IFRS, pois não resultará em nenhum benefício futuro. Quando observamos o valor total do Ativo no Balanço Patrimonial em BRGAAP e IFRS em dezembro de 2006, por exemplo, encontramos uma diferença entre os balanços de R\$ 88.309.

Total Ativo – BRGAAP R\$ 429.769

Total Ativo – IFRS R\$ 341.460

Sendo que R\$ 54.536 estão no ativo permanente referente os critérios de avaliação do ativo e valores do ágio, e R\$ 33.773 estão no grupo outros contas a receber e no realizável a longo prazo referente critérios e forma de apresentação no balanço do imposto diferido.

No passivo, da mesma forma que no ativo, observamos a diferente forma de classificação das contas, ou seja, no BRGAAP em ordem decrescente de exigibilidade enquanto no IFRS em ordem crescente de exigibilidade.

Conforme figura 2, vemos no lado do passivo, o primeiro grupo de contas apresentado é o Patrimônio Líquido, que se origina das relações de propriedades e é a base para distribuição de lucros aos proprietários. No capital social não temos diferenças, somente nas reservas e nos lucros acumulados que é resultante da demonstração do resultado do exercício com os devidos ajustes.

No passivo a principal diferença é a provisão para pagamentos de juros sobre o capital próprio, no BRGAAP é feito uma provisão mensal, sendo lançado passivo contra resultado, enquanto no IFRS é lançada somente no momento do pagamento de dividendos, conforme estatuto da empresa, ou seja, efeito caixa e lançado diretamente no Patrimônio líquido.

8.2 – Demonstração do Resultado do Exercício

Demonstração do Resultado do Exercício de acordo com as normas brasileiras:

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00		
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
	31/12/2006	31/12/2007
RECEITA BRUTA DE VENDAS	349.561	291.441
Deduções de vendas	(14.495)	(12.148)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	335.066	279.292
CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS	(196.812)	(165.898)
LUCRO BRUTO	138.254	113.394
DESPESAS OPERACIONAIS	(95.193)	(73.409)
Comerciais	(15.416)	(15.803)
Gerais e Administrativas	(34.877)	(51.738)
Resultado Financeiro Líquido	(6.025)	3.229
Depreciações e Amortizações	(38.876)	(9.097)
PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DE CONTROLADA	(276)	(1.820)
LUCRO OPERACIONAL	42.785	38.165
RECEITAS (DESPESAS) NÃO OPERACIONAIS LÍQUIDAS	(5.351)	282
LUCRO (PREJUÍZO) ANTES DO I. DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	37.434	38.447
IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	(16.302)	(14.441)
LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO	<u>21.132</u>	<u>24.007</u>

Figura 3 – DRE em BRGAAP

Demonstração do Resultado do Exercício de acordo com as normas internacionais:

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00		
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
	31/12/2006	31/12/2007
RECEITAS LÍQUIDAS DE VENDAS <i>(Total operating revenue)</i>	336.561	281.492
CUSTOS DIRETOS <i>(Direct costs)</i>	(158.106)	(130.540)
Custo de Produção <i>(Production Cost)</i>	(96.008)	(99.273)
Custo de Distribuição <i>(Distribution Costs)</i>	(15.416)	(15.803)
Outros Custos Diretos <i>(Other Direct Costs)</i>	(46.681)	(15.464)
CUSTOS INDIRETOS <i>(Indirect costs)</i>	(83.261)	(80.021)
DEPRECIÇÃO <i>(Depreciation)</i>	(49.385)	(10.721)
RESULTADO OPERACIONAL <i>(Results of operating activities)</i>	45.809	60.210
RECEITAS FINANCEIRAS <i>(financial income)</i>	2.768	3.333
CUSTOS FINANCEIROS <i>(financial costs)</i>	(10.781)	(21.359)
PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DE CONTROLADA <i>(Equity Capital)</i>	(276)	(1.820)
IMPOSTOS <i>(Tax Expense)</i>	(16.302)	(14.441)
LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO <i>(Net profit for the period)</i>	<u>21.218</u>	<u>25.922</u>

Figura 4 – DRE de acordo com IFRS

De acordo com as normas internacionais, o IAS1 fornece duas formas alternativas de apresentação das despesas operacionais e outras despesas na demonstração do resultado do exercício, que são: esquema funcional e o esquema natural.

No esquema funcional são apresentadas as despesas conforme o seu propósito, por exemplo: custos de produção, distribuição, administração, etc.

Já o esquema natural identifica os custos e despesas em termos de suas características, exemplo: salários, matéria-prima, custo com manutenção, etc.

Como podemos observar na figura 4, o esquema utilizado neste caso de forma bem resumida foi o funcional.

Como o IAS 1 estipula somente o mínimo que devem ser incluídos na demonstração de resultado, conforme já vimos no item 6.5.2 deste trabalho, normalmente as empresas optam por um misto do esquema natural e funcional.

Podemos resumir as diferenças na demonstração de resultado como forma de apresentação das contas e as diferenças resultantes do cálculo de depreciação, e as provisões para juros sobre o capital próprio que não é refletida na DRE em IFRS.

8.3– Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das mutações do patrimônio Líquido conforme normas brasileiras

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00					
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
	CAPITAL SOCIAL	RESERVAS DE CAPITAL		LUCROS	TOTAL
		RESERVAS LEI 8200	OUTRAS RESERVAS	ACUMULADOS	
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2005	110.269	696	27.928	53.540	192.434
Lucro líquido do exercício	0	0	0	21.132	21.132
Aumento de capital	0	0	0	0	0
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2006	110.269	696	27.928	74.672	213.566
Aumento de Capital					0
Lucro Líquido do Exercício				24.007	24.007
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007	110.269	696	27.928	98.679	237.572

Figura 5 – DMPL em BRGAAP

A demonstração das mutações do patrimônio líquido, não sofre grandes ajustes quando apresentados conforme normas internacionais.

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00						
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
<i>Statement of change in Equity</i>						
	CAPITAL SOCIAL <i>Share Capital</i>	Reservas (Reserves)		Conversão de Moeda <i>Currency Translation</i>	Lucros Acumulados <i>(Accumulated profits)</i>	TOTAL
		<i>Share Premium</i>	<i>Revaluation Reserve</i>			
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2006	110.269	0	27.928	0	8.917	147.115
<i>Balance at 31 dec. 2006</i>						
Mudança nas políticas contábeis <i>Changes in accounting policy</i>	0	0	0	0	0	0
Balço de Abertura reformulado <i>Opening Balance Restated</i>	110.269	0	27.928	0	8.917	147.115
Ganhos e Perdas não reconhecidos na DRE <i>Net gain and Loss</i>	0	0	5.679	0	0	5.679
Lucro Líquido do Exercício (<i>Net profit</i>)	0	0	0	0	25.922	25.922
Emissão de Ações (Issuance of share)	0	0	15.460	0	(15.460)	0
Dividendos (<i>dividends</i>)	0	0	0	0	0	0
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007	110.269	0	49.067	0	19.380	178.716
<i>Balance at 31 dec. 2007</i>						

Figura 6 – DMPL de acordo com as normas internacionais

8.4– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Demonstração das origens e aplicações de recursos conforme normas brasileiras

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00		
DEMONSTRAÇÕES DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS		
	31/12/2006	31/12/2007
ORIGENS DE RECURSOS		
Das operações próprias:		
Lucro (Prejuízo) Líquido	21.132	24.007
Itens que não afetam o capital circulante:		
Depreciação, exaustão e amortização	43.610	12.248
Variações monetárias de longo prazo	(9.617)	(5.930)
Resultado de equivalência patrimonial	276	1.820
Baixas líquidas do ativo permanente	318	876
Provisão para imposto de renda a longo prazo	(1.549)	(3.000)
Resultado ajustado	54.171	30.020
De terceiros		
Adições em Passivo Exigível a Longo Prazo	11.708	48.685
Baixa de Ativo realizável a Longo Prazo	5.190	385
Total das operações de terceiros	16.898	49.070
Total das origens	71.069	79.091
APLICAÇÕES DE RECURSOS		
Adições:		
Investimentos	13.375	5.100
Imobilizado e diferido	15.033	132.578
Total das aplicações	28.408	137.678
AUMENTO(REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE REPRESENTADO POR:	42.661	(58.588)
Capital circulante		
No início do Exercício	5.102	47.763
No final do exercício	47.763	(10.825)
AUMENTO(REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE	42.661	(58.588)

Figura 5 – DOAR BRGGAAP

Conforme Lei 11.638/07 a DOAR não será mais obrigatória a partir de 2008 e passará a ser exigida a demonstração de fluxo de caixa, visando a harmonização com as normas internacionais, que substituíram a DOAR pela Demonstração de Fluxo de Caixa.

8.5– Demonstração do Fluxo de Caixa

A demonstração do fluxo de caixa por não ser obrigatório até 2008, conforme normas brasileiras, não temos ainda o pronunciamento de normas técnicas de como deverá ser apresentada, porém de acordo com art. 188 da Lei 6.404/76 alterado pela Lei 11.638/07 deverão indicar no mínimo, as alterações ocorridas durante o exercício, no saldo do caixa e equivalentes de caixa, segregando as alterações em:

- Fluxos das operações;
- dos financiamentos;
- dos investimentos.

Como o demonstrativo de fluxo de caixa não era um demonstrativo obrigatório no Brasil, temos somente o fluxo de caixa abaixo, já convertido em moeda funcional.

Demonstração do Fluxo de Caixa conforme normas internacionais

EMPRESA CIA LTDA - CNPJ 99.999.999/0000-00		
CASH FLOW		
<i>(USD mill.)</i>	2006	2007
EBITDA	4,126	1,240
Change in Working Capital	(2,243)	(4,432)
Operational Cash Flow	1,884	(3,192)
Investments (capex)	(1,777)	0,212
Sale of operational fixed assets	0,000	0,000
Operational Cash Flow after ordinary investments and divestments	0,107	(2,980)
Strategic Investments	0,000	(13,070)
Other investments / divestments	0,020	(0,688)
Operational Cash Flow after investments and divestments	0,127	(16,738)
Cash from net financial items	0,468	0,745
Taxes paid	0,000	0,000
Dividend received	0,000	0,000
Dividend paid	(12,553)	0,000
Free Cash Flow	(11,958)	(15,993)
New Equity	0,000	0,000
FX on cash and debt	0,460	0,000
Change in net interest bearing debt	(11,498)	(15,993)
Net Cash Flow from operating activities*	2,351	(2,447)

Figura 6 – *Fluxo de Caixa de acordo com IFRS*

Após todos os ajustes entre os critérios das normas brasileiras e internacionais é feita a conversão das demonstrações financeiras para moeda funcional.

Neste caso a conversão é feita pelo método monetário e não monetário, sendo o ativo fixo, estoques e patrimônio líquido, que são não monetários convertidos pela taxa histórica, e as demais contas monetárias, como contas a receber, a pagar e outras convertidos pela corrente na data do balanço, a demonstração de resultado também é convertida pela taxa corrente.

Um fator importante neste método é a necessidade de manter no sistema contábil contabilizações em duas moedas, a local e a funcional, pois todos os itens não monetários devem ser registrados pela taxa do dia da transação, ou seja, taxa histórica.

RECOMENDAÇÕES FINAIS

Considerando que a contabilidade é a principal linguagem de comunicação entre agentes econômicos na avaliação de investimentos ou avaliação do risco dos negócios em qualquer país, percebemos nos últimos anos uma grande evolução na harmonização das práticas contábeis.

O Brasil em particular tem demonstrado sua preocupação, através das deliberações e alterações nas leis, porém ainda estamos longe da harmonização nacional, pois muitas das deliberações da CVM não são refletidas na legislação fiscal, isto sem dúvida é o grande desafio a ser enfrentado. As empresas de capital aberto, vem se adequando as normas internacionais pela própria exigência do mercado global e em paralelo atendendo as normas fiscais, pois caso contrário correm o risco de serem penalizadas fiscalmente.

A harmonização das normas contábeis no âmbito internacional é uma das conseqüências da evolução da contabilidade, vemos claramente isto com a conversão das normas entre o FASB e o IFRS.

A necessidade de informações precisas, compreensíveis e principalmente confiáveis, diante dos grandes escândalos envolvendo empresas de auditoria, tem sido a grande procura dos investidores e o grande desafio diante de um mercado cada vez mais competitivo em praticamente todos os ramos de negócio. Neste cenário que os contadores e especialistas desta área devem e precisam com urgência atuar na adequação dos princípios contábeis e lutar junto as poderes políticos para harmonizar a legislação fiscal e as normas contábeis, estas que já estão se adequando às normas internacionais.

Através desta pesquisa podemos concluir que as diferenças das práticas contábeis brasileiras e as práticas internacionais são ainda muito significativas, destacando como as principais diferenças, a forma de apresentação das demonstrações contábeis e o conceito de contabilizações, que são influenciados pelo economia e política fiscal de cada país.

ANEXOS

NORMAS DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL EM VIGOR EM 2008

- IAS 1 – Apresentação das demonstrações contábeis;
- IAS 2 – Estoques;
- IAS 7 – Demonstração do Fluxo de Caixa;
- IAS 8 – Práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros;
- IAS 10 – Eventos subseqüentes;
- IAS 11 – Contratos de construção;
- IAS 12 – Imposto de renda;
- IAS 16 – Ativo de imobilizado;
- IAS 17 – Arrendamentos;
- IAS 18 – Receitas;
- IAS 19 – Benefícios a empregados;
- IAS 20 – Subvenções Governamentais;
- IAS 21 – Efeitos de mudanças na taxa de câmbio;
- IAS 23 – Custo de empréstimos;
- IAS 24 – Partes relacionadas;
- IAS 26 – Contabilização dos planos de benefícios de aposentadoria;
- IAS 27 – Demonstrações contábeis consolidadas e da Controlada;
- IAS 28 – Sociedades Coligadas;
- IAS 29 – Demonstrações Contábeis em economias hiperinflacionárias;
- IAS 31 – Participação em empreendimentos em conjunto;
- IAS 32 – Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação;
- IAS 33 – Resultado por ação;
- IAS 34 – Relatórios financeiros intermediários;
- IAS 36 – Redução no valor recuperável do ativo;
- IAS 37 – Provisões, passivos e ativos contingentes;
- IAS 38 – Ativos Intangíveis;
- IAS 39 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração;
- IAS 40 – Propriedades para investimentos;

IAS 41 – Agricultura;
IFRS 1 – Adoção do IFRS pela primeira vez;
IFRS 2 – Pagamentos baseados em ações;
IFRS 3 – Combinação de negócios;
IFRS 4 – Contratos de seguro;
IFRS 5 – Ativos não correntes, mantidos para venda e operações descontinuadas;
IFRS 6 – Exploração e avaliação de ativos minerais;
IFRS 7 – Instrumentos Financeiros;
IFRS 8 – Segmentos de Operação

IAS – International Accounting Standards

IAS 1 – Presentation of Financial Statements;
IAS 2 – Inventories;
IAS 7 – Statement of Cash Flows;
IAS 8 – Accounting Policies, changes in Accounting Estimates and errors;
IAS 10 – Events after the Reporting Period;
IAS 11 – Construction contracts;
IAS 12 – Income Taxes;
IAS 16 – Property, Plant and Equipments;
IAS 17 – Leases;
IAS 18 – Revenue;
IAS 19 – Employee Benefits;
IAS 20 – Account for Government Grants and disclosure of Government Assistance;
IAS 21 – The effects of changes in Foreign Exchange rates;
IAS 23 – Borrowing Costs;
IAS 24 – Related Party Disclosures;
IAS 26 – Accounting and Reporting by Retirement Benefits Plans;
IAS 27 – Consolidated Separate Financial Statements;
IAS 28 – Investments in Associates;
IAS 29 – Financial Reporting in Hiperinflacionary Economies;
IAS 31 – Interests in Joint Ventures;
IAS 32 – Financial Instruments: Presentation;

- IAS 33 – Earnings per Share;
- IAS 34 – Interim Financial Reporting;
- IAS 36 – Impairment of Assets;
- IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets;
- IAS 38 – Intangible Assets;
- IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement;
- IAS 40 – Investment Property;
- IAS 41 – Agriculture;

IFRS – International Financial Reports Standards

- IFRS 1 – First-time adoption of International Financial Reports Standards;
- IFRS 2 – Share-based Payment;
- IFRS 3 – Business Combination;
- IFRS 4 – Insurance Contracts;
- IFRS 5 – Non-current Assets held for sales and Discontinued operations;
- IFRS 6 – Exploration for and Evaluation of Mineral Resources;
- IFRS 7 – Financial Instruments: Disclosures;
- IFRS 8 – Operating Segments;

REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Nelson L.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da Costa. **Contabilidade Internacional**, Editora Atlas.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, Jose Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução a Contabilidade Internacional**, Editora Atlas, 2006.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, Jose Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada**, Editora Atlas, 2007.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**, Editora Atlas, 2008.
- MARTINS, Eliseu. Apresentação: Normas **Contábeis Brasileiras e sua Integração as Normas Internacionais**, FEA/USP – Fipecafi
- IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, Jose Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**, Editora Atlas.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira**, Editora Atlas, 1997.
- PAVON, Paula. **Prazos da Globalização**: Artigos publicados na revista Mundo Corporativo – Deloitte 2º Trimestre de 2007.
- GARCIA, Moisés Garcia – **Contabilidade Social**, edição ICAC, Madri, 1980.
- BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
- _____, Lei nº 9.457, de 05 de maio de 1997.
- _____, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.
- _____, Deliberação CVM nº 457, de Março de 2007.
- _____, Deliberação CVM Nº 488, de 03 de outubro de 2005.
- _____, Deliberação CVM nº 469, de 02 de maio de 2008.
- Artigos publicados na revista Mundo Corporativo – Deloitte 1º Trimestre de 2007.
- Sites especializados sobre o Tema:
- <http://www.fasb.org>
- (<http://www.iasb.org>)
- (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Contabilidade/iasb.htm>)
- (<http://www.ibracon.com.br>)
- (<http://www.ibracon.org.br/>)
- (<http://www.cvm.com.br/>)
- (<http://www.cvm.gov.br/>)
- (<http://www.cfc.org.br/>)

(<http://www.cosif.com.br/>)

(http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei_6404_final.pdf)

(http://www.fiscosoft.com.br/idx/lei_das_sa.html)

(<http://www.deloitte.com.br/>)