

MARCIA VISSOCI DE SÁ

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE AOS
PADRÕES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IAS Nº2**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: Wesley Souza do Nascimento

CURITIBA

2011

À minha família,
pelo apoio e
compreensão.

“Lembre-se que as pessoas podem tirar tudo de você, menos o seu conhecimento. É o seu bem mais precioso. Explore, viaje, descubra. Conheça”

Albert Einstein

RESUMO

De Sá, M.V. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões das Normas Internacionais de Contabilidade – IAS nº 2**. Essa monografia apresenta a história da contabilidade no Brasil e sua evolução até a adaptação das normas aos padrões internacionais. Apresenta-se, no contexto histórico, fatos importantes que marcaram o início da contabilidade no Brasil, assim como quais fatos e quando esses fatos ocorreram que trouxeram a evolução da contabilidade no País. Apresenta-se também as principais alterações que a lei 11.638/2007 introduziu na contabilidade brasileira. No capítulo referente aos estoques, apresentam-se conceitos, normas e as diferenças entre os padrões internacionais e os padrões brasileiros.

Palavras chave: Lei 11.638/2007, Contabilidade, IFRS, BRGAAP, Harmonização Contábil, Estoques.

LISTA DE QUADROS

QUADRO I – Diferenças Significativas.....	46
QUADRO II – Comparação da Norma Internacional com a Norma Brasileira.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA: American Accounting Association

ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

AIN: Accounting Interpretations

APB: Accounting Principles Board

APIMEC: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

ARB: Accounting Research Bulletin

BACEN: Banco Central do Brasil

BRGAAP: Generally Accepted Accounting Principles in Brazil

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

FASB: Financial Accounting Standards Boards

FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS: Internacional Accounting Standard

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IBRACON: Instituto Brasileiro de Auditores Independentes

IFRS: International Financial Reporting Standards.

SFAS: Statement of Financial Accounting Standards

USGAAP: Generally Accepted Accounting Principles in the United States

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	8
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA.....	9
1.3 OBJETIVOS.....	9
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	9
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	9
1.4 JUSTIFICATIVA.....	9
1.5 METODOLOGIA.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL.....	10
2.2 REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL.....	16
2.3 CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS.....	21
2.4 IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL.....	22
2.5 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – HISTÓRICO.....	23
2.6 PRINCIPAIS ÓRGÃOS EMISSORES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	25
2.7 PRONUNCIAMENTOS DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	25
2.8 ADOÇÃO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO BRASIL.....	26
2.9 ESTRUTURA DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO BRASIL – BRGAAP	28
2.10 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC.....	30
3 ESTOQUES.....	33
3.1 DEFINIÇÃO.....	33
3.2 IAS Nº 2.....	34
3.3 CPC Nº 16 E NBCT Nº 19.20.....	35
3.4 CUSTO DOS ESTOQUES.....	36
3.5 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES.....	38
3.5.1 CUSTO DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS.....	40
3.5.2 OUTRAS FORMAS PARA MENSURAÇÃO DO CUSTO DO ESTOQUE.....	41
3.6 VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO.....	41
4 COMPARAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS COM AS NORMAS BRASILEIRAS.....	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A classe contábil, antes conhecida como “guarda livros”, têm passado por uma revolução em sua rotina. Os débitos e créditos antes feitos de forma automática precisaram ser revisados. Com as Normas Internacionais de Contabilidade, vieram as barreiras para sua implantação.

A situação econômica do Brasil deixa o país mais favorável à participação de empresas no mercado internacional. Para tanto, a transparência por parte da administração das empresas e visando a permanência destas no mercado, a adequação à Contabilidade Internacional se tornou indispensável.

A lei 11.638/2007, com efeitos a partir de Janeiro de 2.008, trouxe modificações relevantes às práticas contábeis brasileiras, pois não só corrigiram distorções existentes na compreensão, como também trouxe consenso aos principais agentes reguladores.

O principal impacto dessa lei deu-se, principalmente, em empresas de médio e pequeno porte, que passaram a ser obrigadas à adaptação. A falta de preparo dessas empresas para a modificação nas práticas contábeis foi, sem dúvida, a maior dificuldade no processo de mudança.

Nessa monografia, serão analisadas as principais modificações ocorridas na forma de contabilização e mensuração do estoque devido à Lei 11.638/2007.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Como o Brasil está se adaptando ao processo de convergência das atuais normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade e mensuração e contabilização dos estoques, segundo as novas normas?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Analisar o histórico, processo e posicionamento do Brasil na adaptação em relação às alterações trazidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade, através da Lei 11.638/2007.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Apresentar breve histórico da Contabilidade no Brasil e sua evolução;
- b) Apresentar tópicos e passos importantes na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade;
- c) Analisar a mudança ocorrida nos lançamentos referentes à estoques, segundo a IAS nº, CPC nº 16 e NBC T 19.20;
- d) Apontar diferenças entre a forma de contabilização e mensuração dos estoques entre o BRGAAP e as Normas Internacionais.

1.4 JUSTIFICATIVA

O tema dessa monografia foi escolhido devido à importância, não só devido à obrigatoriedade pela legislação, mas também pela transparência e melhor compreensão das demonstrações, da aplicação correta das Normas Internacionais de Contabilidade. As informações contidas nesse trabalho poderão ser utilizadas pelos profissionais que buscam um conhecimento inicial a respeito do assunto. Essa monografia visa contribuir com a formação do conhecimento a respeito do assunto escolhido.

1.5 METODOLOGIA

Para a realização desse trabalho, será utilizado o método de pesquisa bibliográfica e de análise documental sobre o que já foi escrito sobre o tema. Essa pesquisa é qualitativa, em relação à abordagem, e descritiva, quanto aos seus objetivos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

A contabilidade no Brasil iniciou-se na época Colonial, devido à evolução da sociedade. As alfândegas que surgiram em 1530 necessitavam de um controle mais rígido para o seu desenvolvimento. O primeiro contador do Brasil, Gaspar Lamego, foi nomeado por Portugal. Ele foi designado a atuar na área pública e tinha o nome de Contador Geral das Terras do Brasil.

Segundo consta na história brasileira, a Carta Régia, que foi emitida em 1.679, criou a Casa dos Contos, que era responsável por processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado. Com a chegada da família real no Brasil, a contabilidade foi ganhando mais importância e mais autonomia.

Em 1.808 tornou-se obrigatório e oficial a escrituração e relatórios contábeis. Isso, devido a uma carta elaborada pelo Príncipe Regente D. João VI, conforme texto:

Para o método de escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

A escrituração só poderia ser feita por profissionais que estudassem aulas de comércio, que preparavam os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial. No Brasil, através do Alvará de 15 de Julho de 1.809, as Aulas de

Comércio no Brasil foram oficializadas. O professor nomeado, que foi o primeiro professor de contabilidade no Brasil, foi o Sr. José Antônio Lisboa, que mais tarde ficou conhecido como Visconde de Cairu.

O Código Comercial Brasileiro, estabelecido em 1.850 pelo Imperador D. Pedro II, foi criado com o intuito de regulamentar os procedimentos contábeis, impondo às empresas a fazer escrituração dos livros, mostrando os fatos patrimoniais. O Código Comercial Brasileiro sofreu alterações através da Lei 1.083. Dentre as alterações, está a obrigatoriedade de publicar e enviar ao governo, os balanços e demonstrações contábeis.

A contabilidade no Brasil, até a primeira metade do século XX, sofreu influência do país considerado como o berço da Contabilidade, a Itália, lugar onde se deu origem ao método das partidas dobradas. Foi lá que se originou a Escola Patrimonialista, que afirmava que, apesar da contabilidade relacionar-se com várias ciências, como o direito, a administração, a matemática e economia, tinha requisitos próprios para firmar-se como ciência. Lopes de Sá (1998), relata:

“A contabilidade como ciência, só considera os instrumentos de informação como meios que levam ao conhecimento dos fenômenos patrimoniais: tais instrumentos servem, de fato para colher, classificar, ordenar e representar os dados que elaborados, são depois utilizados para administração do capital das empresas ou do patrimônio das entidades”.

Segundo Sá (1998), a Teoria Patrimonialista classifica as contas em:

- a) *Contas Patrimoniais: Contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;*
- b) *Contas de Resultado: Despesa e Receita.*

O Patrimonialismo, segundo Martins e Silva (2007, p.83 e 84), obteve grande aceitação no Brasil, predominando até hoje.

Depois da década de 50, com a vinda de indústrias dos Estados Unidos ao Brasil, a influência italiana foi dando lugar à influência norte-americana e ocorrendo uma evolução dos conhecimentos contábeis. Essa evolução trouxe a lei 6.404/1976.

A lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1.976 foi criada com o intuito de normalizar os princípios contábeis no Brasil e disciplinar as companhias abertas. Segundo a Lei, o objetivo era:

“...criar estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira. A mobilização da poupança popular e seu encaminhamento voluntário para o setor empresarial exigem, contudo, o estabelecimento de uma sistemática que assegure ao acionista minoritário o respeito a regras definidas e eqüitativas, as quais, sem imobilizar o empresário em suas iniciativas, ofereçam atrativos suficientes de segurança e rentabilidade”. (Lei das S.A., 1976, p. 20)

A Lei foi criada sob forte influência norte-americana, mas com contribuições brasileiras, como a correção monetária e reserva de lucros a realizar. A Lei das S.A's trouxe benefícios como: separação entre a contabilidade comercial e fiscal, aperfeiçoamento da classificação das contas do balanço e do mecanismo de correção monetária, implantação da reavaliação a valor de mercado e do método de equivalência patrimonial e origem da reserva de lucros. Com o decreto-lei nº. 1.598, a lei deixou de valer somente para as companhias abertas e passou a ser obrigatória para todas as entidades.

Durante os anos, algumas alterações foram feitas na Lei 6.404/76:

I – A Lei 9.457/1997, modificou:

a) exclusão do inciso I do artigo 16, que versa sobre conversibilidade de ações ordinárias de companhias fechadas;

b) alterações na redação do artigo 17 e de seus incisos, que versam sobre as preferências ou vantagens das ações preferenciais das companhias abertas e fechadas;

c) alterações na redação dos incisos IX, X e XI do artigo 24, que versa sobre as declarações contidas nos certificados de ações;

II – Em 31 de Outubro de 2.001, foi sancionada a Lei nº 10.303, que alterou diversos artigos da lei societária brasileira e inclui vários outros, como, por exemplo:

a) o artigo 4º, que define o que são companhia abertas e fechadas, teve seu caput e seu primeiro parágrafo alterados, além disso, foram incluídos cinco parágrafos e um anexo com mais quatro parágrafos. O artigo, que trazia uma definição simples, passou a trazer detalhes sobre o registro de

companhias na Comissão de Valores Mobiliários, condições para o cancelamento desse registro, situações em que os acionistas controladores serão obrigados a fazer oferta pública, etc.

- b) O parágrafo 2º do artigo 15, que estabelecia um limite de dois terços do total de ações emitidas pela companhia para as ações preferenciais sem direito a voto, teve sua redação alterada e o limite passou a ser de 50%.

Em 28 de Dezembro de 2.007, foi emitida a Lei 11.638, que introduziu mudanças na contabilidade brasileira. Ela teve como base as normas internacionais de contabilidade com a finalidade de harmonizar a contabilidade do Brasil com a contabilidade internacional. Além de modificar o modo de alguns lançamentos contábeis e suas interpretações, a lei também modificou a estrutura e forma de apresentação das demonstrações contábeis.

Segundo Antonio Esgoti, as principais alterações ocorridas através da Lei 11.638/2.007:

- a) Classificação do Ativo e do Passivo em Circulante e Não Circulante:

A nova redação dada pela Lei nº 11.941/09, estabelece a seguinte classificação do Ativo e Passivo:

- a) Ativo Circulante
- b) Ativo não Circulante,
- c) Passivo Circulante; e
- d) Passivo Não Circulante.

Com a nova redação, o Patrimônio Líquido é dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

- b) Extinção do Grupo Ativo Permanente

O grupo Ativo Permanente foi extinto e criado o grupo Ativo Não Circulante, que é composto pelo ativo realizável à longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

- c) Restrição ao longo do exercício de 2008 e extinção, na data de 05/12/08, do subgrupo "Ativo Diferido":

A Lei nº. 11.638/2007 restringiu o conceito do Ativo Diferido. A Lei nº 11.941/09 extinguiu esse subgrupo. Dessa forma, na data de transição (01/01/2008),

as entidades deveriam analisar o saldo existente nesse subgrupo e, se for o caso, reclassificar:

a) Para o ativo imobilizado aqueles gastos vinculados ao processo de preparação e colocação em operação de máquinas e equipamentos. Tais gastos incluem todos os custos vinculados à sua aquisição ou construção e todos os demais necessários a colocá-los em condições de funcionamento (transporte, seguro, tributos não recuperáveis, montagem, testes, etc.);

b) Para os intangíveis aqueles gastos que se enquadrem nesse conceito, em conformidade com a NBC T 19.8

c) Para o resultado do período para os demais gastos pré operacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou outros que não se classifiquem nas alíneas a e b.

Após as reclassificações tratadas nas alíneas a e b, as entidades têm a opção de manter os saldos contabilizados até 31/12/2007 dos gastos pré operacionais como ativo diferido, até a sua total amortização, ou de ajustar o referido saldo à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Se a entidade optar pela manutenção do diferido como ativo, deve manter o subgrupo Ativo Diferido no grupo Ativo Não Circulante e dar seguimento ao processo de amortização.

A partir de 05/12/2008, os gastos pré operacionais devem ser registrados no resultado despesa do período.

d) Criação do subgrupo "Intangível" no grupo do Ativo Não Circulante

Nesse subgrupo, devem ser classificados os valores que estavam em outras contas do Ativo Permanente, em conformidade com a legislação anterior, bem como as novas transações que representem bens incorpóreos, como marcas, patentes, direitos de concessão, direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de novos produtos, ágio pago por expectativa de resultado futuro.

e) Proibição da prática da reavaliação espontânea de ativos

A Lei 11.638/07 vedou a realização de qualquer tipo de reavaliação espontânea de bens. Os saldos existentes nas reservas devem ser mantidos até sua efetiva realização ou deveriam ter sido estornados até a data de 31/12/2008.

- Criação, no Patrimônio Líquido, da conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial"

Devem ser classificadas como Ajustes de Avaliação Patrimonial as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preços de mercado.

- Destinação do saldo de lucros acumulados

A nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações, a partir de 31/12/2008, saldo positivo na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Apesar disso, a conta deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades.

- Extinção da classificação das receitas e despesas em operacionais e não operacionais

As receitas e despesas que estavam sendo classificadas como não operacionais devem ser denominadas de Outras Receitas e Outras Despesas. O tratamento fiscal dos resultados operacionais e não – operacionais, para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais, permanece o mesmo.

- Substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos (doar) pela demonstração dos fluxos de caixa (dfc) no conjunto das demonstrações contábeis obrigatórias;

A Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR) foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). A DFC deve ser elaborada pelas sociedades por ação de capital fechado com Patrimônio Líquido superior a R\$ 2.000.000,00, sociedades de capital aberto e sociedades de grande porte. A DFC deve ser elaborada pelo método indireto.

- Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do valor adicionado (dva) pelas companhias abertas

A demonstração do Valor Adicionado é obrigatória apenas para as companhias abertas e está regulamentada pela NBC T 3.7. Ela evidencia a riqueza criada e sua distribuição.

A evolução da Contabilidade, desde a sua criação no Brasil até o momento atual, de mudanças e adaptações, tem como objetivo aproximar a contabilidade brasileira da contabilidade internacional, facilitando a comunicação entre empresas, empresários e funcionários. Também objetiva a transparência nas demonstrações e sua interpretação, minimizando dúvidas que eram causadas pelas normas diferentes de cada País.

2.2 REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

O Decreto-Lei 9.295 de 27 de Maio de 1.946 criou os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, com o intuito de fiscalizar e reger a profissão contábil. Definiu-se que contadores eram os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis e técnicos de contabilidade eram os de nível médio.

O Conselho Federal de Contabilidade é o responsável pela emissão dos Princípios Fundamentais da Contabilidade. A primeira versão foi emitida em 1.981, através da Resolução CFC nº. 530, que foi atualizada pela Resolução nº. 750/1993.

Segundo O Conselho Federal de Contabilidade:

“os princípios fundamentais das Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social cujo objeto é o patrimônio das entidades”.

Segundo a Resolução 750/1.993, os princípios são:

- a) Princípio da Entidade: O princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio Particular no universo dos Patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição

Parágrafo único: o Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

- b) Princípio da Continuidade: A continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A

continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível. A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

c) Princípio da Oportunidade: O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que a originaram. Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da entidade, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório de gestão.

d) Princípio do Registro Pelo Valor Original: Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que será mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade. Do Princípio do Registro Pelo Valor Original, resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer com parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os princípios da Atualização Monetária e do Registro Pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

e) Princípio da Atualização Monetária: Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. São resultantes da adoção do Princípio da Atualização Monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido.

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

f) Princípio da Competência: As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

- g) Princípio da Prudência: O princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade. Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência. A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

O CFC, na Resolução 751/1993, deliberou sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Segundo essa resolução:

“As normas brasileiras de contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na

Resolução CFC nº 560/83, em consonância com os Princípios Fundamentais da Contabilidade”.

As normas classificam-se em Profissionais e Técnicas. As normas profissionais – NBC P – estabelecem regras de exercício profissional. A estrutura das normas profissionais é:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno

NBC P 4 – Normas Para a Educação Profissional Continuada

NBC P 5 – Normas Para o Exame de Qualificação Técnica.

Atualmente, somam-se 5 NBC P's e 19 NBC T's.

As Normas Técnicas– NBC T –, estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à Contabilidade. Segundo a Resolução CFC 751/1993, As NBC T's são:

NBC T 1 – Das características da Informação Contábil;

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil;

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis;

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial;

NBC T 5 – Da Atualização Monetária;

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis;

NBC T 7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis;

NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas;

NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades;

NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis;

NBC T 12 – Auditoria Interna;

NBC T 13 – Da Perícia Contábil;

NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares;

NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental;

NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental;

NBC T 17 – Partes Relacionadas;

NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos;

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, “as demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas”.

Levando em consideração o objetivo das demonstrações contábeis acima citados, as NBC T's foram sendo modificadas ou criadas de acordo com a evolução e adaptação às novas normas internacionais. Para a demonstração contábil atingir o objetivo de atender às necessidades de seus usuários, alterações na legislação foram necessárias para que alguns lançamentos contábeis e suas interpretações fossem modificados a fim de adaptar às novas normas e para que as demonstrações pudessem continuar suprindo às necessidades de quem as utiliza.

2.3 CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Criada com a Lei nº. 6.385 de 07 de Dezembro de 1.976, a CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Cabe à CVM, entre outras, disciplinar as seguintes matérias:

- registro de companhias abertas;
- registro de distribuições de valores mobiliários;
- credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;
- organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;
- negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;
- suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores.

De acordo com a Lei que a criou, a CVM tem como objetivos:

- assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido;
- assegurar a observância de práticas comerciais equitativas 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 do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

A CVM regulamente e fiscaliza as companhias abertas, estabelecendo critérios sobre relatórios e pareceres de auditoria. A CVM pode aplicar multa, advertência, suspensão ou incapacitação do profissional para exercício do cargo ou anular o seu registro.

A Comissão de Valores Mobiliários tem sede na cidade do Rio de Janeiro e é administrada por um Presidente e quatro Diretores nomeados pelo Presidente da República. O Presidente e a Diretoria constituem o colegiado que define políticas e estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de Superintendência.

O Superintendente Geral acompanha e coordena as atividades executivas da comissão auxiliado pelos demais Superintendentes, pelos Gerentes a eles subordinados e pelo Corpo Funcional. Esses trabalhos são orientados, especificamente, para atividades relacionadas à empresas, aos intermediários financeiros, aos investidores, à fiscalização externa, à normatização contábil e auditoria, aos assuntos jurídicos, ao desenvolvimento de mercado, à internacionalização, à informática e à administração.

O colegiado conta ainda com o suporte direto da Chefia de Gabinete, de Assessoria Econômica e da Auditoria Interna.

A estrutura executiva da CVM é completada pelas Superintendências Regionais de São Paulo e Brasília.

2.4 IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL

O IBRACOM foi fundado em 13 de Dezembro de 1.971 e teve novas regras a partir de 01 de Julho de 1.982. Ele surgiu com o objetivo de *“concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores, contadores com atuação em todas as áreas e estudantes de Ciências Contábeis.”* Este órgão auxilia na criação e divulgação das Normas e Procedimentos de Auditoria e Contabilidade, que são sancionados pelo Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários e Banco Central do Brasil.

O IBRACOM é quem representa o Brasil no IASC (International Accounting Standards Committee), IFAC (International Federation of Accountants) e AIC (Associação Interamericano de Contabilidade).

2.5 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – HISTÓRICO

As normas conhecidas como IFRS (International Financial Reporting Standards) são princípios de contabilidade emitidos pelo IASB (International Accounting Standards Board). Essas normas são tidas como padrão internacional de contabilidade.

A adoção das Normas Internacionais Contabilidade teve início na Europa. A comissão europeia decidiu adotar as IAS (normas internacionais de contabilidade) para uma melhor preparação das demonstrações financeiras das empresas abertas do continente. Isso aconteceu no ano de 2.001, ano em que as IAS eram emitidas pelo IASC, que logo foi substituído pelo IASB.

Depois de criado e estruturado, o IASB passou a revisar e emitir normas contábeis, as IFRS (International Financial Reporting Standards), com o objetivo de padronizar as demonstrações das companhias abertas, visando facilitar o entendimento destas. A padronização teve uma repercussão positiva, fazendo com que a comunidade europeia fixasse o ano de 2005 como o período em que se iniciaria a adoção das normas do IASB.

Obviamente, as normas adotadas na Europa obtiveram boa repercussão em vários outros países, como Austrália, Canadá, China, Suécia e Hong Kong, fazendo com que eles também passassem a adotar as normas internacionais de contabilidade.

No Brasil, as Normas Internacionais chegaram ao final do ano de 2.007, quando foi aprovada a Lei nº. 11638. As mudanças trazidas por essa lei aproximaram as normas brasileiras às internacionais e foram aplicadas a partir de Janeiro de 2.008.

A distinção de sistemas contábeis existente afetava nos padrões contábeis e, conseqüentemente, na forma de apresentar as demonstrações contábeis e financeiras. Para os usuários dessas demonstrações, que podem ser os investidores, empregados, credores, fornecedores e governo, a padronização

proporcionou harmonização das informações dos Ativos, Passivos, Patrimônio Líquido, Receitas e Despesas. As necessidades dos usuários das demonstrações, que podem ser: determinar políticas tributárias, determinar distribuição de lucros e dividendos, avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados, informações sobre a evolução do desempenho da entidade, entre outras, foram supridas de uma forma mais eficiente e eficaz com a harmonização das normas.

Segundo Nabil Ahmad Mourad e Alexandre Paraskevopoulos, (2010) os pontos positivos para adoção do IFRS são:

- maior transparência para investidores;
- facilidade de captação de crédito em mercado;
- empresas que possuem IFRS transparecem mais consistência e modernidade;
- com o IFRS, caso a empresa já tenha capital aberto no país onde está estabelecida e queira abrir capital em outras economias, o processo se torna mais fácil e menos oneroso;
- comparabilidade com empresas do mesmo segmento em outros países;
- as grandes economias do mundo estão adotando o IFRS como uma única contabilidade no mundo. A transparência está se tornando muito importante;
- técnicas mais modernas e complexas terão um acesso mais fácil com a padronização da contabilidade;
- treinamento dos funcionários que, em longo prazo, representam redução de custo para a empresa;
- com os relatórios por segmento, que são um elemento novo para muitos países, e com o aumento das divulgações mínimas, o mercado terá muitas informações relevantes para análises;
- a preparação de demonstrações contábeis completas e consolidadas em conformidade com o IFRS marcará o fim dos pacotes "simplificados" que as matrizes geralmente enviam para as subsidiárias em outros países, porque são geralmente preparados sem um alto grau de detalhe na identificação de todos os ajustes e reclassificações necessárias para aplicação do IFRS na sua íntegra;
- abertura de oportunidades de trabalho para os funcionários brasileiros em outros países que já adotam o IFRS;
- maior contato com a língua inglesa, a nível técnico, para a interpretação da aplicação do IFRS para a entidade.

As empresas que hoje utilizam as normas internacionais de contabilidade têm maior credibilidade no mercado, tanto nacional quanto internacional. O fato de a contabilidade estar adequada às normas internacionais passa segurança ao investidor, devido à transparência e confiabilidade nas informações.

Os funcionários das empresas que aplicam o IFRS também foram valorizados. A reciclagem que tiveram que fazer para se atualizarem trouxe maior confiança na aplicação das novas normas e também maior segurança na realização de tarefas

antigas. O investimento na mão de obra especializada faz com que os colaboradores dessas empresas se tornem mais seguros com a realização do trabalho e, conseqüentemente, mais produtivos. O investimento sobre essa mão de obra é compensado pela credibilidade e confiança adquirida no mercado em geral.

2.6 PRINCIPAIS ÓRGÃOS EMISSORES DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

No Brasil, as normas contábeis, que eram anteriormente emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários, passaram a ser emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Mundialmente, os principais emissores de normas são:

- IASB (International Accounting Standards Board) – Órgão privado localizado na Grã Bretanha que estuda de padrões contábeis. Esse órgão substitui o IASC (International Accounting Standards Committee). O IASB é constituído por representantes de todo o mundo. Ele tem como objetivo desenvolver normas contábeis para que as demonstrações contábeis sejam transparentes e com informações de alta qualidade;

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – É o órgão americano regulamentador da profissão contábil. É equivalente ao Conselho Federal de Contabilidade no Brasil;

- FASB (Financial Accounting Standard Board) - Esse órgão publica as normas do USGAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). É similar ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis no Brasil.

2.7 PRONUNCIAMENTOS DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Os órgãos regulamentadores emitem regras para que os padrões internacionais sejam mantidos. No Brasil, as normas a serem seguidas são os CPC`s, As principais regras internacionais, conhecidas como pronunciamentos, são:

- IAS (International Accounting Standards) / IRFS (International Financial Reporting Standards) – Esses pronunciamentos são emitidos pelo FASB. São procedimentos padrão para a contabilidade internacional;

- SFAS (Statements of Financial Accounting Standards) – São pronunciamentos referentes aos princípios contábeis norte americanos. Os principais emissores desses pronunciamentos são o FASB e o AICPA;

2.8 ADOÇÃO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO BRASIL

A contabilidade internacional começou a ser inserida no Brasil de forma lenta e discreta, há alguns anos. Alguns acontecimentos marcaram o processo de convergência para IFRS no Brasil, como por exemplo:

- A criação de uma regulamentação de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), que requeria que companhias listadas no Nível II e no Novo Mercado apresentassem suas demonstrações financeiras reconciliadas com o IRFS ou com os Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP), princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos;

- A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da instrução nº 457/2007, determinou que as companhias abertas deveriam, a partir do exercício findo em 2010, apresentar suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional;

- O Banco Central do Brasil (BC) emitiu o Comunicado 14.256/06, exigindo que as demonstrações financeiras fossem preparadas com base no IFRS a partir de 2.010;

- Em Novembro/2007, a United States Securities and Exchange Commission (SEC), órgão equivalente à CVM no Brasil, aprovou a eliminação da exigência de empresas estrangeiras listadas nas bolsas norte-americanas que preparavam demonstrações financeiras em IFRS fazerem a reconciliação com os US Gaap. O regulamento entrou em vigor para os anos fiscais com término após 15 de novembro de 2.007.

No ano de 2.008, a Deloitte afirmou que “movimento de convergência para as normas internacionais como prática contábil geralmente aceita no âmbito global está

acelerado". Atualmente, quase que todos os países adotaram o IFRS como padrão contábil.

Diante da obrigatoriedade de padronização das demonstrações financeiras, a classe contábil passou por uma fase de "reciclagem de conhecimentos". Muitos já concordavam que a contabilidade brasileira estava defasada, precisando de uma revolução para conseguir chegar aos níveis das práticas contábeis de países estrangeiros. Apesar de as companhias multinacionais instaladas no Brasil já possuírem uma equipe preparada para essa conversão de valores, essas empresas são minoria no nosso território.

Juntamente com a mudança, vêm as dificuldades e barreiras. E houve muitas para a implantação dessas normas nas entidades brasileiras. No processo de adoção do IFRS, foi necessário um planejamento por parte dos diretores, administradores e líderes. O planejamento incluía:

- avaliação da situação da empresa em relação ao IFRS;
- avaliação do custo-benefício da adoção do IFRS;
- avaliação de relatórios com base no IFRS e seu impacto na organização, tendo em vista aspectos culturais, fiscais e relativos à elaboração das demonstrações;
- desenvolvimento de um plano de implementação do IFRS de uma forma efetiva e eficaz.

A transição para o IFRS impacta em toda a organização. Segundo a Deloitte:

"ela tem impacto em toda a organização, incluindo os sistemas de informação para preparação das demonstrações financeiras, controles internos, impostos, tesouraria, gerenciamento de caixa, jurídica, etc".

Deve-se levar em consideração que a Lei 11.638/2007 obrigou não somente as companhias de capital aberto, mas também as de capital fechado e as companhias limitadas, abrangendo uma quantia ainda maior de empresas. Atualmente, através de resoluções do CFC, todas as empresas devem possuir contabilidade baseada nas normas internacionais de contabilidade. O que difere são as obrigações acessórias (como divulgação do balanço) dependendo do faturamento da entidade.

2.9 ESTRUTURA DA CONTABILIDADE NO BRASIL – BR GAAP

Até o ano de 2.007, as demonstrações financeiras brasileiras seguiam o padrão da lei 6.404/1976, até então conhecida como Lei das Sociedades Anônimas. Em 2.000 foi apresentado à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 3.741, propondo modificações no Capítulo XV da Lei das Sociedades por Ações, visando modernizar a legislação e eliminar as barreiras existentes e alinhar as normas brasileiras às internacionais. O Projeto de Lei foi aprovado em 2.007, transformando-se em Lei 11.638, sancionada em 28 de Dezembro de 2.007.

Entre 2.000 e 2.007 ocorreram os seguintes fatos (Fipecafi, 2009, p. xxii)

a) em 07 de outubro de 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela resolução nº 1.055/05 do CFC;

b) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), editou, por meio de resoluções, pronunciamentos contábeis emitidos até 2.006 pelo IBRACON, substancialmente alinhado às normas internacionais, a saber:

- apresentação das Demonstrações Contábeis – alinhado à IAS 1
- provisões, passivos, contingências passivas e contingências ativas – alinhado à IAS 37
- eventos subseqüentes à data do balanço – alinhado à IAS 10
- práticas contábeis, mudanças nas estimativas e correção de erros – alinhado à IAS 8;

c) em 2.007, a CVM passou a emitir pronunciamentos em conjunto com o CPC;

d) comunicado BACEN, 14.259, estabelece que as instituições financeiras deverão preparar e divulgar demonstrações financeiras em IFRS em 2010, dando um passo concreto para a adoção das IFRS no segmento financeiro;

e) a CVM determinou, em 2007, que todas as empresas abertas devem preparar e divulgar, em 2.010, demonstrações financeiras consolidadas conforme normas internacionais de contabilidade;

f) a SUSEP, em 2007, também determinou que as entidades que ela regula devem preparar e divulgar, em 2010, demonstrações financeiras consolidadas conforme as normas do IASB.

A lei 11.638 que foi publicada em 2.007 introduziu na contabilidade brasileira aspectos da Contabilidade Internacional, harmonizando e implementando a IFRS

(International Financial Reporting Standards) no Brasil. Com essa mudança, as normas contábeis também foram alteradas.

Dentre as alterações que a lei 11.638/2007 causou na contabilidade brasileira, estão as seguintes:

- Classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não Circulante;
- Extinção do grupo Ativo Permanente;
- Criação do subgrupo "intangível" no Ativo Não Circulante;
- Destinação do saldo de lucros acumulados;
- Extinção da classificação das receitas e despesas em operacionais e não operacionais;
- Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC);
- Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração de Valor Adicionado (DVA) pelas companhias abertas.

A contabilidade brasileira era norteadada, até 2.007, pelas normas contábeis emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) também emitia pronunciamentos da área contábil, mais especificamente para a área de auditoria, mas sempre trabalhando em conjunto com o Conselho Federal e com a CVM.

Atualmente, o órgão responsável por emitir os princípios contábeis baseados na Contabilidade Internacional é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). São os chamados CPC's que atualmente norteiam a contabilidade Brasileira.

Os princípios contábeis geralmente aceitos (Generally Accepted Accounting Principles), segundo o Fipecafi, têm como objetivo "eliminar diferenças nos princípios contábeis e, conseqüentemente, harmonização das demonstrações".

Apesar de parecerem similares, as demonstrações financeiras de entidades localizadas em países distintos trazem diferenças relevantes devido à fatores legais, econômicos e sociais.

Segundo Jorge Katsumi Niyama, 2005, existem os seguintes sistemas contábeis:

- *Anglo – Saxão: 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 financeiras visam atender primeiramente os investidores.*

Estão incluídas nesse modelo a Inglaterra, Austrália, Canadá e Estados Unidos.

- Continental: profissão contábil fraca e pouco atuante; forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis; as demonstrações contábeis visam atender os credores e os governos; captação de recursos através de bancos e outras instituições financeiras. Fazem parte desse modelo a França, a Itália, Alemanha, Japão e os países da América do Sul.

A distinção de sistemas contábeis existente, segundo Niyama, afeta os padrões contábeis e, conseqüentemente, a forma de apresentar as demonstrações contábeis e financeiras. Para os usuários dessas demonstrações, que podem ser os investidores, empregados, credores, fornecedores e governo, a padronização proporcionou harmonização das informações dos Ativos, Passivos, Patrimônio Líquido, Receitas e Despesas. As necessidades dos usuários das demonstrações, que podem ser: determinar políticas tributárias, determinar distribuição de lucros e dividendos, avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados, informações sobre a evolução do desempenho da entidade, entre outras, foram supridas de uma forma mais eficiente e eficaz com a harmonização das normas

Com a Lei 11.638/2.007, todas as companhias nacionais, abertas ou fechadas, passaram a ser obrigadas à adoção das normas internacionais de contabilidade.

2.10 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado diante da necessidade de converter as normas contábeis nos padrões internacionais e também da necessidade de centralizar a emissão dessas normas. Foi instituído pela resolução nº. 1.055/2.005 do Conselho Federal de Contabilidade e tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e a uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

O CPC é o resultado da união dos seguintes órgãos:

- Abrasca (Associação Brasileira das Companhias Abertas);

- Apimec Nacional (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais);
- Bovespa (Bolsa de Valores de São Paulo);
- Conselho Federal de Contabilidade;
- Fipecafi (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras); e
- Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores).

O CPC possui 12 membros atuais – sendo 2 membros por entidade. Outros órgãos também são convidados a participar do CPC: o Banco Central do Brasil, a Receita Federal do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). A estrutura do CPC é fornecida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Atualmente, existem os seguintes CPC's:

- CPC 01 - Redução ao valor recuperável dos ativos;
- CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão das demonstrações contábeis;
- CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- CPC 04 – Ativo Intangível;
- CPC 05 – Divulgação Sobre Partes Relacionadas;
- CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
- CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais;
- CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários;
- CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado;
- CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações;
- CPC 11 – Contratos de Seguro;
- CPC 12 – Ajuste a Valor Presente;
- CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/08;
- CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação;
- CPC 15 – Combinação de Negócios;
- CPC 16 – Estoques;
- CPC 17 – Contratos de Construção;

- CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada;
- CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture);
- CPC 20 – Custos de Empréstimos;
- CPC 21 – Demonstração Intermediária;
- CPC 22 – Informações Por Segmento;
- CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- CPC 24 – Evento Subseqüente;
- CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis;
- CPC 27 – Ativo Imobilizado;
- CPC 28 – Propriedade Para Investimento;
- CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola;
- CPC 30 – Receitas;
- CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido Para Venda e Operação Descontinuada;
- CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro;
- CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- CPC 35 – Demonstrações Separadas;
- CPC 36 – Demonstrações Consolidadas;
- CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade;
- CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
- CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;
- CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação;
- CPC 41 – Resultado Por Ação;
- CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41
- CPC PME – Contabilidade Para Pequenas e Médias Empresas;

3 ESTOQUES

3.1 DEFINIÇÃO

Estoques são os bens armazenados e destinados à venda, sejam eles produção própria ou produtos adquiridos para revenda, sem sofrerem processo de transformação.

A norma internacional que prescreve o tratamento para os estoques no IFRS é a IAS nº. 2. No Brasil, o tratamento foi emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis através do CPC nº. 16. Segundo a IAS 2, os estoques são bens:

- destinados à venda no decurso normal dos negócios da entidade;
- no processo de produção para venda; ou
- na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

A norma internacional, ao contrário da Norma Brasileira (NPC 2), não diz respeito à propriedade dos bens. A NPC 2, no parágrafo terceiro, define que

“os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Dessa forma, na determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse mas o direito à sua propriedade ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo e uma respectiva obrigação”.

Segundo Ernst & Young (p.65),

“na norma internacional, o estoque somente pode ser considerado um ativo da companhia quando o mesmo é um recurso econômico sob controle da entidade na data da demonstração da posição financeira e desde que essa entidade assuma os riscos e benefícios vinculados a tal estoque.”

Segundo o Fipecafi, a norma brasileira e a norma internacional estão em desacordo na especificação da aceitação do registro do estoque quando esse não estiver na propriedade jurídica da companhia.

3.2 IAS Nº. 2

A IAS 2 foi emitida pelo IASC (International Accounting Standards Committee) em Dezembro de 1.993. Ela substituiu a antiga IAS 2, Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System (Avaliação e apresentação dos estoques pelo custo histórico), que foi emitida em Outubro de 1.975. Algumas alterações limitadas foram feitas na IAS 2 em 1.999 e em 2.000.

O IASC foi substituído pelo IASB (International Accounting Standards Board), e esse, em Abril de 2.001, resolveu que todas as normas e interpretações emitidas anteriormente à sua criação permaneceriam válidas até serem alteradas ou excluídas.

Em Dezembro de 2.003, o IASB emitiu a IAS 2 revisada. Desde então, a IAS 2 foi modificada pelos seguintes IFRS's:

- IFRS 8 – Segmentos Operacionais (emitida em Novembro de 2.006);
- Melhorias no IFRS (emitida em Maio de 2.008);
- IFRS 9 – Instrumentos Financeiros (emitida em Novembro de 2.009);

Há também interpretações a respeito dessa norma, que foram emitidas pelo SIC (Standing Interpretations Committee);

- SIC 1- Diferentes fórmulas de custo de estoques (emitida em Dezembro de 1.997);
- SIC 32 – Ativos Intangíveis (emitida em Março de 2.002).

Na introdução da norma é dito que a IAS 2 "...deve se aplicada para períodos anuais começando a partir ou depois de 01 de Janeiro de 2.005".

Segundo a norma, o objetivo do IAS 2 é

"prescrever o tratamento contábil para estoques. Uma questão fundamental na contabilização de estoques é valor de custo a ser reconhecido como um ativo e transportado para exercício futuro, até que as receitas relacionadas sejam reconhecidas. Esta norma fornece uma orientação sobre a determinação de custo e seu reconhecimento

subseqüente como uma despesa, incluindo qualquer redução ao valor líquido realizável. Ela também fornece uma orientação sobre os métodos de custo que são usados para atribuir custos aos estoques.”

A IAS 2 não pode ser aplicada nas seguintes situações (Fipecafi, p.61)

- a) *produção em curso proveniente de contratos de construção (IAS 11);*
- b) *instrumentos financeiros (IAS 32, IAS 39 e IFRS 9);*
- c) *ativos biológicos (IAS 41)*

Essa norma orienta sobre o custo, os métodos de mensuração, o valor realizável líquido e as divulgações requeridas sobre o estoque.

3.3 CPC Nº. 16 E NBCT 19.20

O CPC nº 16 e a NBC T nº. 19.20 são, respectivamente, o pronunciamento e a norma contábil que tratam dos estoques no Brasil. O CPC, segundo o termo de aprovação, *“foi elaborado a partir do IAS 2 – Inventories (IASB) e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB”.*

O objetivo do CPC nº 16 é:

“estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subseqüente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custo aos estoques”.

Tanto para o CPC 16 como para a NBC T 19.20, estoques são ativos: que a empresa fabrica, produtos adquiridos de terceiros para revenda ou materiais e suprimentos a serem consumidos ou transformados em produtos.

Para o CPC e a NBC T,

“os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço.”

3.4 CUSTO DOS ESTOQUES

Segundo a IAS nº.2, e o CPC 16 *“os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor líquido realizável.”* A IAS nº. 2 e o CPC nº. 16 diz que:

“o custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques e a sua condição e localização atuais.”

Segundo a IAS 2

“o custo de aquisição dos estoques deve incluir o preço da compra, impostos de importação e outras taxas (que não sejam recuperáveis), e transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuídos a aquisição de produtos acabados, materiais ou serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são dedutíveis na determinação do custo do estoque.”

O custo de transformação dos estoques deve incluir “custos diretamente relacionados às unidades produzidas”, como mão-de-obra direta. Também inclui alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que

incorrem na transformação da matéria prima em produtos acabados”. Segundo a norma, os gastos gerais fixos:

“são os custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e de equipamento de fábrica e outros custos de gestão e administração da fábrica.”

A norma define gastos gerais de fabricação variáveis, os gastos que:

“representam os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, em função do volume de produção, tais como materiais e mão-de-obra indiretos”.

A alocação de gastos fixos aos custos de transformação é baseado na capacidade normal de produção. A norma define capacidade normal como sendo:

“a produção que se espera atingir em média ao longo de vários períodos ou de períodos sazonais, em circunstâncias normais, levando em consideração a redução da capacidade resultante da manutenção planejada, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade”.

O nível atualizado de produção deve ser levado em consideração se este se aproximar da capacidade normal. A quantidade de gastos fixos alocados para cada unidade de produção não é aumentada como uma consequência de baixa produção ou ociosidade. Custos não alocados são considerados despesas no período em que ocorreram. Nos períodos de alta produção, a quantia de gastos fixos alocados para cada unidade de produção é reduzida para que os estoques não sejam supervalorizados. Os gastos variáveis de produção são alocados a cada produto com base no uso desses gastos.

Um processo produtivo pode vir a resultar em mais de um produto sendo produzido simultaneamente (produto e subproduto). Com base na IAS 2,

“quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são alocados entre os produtos de forma racional e consistente. A alocação deve ser baseada, por exemplo, no valor relativo de venda de cada

produto, seja na fase de produção, quando eles são separadamente identificáveis, ou na conclusão da produção”.

A maioria dos subprodutos é irrelevante. Quando esse for o caso, eles geralmente são medidos pelo valor realizável líquido e seu valor é deduzido do custo do produto principal. Assim, a quantia escriturada do custo não é diferente da quantia real.

Existem alguns custos que são incluídos no custo dos estoques somente para mostrar que eles existiram para tornar a matéria prima em produto acabado. A IAS 2 diz que “pode ser apropriado incluir gastos que não pertencem à produção ou gastos com o desenho de produtos para clientes específicos no custo dos estoques”. A norma traz alguns exemplos desse gastos:

- *custos anormais com perda de materiais, mão-de-obra direta;*
- *custos de armazenamento, a não ser que esses custos sejam necessários no processo produtivo antes de um estágio avançado de produção;*
- *gastos administrativos que não contribuem para a transformação da matéria prima em produto acabado;*
- *custos de vendas.*

No BR GAAP, quando a entidade adquire produtos financiados, a negociação pode trazer uma diferença no preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

3.5 MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

Segundo Alvisio Greco, (Contabilidade – Teoria e Práticas Básicas, Editora Saraiva, 2007), os métodos de avaliação dos estoques existentes são:

- Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair – PEPS ou FIFO (First In, First Out): esse método consiste em utilizar o custo das compras efetuadas em primeiro lugar para obter o valor do custo das mercadorias vendidas. Assim, à medida que ocorrerem as vendas se dá baixa das primeiras compras, o que equivaleria afirmar que a ordem de saída das mercadorias (vendas) é a mesma das entradas (compras);

- Último a Entrar, Primeiro a Sair – UEPS ou LIFO (Last In, First Out): utiliza o custo unitário das mercadorias compradas por último para obter o custo das mercadorias vendidas. Este sistema estabelece ordem de saída contrária à do sistema anterior, atribuindo como custo das mercadorias o valor da entrada da última mercadoria.

- Médio Móvel: é o método mais usado no Brasil e consiste em avaliar o estoque pelo custo médio de aquisição apurado em cada entrada de mercadoria (matéria-prima), ponderando pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes. Cada entrada a custo unitário de aquisição diferente de custo médio anterior implica ajuste do custo médio. É aceito pelo fisco que as saídas sejam registradas unicamente no fim de cada mês, apesar de que ocorre uma redução no valor do estoque final e, conseqüentemente, majoração no custo das mercadorias vendidas. Esse critério oferece grande utilidade prática, principalmente para empresas cuja movimentação de estoque seja muito dinâmica.

- Custo Específico ou Identificado: por esse método a empresa controla o custo específico de cada item comprovado ou vendido, sendo adequado apenas as mercadorias com preço elevado e com pouca rotação nos estoques, como tratores e automóveis, que permitem a identificação de cada unidade em estoque com seu respectivo custo. Para tanto, é necessário que a empresa mantenha controle individual para cada mercadoria comprada, sabendo, assim, quanto custou cada unidade em caso de venda, para proceder a baixa do estoque pelo seu custo específico.

- Médio Fixo: este método consiste em apurar o valor médio das compras no mês, independente da data de aquisição, isto é, verifica-se o custo total das compras dividindo-se pelas unidades adquiridas. Ao final do período, ou mês, toma-se o total das quantidades vendidas, independente da data de saída, e multiplica-se pelo valor médio encontrado, tendo – se assim o Custo das Mercadorias Vendidas.

A legislação brasileira não permite o uso do método UEPS, ou LIFO. As empresas utilizam, então, o método PEPS, ou, mais frequentemente, o método Médio Móvel.

Segundo Jorge Kastsumi Niyama (Contabilidade Internacional, Editora Altas, 2005):

“Sob a ótica de avaliação dos estoques, entendemos ser oportuno lembrar que a adoção do UEPS é admitida pelas normas internacionais do IASB. Como procedimento alternativo, já que a regra geral é o PEPS ou a média, enquanto pelas normas norte-americanas o LIFO (UEPS) é admitido sem restrições. Ao adotar o UEPS, a companhia deve evidenciar a diferença entre a importância entre o valor contabilizado nos estoques no Balanço Patrimonial e:

- a) o menor valor entre o estoque avaliado por método UEPS ou a média e o valor realizável líquido;*
- b) o menor valor entre o custo corrente na data no Balanço Patrimonial e o Valor Realizável Líquido.”*

Segundo a definição da IAS 2, os estoques são mensurados através do método do custo médio ou o “primeiro a entrar, primeiro a sair” – PEPS (first-in, first-out – FIFO). A IAS 2 não permite a utilização do método “último a entrar, primeiro a sair – UEPS (last-in, first-out – LIFO).

Segundo o Accounting Research Bulletin nº 43 “o UEPS é um método aceito tanto quanto PEPS ou a média”.

3.5.1 CUSTO DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS

Segundo a IAS 2, os prestadores de serviços que obtenham estoques, estes devem ser mensurados pelo custo da produção. Segundo a norma, “estes custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos diretamente relacionados com prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão, material utilizado e custos indiretos atribuíveis”. A mão-de-obra e outros gastos relacionados com vendas e administração não devem ser incluídos, mas reconhecidos como despesas no período em que ocorreram. O custo de estoque de um prestador de serviço “não deve incluir as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços”.

3.5.2 OUTRAS FORMAS PARA MENSURAÇÃO DO CUSTO DO ESTOQUE

De acordo com a IAS 2 e com o CPC 16:

“Outras formas para mensuração do custo do estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo”.

Ainda de acordo com a IAS 2 e o CPC 16:

“O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes a para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada de margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo. “

3.6 VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

Segundo a IAS 2

“o custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos

estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado”.

Quando essa situação ocorrer, será necessário reduzir os estoques ao seu valor realizável líquido. Segundo Ernst & Young (Fipecafi, p. 63), *“esse requerimento é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas pelas quais se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso”.*

A mensuração dos estoques, que deve ser a do custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor, tem exceção, segundo a IAS 2, nos estoques detidos por (Fipecafi, p. 63)

a) corretores de commodities que mensurem os estoques pelo valor justo, menos o custo para vender. Esses estoques são aqueles essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes; e

b) produtores de mercadorias agrícolas e florestais, produtos agrícolas após a colheita e de minerais podem ser mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já bem estabelecidas nesses setores. Esses estoques são mensurados pelo valor líquido realizável em determinadas fases de produção. Isso ocorre por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato futuro ou de contrato com o governo ou quando exista um mercado ativo e haja risco baixo de fracasso de venda.

A regra define que o valor realizável líquido é *“o valor líquido que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no decurso normal dos negócios”* e o valor justo é *“o montante pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo pode ser liquidado entre partes cientes do negócio e voluntariamente participantes de uma transação entre partes independentes”*. O conceito de valor justo não existe na norma brasileira. Os conceitos de valor de mercado e valor líquido de realização se aproximam, mas não se igualam ao conceito internacional.

A IAS 2 diz que os estoques provenientes de produção agrícola que uma entidade tenha colhido de seus ativos biológicos devem seguir as orientações das IAS 41 Agriculture, e deve ser mensurado pelo valor justo menos os custos de vendas estimados à época da colheita.

Nas normas brasileiras não existe menção específica aos estoques de mercadorias detidas por corretores/negociantes. Só há critérios alternativos para estoques de animais, produtos agrícolas e extrativos.

4 COMPARAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS COM AS NORMAS BRASILEIRAS

Segundo Nyiama, "a diferença existente entre a norma internacional e a norma brasileira relacionada aos estoques é que a legislação fiscal brasileira não permite a utilização do método UEPS. No sistema internacional, divulga-se a diferença entre PEPS ou custo médio, a qual não deve ser superior ao valor líquido realizável ou menor entre o custo corrente na data do Balanço Patrimonial".

Nas normas internacionais, é permitido agrupar itens por linhas de produtos quando não há a possibilidade de avaliação individual. No Brasil, os itens devem ser apresentados separadamente.

Na mensuração dos estoques, a norma brasileira e a norma internacional são bem semelhantes. Em ambas, a principal regra de mensuração dos estoques é custo de aquisição ou de fabricação e o valor líquido de realização, dos dois o menor. As normas também não divergem a respeito dos custos a serem alocados ao estoque, ou seja, tanto na norma brasileira como na norma internacional, devem ser alocados aos estoques "os custos necessários para trazer os estoques em suas condições e localização atuais".

O custo de aquisição compreende o preço de compra e impostos que não sejam recuperáveis pela empresa, custos de transporte, seguros, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens. Apesar de não haver menção na norma brasileira, é sugerido que descontos comerciais, abatimentos e outros similares sejam deduzidos na determinação dos custos de aquisição. Sobre esse assunto, a IAS 2 define que "os custos descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição do estoque"

Segundo o Fipecafi:

“A norma internacional estabelece claramente que os elementos financeiros de uma compra a prazo estendido, fora das condições normais de negociação para a empresa e o setor, sejam reconhecidos como despesa no período de financiamento.

A norma brasileira menciona, somente, que “juros não são geralmente considerados necessários para colocar os estoques em condição e localização atuais.”

Para a Ernst & Young, “a norma internacional e nacional estão em total sintonia no que diz respeito à caracterização dos custos de transformação que devem ser alocados aos estoques.”

Segundo Ernst & Young: “a regra brasileira e a regra em IFRS partem do pressuposto de que a base primordial de contabilização do estoque é o custo”

Tanto a norma brasileira como a internacional definem o estoque como um ativo mantido para venda no curso normal dos negócios, no processo de produção para essa venda ou para ser consumido na produção de bens e serviços.

Ambas as normas utilizam as mesmas técnicas para determinação do custo, considerando que o método UEPS é proibido pelo IFRS e raramente adotado em BR GAAP. Segundo as normas, tanto a brasileira como a internacional, o custo dos estoques inclui todos os gastos diretamente incorridos na preparação do estoque para venda, inclusive alocação de mão-de-obra.

Sobre a divulgação dos estoques, segundo o Fipecafi da Ernst & Young, a norma internacional exige divulgar:

- a) as políticas contábeis adotadas para mensuração dos estoques, inclusive os critérios de valoração dos estoques utilizados;
- b) o montante total de estoques e o montante aberto em cada classificação da entidade;
- c) o montante de estoques registrados pelo valor justo menos os custos de vender;
- d) o montante de estoques reconhecidos como despesa durante o período;
- e) o montante de estoques baixados como perda do período;

- f) o montante de reversão de perdas, que anteriormente fora reconhecido como redutor do montante de estoques e registrado como despesa do período;
- g) as circunstâncias ou eventos que promoveram a reversão das baixas efetuadas em períodos anteriores;
- h) o montante de estoques dados como garantia de obrigações junto a terceiros.

A norma brasileira requer as seguintes divulgações:

- a) classificação dos estoques no ativo circulante;
- b) o montante dos valores dos estoques de produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, materiais auxiliares, importações em andamento e adiantamento a fornecedores;
- c) os ajustes de estoques a valor de mercado ou ao valor líquido de realização que devem integrar as rubricas do custos dos produtos vendidos;
- d) através de notas explicativas, devem ser divulgadas ainda: a) a base de avaliação dos estoques, inclusive o método de custeio adotado; b) as mudanças nas práticas e critérios contábeis que tenham efeito significativo no exercício corrente, ou que possam ter efeitos significativos em exercícios subseqüentes; c) quaisquer vínculos ou restrições à realização ou à movimentação a que os estoques estejam sujeitos, tais como penhor comercial ou garantias de financiamentos.

O Fipecafi resume que diferenças entre as normas no que diz respeito à divulgação estão nos seguintes itens:

- a) divulgação do montante de estoques baixado como perda no período;*
- b) o montante de reversão de perdas no período;*
- c) as circunstâncias ou eventos que promoveram tais reversões*

de baixas efetuadas, constantes da norma internacional e que não constam na norma brasileira;

d) o reconhecimento como ativo de estoques que não sejam da propriedade jurídica da empresa.

Segue quadro da Ernst & Young:

Quadro I - Diferenças Significativas

	BR GAAP	IFRS
Mensuração	O estoque é registrado pelo valor de custo ou mercado, dos dois o menor, o que inclui os custos de reposição.	O estoque é registrado pelo valor de custo ou de realização líquido, dos dois o menor.
Divulgação	Não exige divulgação de baixa de estoques ou reversão de perdas no período nem as respectivas justificativas.	Exige divulgação de baixa de estoques ou reversão de perdas no período e as respectivas justificativas.
Ativos Biológicos	Embora esses ativos possam ser mensurados a valor justo sob certas circunstâncias, a prática geral consiste em utilizar o valor de custo.	Esses ativos devem ser mensurados ao valor justo menos os custos de venda.

Fonte: Brazilian GAAP vs. IFRS – Ernst & Young

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, as diferenças são:

QUADRO II – Comparação da Norma Internacional com a Norma Brasileira.

DESCRIÇÃO DA NORMA INTERNACIONAL	PRINCIPAIS DIFERENÇAS EM RELAÇÃO À NORMA BRASILEIRA
<p>O estoque é reconhecido no balanço de uma entidade quando os riscos e benefícios associados a ele são transferidos para a entidade.</p> <p>O estoque deve ser avaliado ao custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois, o menor. Valor líquido realizável é o preço estimado de venda menos os custos estimados de completar e para vender, que incluem custos relevantes de marketing e de distribuição.</p> <p>Como exceção à regra geral acima, os estoques de ativos biológicos e de minérios podem ser avaliados pelo valor líquido realizável, desde que seja prática aceita pela indústria. Além disso, os estoques em poder de agentes intermediários (tradings) podem ser avaliados pelo valor justo deduzidos dos custos de venda.</p> <p>O custo dos estoques compreende os custos de compra, de transformação e outros custos incorridos (inclusive despesas indiretas) para trazer estes estoques à condição de produtos acabados.</p> <p>O custo dos estoques é determinado normalmente utilizando-se o método <i>primeiro que entra primeiro que sai</i> (PEPS) ou média ponderada. Último que entra primeiro que sai (UEPS) não é permitido. Não há necessidade de usar o mesmo tipo de método de custo para todo o estoque. Porém, o mesmo método deve ser aplicado a todos os estoques de natureza e uso similares na entidade.</p> <p>Os custos anormais de ociosidade, fretes, transportes e perdas devem ser reconhecidos diretamente como despesas do período em que forem incorridos. A alocação dos custos fixos de produção deve levar em consideração a capacidade normal de produção.</p>	<p>De uma maneira geral a norma brasileira é similar ao IAS 2, exceto no que se refere à avaliação da necessidade de provisão para desvalorização do estoque de matéria-prima e produtos acabados. No caso de matérias-primas, a comparação se dá com o custo de reposição ao invés do valor líquido de realização. No caso de produtos acabados, o preço líquido de realização é apurado após deduzida a margem de lucro.</p>

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (www.cfc.org.br)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os aspectos tratados nesta monografia apontaram as principais mudanças trazidas pela Lei nº. 11.638/2007, especificamente no que diz respeito à estoques.

A respeito das dificuldades que eventualmente acabam existindo nas alterações dos critérios, buscou-se realizar um esclarecimento dos dispositivos da legislação contábil.

Apesar de a adaptação ser vista como uma barreira é, na verdade, um avanço nas normas contábeis brasileiras, valorizando ainda mais o profissional contabilista, uma vez que, atualizadas, as demonstrações podem ser visualizadas e compreendidas por profissionais e acionistas de qualquer parte do mundo.

Nota-se que a IAS nº. 2 e o CPC nº. e NBC T 19 são quase similares, a não ser pelo fato de o método UEPS ser permitido nas Normas Internacionais, mas não nas Normas Brasileiras. O CFC também aponta a diferença na provisão para desvalorização de matéria prima.

Há também algumas diferenças em relação à divulgação dos estoques. A IAS 2 obriga a divulgação de alguns itens, como divulgação do montante de estoques baixado como perda no período e o reconhecimento como ativo de estoques que não sejam da propriedade jurídica da empresa.

Sobre os custos de transformação, as normas são idênticas. Também são similares no que diz respeito à definição e entendimento do que são estoques.

A adaptação das empresas ao IFRS traz benefícios não somente para a empresa, que ganha maior credibilidade e confiança no mercado, tanto nacional, quanto internacional, mas também para os seus colaboradores, que ganham maior confiança e segurança no trabalho que realizam, devido à reciclagem que tiverem que passar.

As dificuldades de compreensão da Lei que surgem conforme a aplicação das mesmas está sendo cada vez menor devido à preparação daqueles que a convertem, pois, ao contrário de quando a Lei surgir, hoje a grande maioria dos contabilistas está preparada para efetuar a transação de critérios eficientemente.

REFERENCIAS

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1.976.

BRASIL. Lei nº 11.638 de 27 de Dezembro de 2.007.

RESOLUÇÃO CFC Nº 750/1.993

RESOLUÇÃO CFC Nº 751/1.993

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade – Brasília, CFC, 2008.

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. Manual das Normas Internacionais de Contabilidade. São Paulo, Editora Atlas, 2009.

GRECO, Silvério. Contabilidade – Teoria e Práticas Básicas – Rio de Janeiro, Editora Saraiva, 2007

NYIAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. São Paulo, Editora Atlas, 2005.

PEREZ JUNIOR, J.H. Conversão de Demonstrações Contábeis Para Moeda Estrangeira, São Paulo, Editora Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. <http://www.iasplus.com/index.htm> Acessado em 21/04/2011

COMITE DE Prounciamentos Contábeis. www.cpc.org.br Acessado em 21/04/2011

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. www.cvm.org.br Acessado em
01/05/2011