

FACULDADE SÃO FRANCISCO DE ASSIS
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Osmar Leandro Moraes

**DIFERENÇAS ENTRE AS REGRAS ADOTADAS
INTERNACIONALMENTE, NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA E
NO BRASIL**

Porto Alegre
2018

Osmar Leandro Moraes

**DIFERENÇAS ENTRE AS REGRAS ADOTADAS
INTERNACIONALMENTE, NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA E
NO BRASIL**

Trabalho de conclusão de Curso
apresentado à Faculdade São Francisco
de Assis, como requisito parcial para
obtenção do título de bacharel em
Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Fernando Florentino
da Silva

Porto Alegre

2018

RESUMO

O presente trabalho foi realizado através de uma pesquisa bibliográfica e tem por objetivo informar e analisar as técnicas e critérios adotados para a apresentação das demonstrações contábeis Brasileiras e suas conversões para a moeda norte-americana e internacional, de acordo com as regras da FASB – Financial Accounting Standards Board, com critérios e princípios aplicados nos Estados Unidos (USGAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles). A partir da edição da Lei 11.638/2007, o Brasil passou a prever, em seu sistema legal, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade. Constatou-se que estas mudanças do processo de convergência estão mais relacionadas às questões formais, como a nomenclatura dos grupos patrimoniais, do que a aspectos conceituais. Resultados também apontam que os profissionais, embora tenham conhecimento a respeito das mudanças, ainda apresentam certa resistência em promover as alterações conceituais necessárias, que promoverão a transposição da prática contábil nacional para as Normas Internacionais. Esta mudança foi de grande importância para a Contabilidade Brasileira, pois modelo tradicional foi questionado e analisado de maneira mais abrangente, com o intuito principal de mostrar seu valor nas tomadas de decisões, na geração de valor agregado obtido nas análises extraídas de seus números, destacando a importância do Contador.

Palavras Chaves: Demonstrações. Balanço. Comitê Pronunciamento Contábil. Comissão Valores Mobiliários.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo científico nos trará as técnicas e os critérios adotados para a apresentação das demonstrações contábeis Brasileiras, de acordo com as regras da FASB – Financial Accounting Standards Board, com critérios e princípios aplicados nos Estados Unidos (USGAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles), uma síntese comparativa dos procedimentos contábeis, a evolução da contabilidade e sua história.

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas de forma distintas e com necessidades diversas, para órgãos reguladores, autoridades tributárias, instituições financeiras. A elaboração dos relatórios financeiros fornece informações úteis para tomadas de decisões como: quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais; avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados; determinar políticas tributárias e regular as atividades das entidades.

O principal documento que uma sociedade anônima divulga para seus acionistas é o relatório anual. Nele são apresentadas uma descrição dos resultados obtidos pela empresa no final do exercício e informações que poderão afetar o futuro da companhia. Apresenta-se também as demonstrações financeiras obrigatórias dos últimos dois anos, as notas explicativas e o parecer dos auditores independentes. (COSTA et al., 2011).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o International Accounting Standards Board (IASB) está em pleno processo de atualização de sua estrutura conceitual, sendo este projeto conduzido em fases. A medida que o capítulo é finalizado, itens da estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, que foi emitido em 1989, vão sendo substituídos. (SANTOS et al., 2015).

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho foi pesquisa bibliográfica, qualitativa, através de levantamentos de livros publicados, documentos eletrônicos e publicações.

2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Com a criação da primeira escola contábil, a escola contista preocupava-se com as partidas simples e dobradas, especialmente no processo de escrituração e com técnicas de registros dos sistemas de contas. A escola contista tem seu maior impulso com Edmundo Deranges em 1795, baseando-se na teoria de cinco contas, este baseando seu trabalho no estudo do também Francês Jacques Savary, sob teoria geral de contas, em 1978 segundo Herrmann Jr, tem cinco objetos principais e que lhe servem de meio de troca, as mercadorias, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a pagar e os lucros e perdas.

Já no século XIX surge a escola Administrativa ou Lombarda, tendo como seu maior mentor Francesco Villa, outro colaborador Antonio Tonzig, teve um fator propulsor, com a conexão entre elementos contabilísticos, técnicos e doutrinários e elementos econômicos-administrativos, com a inclusão na contabilidade de fatores econômicos de produção e consumo que faziam parte da gestão da contabilidade, como forma de melhor qualificar as informações da gestão. Antes de Villa, Cerboni já havia explicitado algumas diretrizes que direcionavam o interesse do estudo da contabilidade para a administração das entidades, em suas definições, identificou a contabilidade como sendo objeto de estudo das leis que governam as empresas e suas aplicabilidades que deveriam normatizar as administrações para melhor alcançarem seus fins das entidades. Schmidt e Santos (2008, p. 22) citam o autor Villa (apud PEZZOLI, 1986), que foi o mais renomado pensador da escola lombarda, definiu contabilidade como sendo um “complexo de conhecimento e de operações que serve à aplicação de diversos casos e métodos [...] e deve valer-se segundo a natureza da administração, da qual a contabilidade deve ter ao menos um suficiente conhecimento”. A contabilidade para ele não se destinava para a simples escrituração, e sim composta de um conjunto de conhecimento e operações com o objetivo de controle da gestão. Tonzig também contribuiu para o desenvolvimento da escola lombarda, afirmando que a contabilidade ensina a maneira mais segura de se ter com clareza a continuidade e a representatividade do estado de substância, dos acontecimentos e do resultado de toda a administração.

Também no século XIX surgiu a contabilidade científica e várias escolas de pensamento, como a personalista ou logismográfica, jurídico-personalista ou toscana, fundada na segunda metade deste século e com vários seguidores como:

Michele Riva, Francisco Bonalumi, Clitifonte Bellini, especialmente Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi. Nesta época para os teóricos do personalismo, as contas deveriam ser abertas as pessoas verdadeiras, físicas ou jurídicas e o dever e o haver representavam débitos ou créditos das pessoas a quem foram abertas. Marchi considerou a entidade como sendo totalmente confiada ao administrador, porque ele é responsável por todo o ativo e passivo da entidade, inclusive pelas próprias contas do proprietário, classificando as contas em quatro categorias, consignatários, correspondentes, administradores e proprietários, se referindo as contas sempre como pessoas de carne e osso.

Marchi foi o iniciador, mas Cerboni o construtor da teoria personalista, este que se dedicou as atividades públicas se preocupando em desenvolver os seus trabalhos a possibilidade de sua aplicação a entidade estatais, outras doutrinas estudadas por Cerboni foi a teoria logismográfica. Uma entidade é composta pelos proprietários, dos correspondentes e dos agentes consignatários, as atividades empresariais geram relações jurídicas entre os três, revelando estas relações entre as contas contábeis que se referem e expressam seus direitos e obrigações. As contas dos agentes consignatários e dos correspondentes possuem funcionamentos semelhantes, tanto as contas dos proprietários, como as dos agentes consignatários e dos correspondentes podem ser divididas em tantas contas forem as pessoas correspondentes a cada categoria.

A escola Veneziana ou Controlista tem seu principal mentor Fabio Besta, esta escola é conhecida como veneziana pelo fato de Besta ter desenvolvido suas obras na cidade de Veneza, vários outros contribuíram para esta escola, como Vittorio Alfieri, Carlos Ghidiglia, Francesco De Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Rigobon, Pietro D'Álvise e Benetto Lorusso. Besta distinguiu o conceito de administração geral e administração econômica, para ele governar as produções, trocas, transformações e consumo de bens, os negócios de diversas naturezas, as relações entre pessoas que possuem os capitais e outras pessoas, é administrar e, administração é, portanto, a ação de administrar. Schmidt e Santos (2008) citam Besta (apud PEZZOLI, 1986, p. 109) que entendia por administração econômica “o governo dos fenômenos, dos negócios ou relações que se vinculam com a vida da riqueza nas empresas”, ou seja, a administração do patrimônio de uma entidade, com o objetivo de produzir novas riquezas.

Seguindo seus passos, Alfieri também contribuiu para escola controlista especialmente em aspectos ligados a avaliações ou estimativas conforme sua denominação, representa a determinação de valores que ocorrem na ausência de comércio dos bens econômicos, sendo valores unilaterais, já que o comércio futuro ou hipotético.

A escola Norte-americana, possui peculiar no seu desenvolvimento, pois grande parte das suas construções teóricas teve origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil, seu início foi caracterizado pelo aspecto prático no tratamento de problemas econômicos-administrativos e com limitadas construções teóricas, as grandes questões enfrentadas, principalmente neste século, foi um dos elementos responsáveis por transformá-la em uma das mais importantes do mundo, ditando regras no tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira, controle orçamentário, além de outros rumos do conhecimento contábil, posicionando essa escola na vanguarda da contabilidade mundial. Com o interesse na qualificação da informação contábil acabou polarizando o desenvolvimento de sua escola em dois aspectos, o progresso doutrinário da contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, a participação das associações profissionais no desenvolvimento prático e teórico da disciplina, e outro foi a enorme expansão da contabilidade gerencial, especialmente na qualidade da informação interna para tomada de decisão, se desdobrando principalmente por estes dois caminhos. Como é uma característica peculiar desta escola a existência de varias associações de profissionais, mesmo que nem todos os contadores norte-americanos aceitem as ideias frente aos problemas contábeis enfrentados, uma grande maioria aceita e acata as recomendações de suas associações. As duas principais associações profissionais relacionadas com a contabilidade financeira são: o American Accounting Association e o American Institute of Certified Public Accountants.

A escola matemática teve um dos principais colaboradores o Giovanni Rossi, mesmo que tenha sido um dos grandes colaboradores da escola personalista, Rossi apresentou os primeiros ensaios sobre a concepção matemática das contas, outros teóricos contábeis com menor destaque também colaboraram com a escola, como Pierre Garnier, Jean de Dumarchey e René Delaporte. Esta escola não teve grande magnitude das anteriores, apesar ter surgido como oponente das demais, fundamentando-se contrária à classificação da contabilidade como uma ciência

Social. Para Rossi, a contabilidade é uma ciência matemática na sua essência e nos seus métodos, ele compara com outras ciências aplicadas, como física, a cinemática e a moderna economia política positiva e outras ciências que são estudadas com princípios e métodos da matemática abstrata aplicada.

A Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa, teve novo impulso no final do século XIX, como até então só existia algumas legislações que regulamentavam pontos específicos, como é o caso do código de selvageria que ordenava as atividades financeiras, estabelecendo inventários periódicos nas empresas, este código perdurou até o código de comércio Napoleônico, de 1807, que foi reformulado pela lei das companhias, em 1867, essa lei estabeleceu alguns procedimentos contábeis para elaboração dos balanços das empresas. Embora alguns autores, como Vincenzo Masi, classificassem Besta como um dos precursores do neocontismo, porque os mesmo adotaram o valor como principal base para a contabilidade, mas centraram-se basicamente nos métodos de escrituração contábil, doutrina criticada por Besta. Essa corrente doutrinal iniciou-se com os trabalhos de Jean Dumarchey, que, além de criticar o personalismo das contas, colocou como fundamento das contas e de suas investigações o valor. Para Dumarchey (1933, p. 56) “o valor é a pedra angular da contabilidade”.

A Escola Alemã de contabilidade foi uma das mais fecundas em termos de doutrinação, vários foram os autores que contribuíram para o seu desenvolvimento, entre os principais destacam-se, Schmalenbach, Schmidt, Gomberg, Schär, Gutenberg, entre outros. O desenvolvimento da escola alemã junto com a doutrina da contabilidade, se deu no início do século XX, com as crescentes necessidades dos usuários contábeis dos vários setores da sociedade, alguns fatores que contribuíram para essa evolução foi o desenvolvimento dos mercados financeiros, a aceleração crescente da concentração das companhias e a expansão dos grupos empresariais, as crises sociais dos períodos de guerra e pós-guerra.

A moderna escola italiana ou economia aziendale, é o resultado de um processo evolutivo da contabilidade italiana, iniciando, pelo menos em termos formais, com Leonardo Fibonacci e encerrando com Fino Zappa. O primeiro teórico que se destacou nas partidas dobradas foi Fibonacci, embora vários outros tenham se dedicado a esse estudo, alguns autores atribuem a origem das partidas dobradas a atividade marítima durante a idade média, em especial nas cidades de Veneza e Genova, outros apontam cidades não marítimas como a Firenze. Mas foi Pacioli o

grande responsável pelo desenvolvimento das partidas dobradas, tendo em vista que ele estava historicamente no lugar certo e na hora certa, ele foi responsável pela publicação do primeiro livro impresso que tratou sobre partidas dobradas, já que Veneza era um grande centro gráfico e a publicação do livro ocorreu um pouco após o processo de impressão ter sido trazido para a Itália. O processo teórico da contabilidade continuou na figura de Gino Zappa que foi um dos mais brilhantes alunos de Besta, inicialmente adotou o positivismo tradicional que denominou as ciências sociais no mundo durante o final do século XIX e início do XX, entre 1910 e 1920, Zappa por motivos desconhecidos, modificou sua forma de pensar, escrever e conceituar contabilidade.

A escola patrimonialista teve como principal colaborador o italiano Vincenzo Masi, mesmo que tenha sido fundada na Itália, a escola teve melhor aceitação em outros países, inclusive no Brasil. A contabilidade para a escola foi considerada uma ciência com objetivo determinado (o patrimônio), que utiliza nas suas investigações vários métodos, especialmente o descritivo-estatístico, e que realiza os seus fins com auxílios de diversos instrumentos, tais como os registros, livros, documentos, máquinas, cálculos aritmético etc..., Mais defendeu que problemas relacionados com o capital da entidade, com o seu resultado, com seus investimentos e financiamentos, entre outros, são problemas contábeis, não de economia empresarial. Para Masi (1958), o movimento encabeçado por Zappa compreende um sistema de ciências muito amplo que engloba a ciência de Organização e da Economia, além da própria contabilidade, em sua opinião a contabilidade deve ser desenvolvida com problemas estritamente relacionadas com o patrimônio das entidades, desde a sua formação. Entre vários estudiosos dessa escola, destaca-se o Brasileiro Frederico Herrmann Jr. (1978), que defendeu em seus trabalhos a doutrina patrimonialista, para ele a contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das empresas.

A contabilidade Brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento, anterior a 1964 e posterior a 1964. Mesmo que não haja uma escola Brasileira, existe vários colaboradores contábeis nacionais para o desenvolvimento da prática e da teoria contábil no Brasil. Pode-se destacar nessa primeira fase Carlos de Carvalho, que em seu livro Estudos de Contabilidade de 1915 definiu contabilidade como sendo (SILVA, 2010, p. 22):

a ciência que tem por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos” (CARVALHO apud ALOE, 1967, p. 420).

Esta apresentação por Carvalho no início do século traduz sua visão contista de contabilidade, demonstrando sua preocupação com as regras e princípios de escrituração. Além de Carlos Carvalho, destacam-se nessa primeira fase de desenvolvimento contábil, entre tantos, Francisco D’Auria e Frederico Herrmann Júnior.

3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3.1 Demonstrações Contábeis Brasileiras

As demonstrações contábeis de acordo com a legislação societária Brasileira são denominadas demonstrações financeiras (art. 176 da LSA), e de acordo com a Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Deliberação nº 488/05) são denominadas como demonstrações contábeis.

As entidades com ações de capital aberto são reguladas pela CVM. As demais entidades, como ações de capital fechado, sociedades simples, cotas de responsabilidade limitada, etc., estão sujeitas a Lei das Sociedades por Ações (LSA).

Para que possa ser determinada qual estrutura correta a ser adotado para as entidades, deve ser analisado cada caso, pois as mesmas têm suas estruturas específicas. (PEREZ JUNIOR, 2005).

As demonstrações contábeis nas normas Brasileiras emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), conforme o item 9 do pronunciamento técnico CPC 26 (R1), deve apresentar de forma estruturada a posição patrimonial e financeira dos fluxos de caixa e o desempenho da entidade, estes sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas, e os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

3.1.1 Demonstrações Financeiras (LSA)

Para as entidades enquadradas nesta lei (art. 176 da LSA), devem apresentar principalmente para usuários externos, as seguintes demonstrações:

- O Balanço Social (BP);
- A Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA);
- A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR);
- A Demonstração do Fluxo de caixa;
- Notas Explicativas. (PEREZ JUNIOR, 2005)

3.1.2 Demonstrações Contábeis (CVM)

A CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos agentes integrantes do mercado, não exercendo um papel fiscalizador em relação a qualquer informação divulgada pelas companhias, mas preocupando-se com sua regularidade e confiabilidade.

De acordo com o § 8º da deliberação CVM nº 488/05, as demonstrações completas devem ser compostas por:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), ou quando requerido alternado com a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), exigida pela legislação societária (LSA);
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA), quando divulgado;
- Notas Explicativas, com as práticas adotadas, principalmente com as do Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC). (PEREZ JUNIR, 2005)

3.2 Demonstrações Contábeis Internacionais e dos Estados Unidos da América

Nos Estados Unidos da América (EUA), os demonstrativos contábeis são elaborados segundo o United States Generally Accepted Accounting Principles

(USGAAP). Conforme o USGAAP entende-se por o conjunto de normas e procedimentos contábeis contidos nos pronunciamentos de vários órgãos, que controlam e utilizam-se das demonstrações contábeis, estes órgãos são:

- American Institute of Certified Public Accountants (AICIPA) - (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

Este órgão equivale-se ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que concede o título de Certified Public Accountant (CPA) – Certificado de Contador Público.

- Securities and Exchange Commission (SEC) - (Comissão de Valores Mobiliários e Cambio)

Responsável pela regulamentação do mercado americano de capitais, que se equivale a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

- Financial Accounting Standards Board (FASB) - (Junta de Padrões de Contabilidade Financeira)

Esta que é sucessora da Accounting Principles Board (APB) – Junta de Princípios contábeis, órgão responsável pelo pronunciamento contábil de 1959 a 1972 e atual responsável pela emissão de pronunciamentos de padrões contábeis.

- Governmental Accounting Standards Boards (GASB) - (Junta de Padrões de Contabilidade Financeira e Entidades Governamentais)

Esta junta é responsável pela determinação de padrões contábeis para entidades governamentais.

As demonstrações contábeis internacionais são elaboradas segundo a Internacional Accounting Standards Board (IASB) – Junta de Normas Internacionais de Contabilidade. O IASB é o órgão sucessor do Comitê de Normas Internacionais de contabilidade (IASC), criado em 29 de junho de 1973, pelas organizações profissionais de nove países (Austrália, Canadá, França, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Estados Unidos e Alemanha), o IASB foi criado com os seguintes objetivos:

- Desenvolver um conjunto único de normas contábeis globais de qualidade alta, que seja compreensível, transparente e que resgate a comparabilidade das informações constantes nas demonstrações contábeis, sendo fácil o processo de análise e julgamentos dos participantes dos mercados de capitais do mundo;
- Promover o uso e aplicação rigorosa das normas internacionais de contabilidade;
- Provocar convergências de normas nacionais e internacionais de contabilidade bem como apresentar soluções de alta qualidade. (PEREZ JUNIOR, 2005).

3.3 Adesão às Normas Internacionais de Contabilidade

Em 2005 a adesão das normas contábeis internacionais (International Financial Reporting Standards - IFRS), foi exigido e adotado em cerca de 92 países, especialmente todas as empresas listadas em bolsas de valores dos 25 países membros da União Europeia (UE) foram obrigados a elaborar demonstrações financeiras em IFRS.

A Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) exige a apresentação de demonstrações contábeis em USGAAP ou IFRS para empresas com registro no novo mercado e no nível II de governança corporativa.

Para que o Brasil aderisse às normas internacionais, foi elaborado em 2000 o projeto de lei 3.741/2000, que altera a Lei 6.404 – Lei das Sociedades por Ações – que determinava princípios e normas contábeis. A partir daí a entidade que foi criada com a aprovação desse projeto de lei, terá o objetivo de emitir pronunciamentos de contabilidade que permitam, maior transparência e qualidade das informações, harmonização das práticas contábeis Brasileiras com as melhores práticas contábeis internacionais, exigidas nos principais mercados financeiros, diminuir ou eliminar dificuldades de interpretação e aceitação das informações contábeis Brasileiras, reduzir o custo (taxa de risco) provocado pelas dificuldades de interpretação e aceitação das informações e reduzir o custo de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações contábeis Brasileiras.

Com as alterações desta lei, com as recomendações do International Accounting Standards Board (IASB), responsável pelos profissionais de

contabilidade na maioria dos países do mundo, com as seguintes entidades como conselho consultivo:

International Finance Corporation (IFC), Organização das Nações Unidas (ONU), International Chamber of Commerce (ICC) e The World Bank.

Em 2002, a FASB e a IASB anunciaram a emissão de memorando de entendimento (Norwalk Agreement), formalizando as convergências das normas americanas e dos padrões internacionais. Desta forma, o FASB empreendeu as seguintes iniciativas para atingir o objetivo da convergência de USGAAP e com a IFRS. Articular projetos que estavam sendo desenvolvidos e reconhecimento de receitas e combinação de negócios, convergência de projetos de curto prazo, admitir membro do IASB no escritório da FASB, monitoramento dos projetos do IASB, convergência dos projetos de pesquisa e explícita consideração de convergência de critérios em todos os projetos.

Para que as convergências da FASB e IASB sejam empreendidas, surgem algumas ações, IASB cancela dois pronunciamentos, negócios em descontinuações e provisões, a FASB cancela três pronunciamentos, mudanças em políticas contábeis, mudanças em métodos de depreciação e trocas de ativos e pontos ainda divergentes como, contabilidade de investimentos societários, ágio ou deságio na aquisição de investimentos, perda de substância econômica de ativos (*impairment*), cálculo e contabilização de imposto de renda, reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis e benefícios a empregados. (PEREZ JUNIOR, 2005).

A partir de 2010, muitas sociedades Brasileiras estão obrigadas a adotar, por exigência de diversos órgãos reguladores contábeis Brasileiros, as normas internacionais de contabilidade emanadas do International Accounting Standards Board (IASB) (International Financial Reporting Standards - IFRSs) em suas demonstrações contábeis consolidadas. (SANTOS et al., 2015).

3.4 Comparações das Normas Internacionais e Brasileiras

Com base nas práticas contábeis adotadas no Brasil, vigentes em dezembro de 2005, bem como as IFRSs divulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB), entidade internacional responsável pela emissão das Normas Internacionais de Contabilidade, na última edição disponível – Edição de 2005.

Apesar de as normas contábeis estarem em permanente processo de evolução e, conseqüentemente, existirem estudos e processos em andamento para novas alterações, tanto as locais quanto as internacionais, a edição de 2005 das IFRSs é considerada pelo IASB como uma plataforma estável, de forma que foi considerada apropriada pelos profissionais envolvidos no projeto para ser uma razoável base de comparação neste momento, contudo nas figuras temos as tabelas com as comparações principais, tais como a apresentação das demonstrações contábeis, os estoques, a demonstração do fluxo de caixa, as práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros, o imposto de renda, as receitas, a adoção de IFRS pela primeira vez, demonstrações contábeis consolidadas e controladora e as sociedades coligadas que segue:

No quadro 1, está a apresentação das demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

(continua)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Determina a forma de apresentação de demonstrações contábeis preparadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade ("IFRS") para fins gerais, incluindo diretrizes e seu conteúdo mínimo.</p> <p>Os seguintes pressupostos básicos devem ser considerados pela administração no processo de preparação das demonstrações contábeis: de continuidade da entidade, da consistência na apresentação e classificação das demonstrações contábeis, das bases de competência de contabilizações e de materialidade.</p> <p>Os ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados (apresentação líquida) a não ser que tal compensação seja permitida ou requerida por outra norma, ou caso a compensação reflita a essência da transação ou operação efetuada.</p> <p>As informações comparativas do período anterior devem ser apresentadas para todos os saldos e valores divulgados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas, exceto quando em casos específicos, uma outra norma ou interpretação de norma permita ou requeira que a informação comparativa não seja apresentada.</p> <p>Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração da mutação do patrimônio líquido, demonstração do fluxo de caixa, notas explicativas (incluindo as políticas contábeis adotadas pela entidade).</p> <p>A demonstração da mutação do patrimônio líquido deve conter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • todas as mudanças no patrimônio; ou • mudanças no patrimônio que não sejam provenientes de transações com acionistas. <p>As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelas entidades no mínimo anualmente. Se houver mudança na data do exercício social e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período diferente de 1 (um) ano (em comparação com as últimas demonstrações contábeis apresentadas), é requerida a divulgação do motivo para utilização de um período diferente de um ano, bem como do fato de que as informações comparativas da</p>	<p>O balanço patrimonial deve apresentar as contas ou grupo de contas em ordem decrescente de liquidez ou exigibilidade.</p> <p>A apresentação da demonstração das origens e aplicações de recursos é obrigatória.</p> <p>A apresentação da demonstração de fluxo de caixa é opcional.</p> <p>Certos itens na demonstração do resultado devem ser demonstrados como resultado não-operacional.</p> <p>Itens de natureza inusitada, pouco frequentes e de valores significativos são registrados como itens extraordinários.</p> <p>O descumprimento de cláusulas contratuais pode tornar uma dívida originalmente de longo prazo como devida imediatamente, ensejando sua reclassificação total para o curto prazo. Nos casos em que, mesmo após a data do balanço, a administração renegocia e consegue a suspensão da penalidade ou alongamento do prazo, este fato é considerando na elaboração das demonstrações contábeis e a dívida é mantida como de longo prazo.</p>	<p>Apresentação e divulgação</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

Neste quadro, está a continuação da apresentação das demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 2 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

(conclusão)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>demonstração de resultado, da mutação do patrimônio líquido e do fluxo de caixa, não serem totalmente comparáveis.</p> <p>A distinção de ativos e passivos entre itens correntes e não correntes deve ser apresentada no balanço patrimonial, exceto quando a apresentação de tais componentes em ordem de liquidez, proporcionarem ao usuário das demonstrações contábeis, informações mais relevantes e confiáveis. Em linhas gerais, os eventos subsequentes (tais como renegociação para o prolongamento da data de vencimento de uma dívida além do final do exercício seguinte) não são considerados nas classificações de itens como correntes ou não correntes.</p> <p>O IAS 1 especifica requerimento mínimo de itens a serem apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do patrimônio líquido. A norma também apresenta um guia para identificação de itens em linhas adicionais. O IAS 1 também especifica a apresentação mínima de notas explicativas.</p> <p>A demonstração de resultado deve ser apresentada pela entidade classificando os itens de resultado com base em sua natureza (ex.: receitas, outros ganhos, variações nos saldos de estoques, custos com benefícios a empregados, depreciação, etc) ou função (ex.: receitas, custo de vendas, despesas administrativas, despesas de vendas, etc.).</p> <p>A administração ao decidir sobre o formato da demonstração de resultado (natureza ou função), deve levar em consideração aquele que fornecer informações mais relevantes e confiáveis aos usuários das demonstrações contábeis. Em caso de apresentação da demonstração de resultado por função de itens de receitas e despesas, informações adicionais por natureza (tais como: depreciação e amortização, e custos com funcionários) devem ser divulgadas em notas explicativas.</p> <p>Nenhum item de receita ou despesa deve ser classificado como item extraordinário nas demonstrações contábeis, quer seja como parte da demonstração de resultado ou notas explicativas.</p>	<p>A demonstração do resultado deve ser apresentada por função.</p>	

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 3, está a comparação dos estoques nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 3 – Estoques

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<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>	<p>Estoques, demonstração do resultado e apresentação e divulgação das demonstrações contábeis.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 4, consta a comparação do fluxo de caixa nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 4 – Demonstrações de Fluxo de Caixa

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>A demonstração do fluxo de caixa tem o objetivo de auxiliar o usuário das demonstrações contábeis a avaliar a capacidade de gerar e como está sendo utilizado o caixa da entidade. A sua apresentação é requerida para todas as entidades.</p> <p>A demonstração do fluxo de caixa apresenta a geração e o uso do caixa durante um determinado período. A movimentação é classificada em três categorias segundo a natureza de sua atividade: operacional, de investimento e financiamento.</p> <p>Fluxos de caixa das operações da entidade compreendem todos os fluxos que não se qualificam para serem classificados como de investimento ou financiamento. A apresentação dos fluxos de caixa das operações pode ser feita pelo método direto ou indireto. Neste último os fluxos de caixa são apresentados ajustando-se o resultado do período pelos itens que não geram caixa e pelos itens que são classificados como de investimento ou financiamento.</p> <p>Fluxos de caixa de atividades de investimento incluem pagamentos para aquisição de ativo imobilizado e outros ativos de longo prazo. Nas aquisições de investimentos em outras entidades o caixa pago e o caixa adquirido na transação também compõem esta atividade. Também são classificados nesta atividade os empréstimos e adiantamentos concedidos para terceiros.</p> <p>Fluxos de caixa de atividades financeiras incluem aqueles relacionados com a obtenção e pagamento de empréstimos e fundos obtidos nas operações de financiamento da entidade. Estas atividades incluem empréstimos obtidos, debêntures emitidas e emissão de ações.</p> <p>No caso de fluxos de caixa das atividades de investimento e financeira, eles devem ser apresentados pelo bruto sendo vedada a sua apresentação pelo líquido, exceto no caso de algumas transações para instituições financeiras, quando a apresentação pelo líquido de certas transações pode ser feita.</p> <p>No caso de instituições financeiras, atividades do dia-a-dia são classificadas como operacionais, mesmo que estas atividades em outras entidades, por exemplo em uma indústria, fossem normalmente classificadas como operacional. A classificação de uma transação deve ser avaliada considerando a natureza das atividades da entidade.</p>	<p>Esta demonstração não é requerida pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Sua apresentação é incentivada e tratada como suplementar.</p> <p>Para as entidades registradas no Novo Mercado(*) esta demonstração é requerida.</p> <p>A norma brasileira sobre demonstração de fluxos de caixa é menos detalhada que o IAS 7. Entretanto, assuntos não endereçados especificamente na norma brasileira são tratados de acordo com a orientação da norma internacional.</p>	<p>Caixa e bancos e equivalentes de caixa e demonstração dos fluxos de caixa.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 5, consta a comparação das práticas e mudanças nas estimativas contábeis e erros nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 5 – Práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros

(continua)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Deve ser aplicada por uma entidade para: definição de suas políticas contábeis, contabilização dos efeitos de mudanças das políticas contábeis adotadas, contabilização dos efeitos de mudanças de estimativas contábeis e correção de erros.</p> <p>No processo de escolha de suas políticas contábeis, a administração deve considerar inicialmente normas (IAS, IFRS) e interpretações (SIC, IFRIC) que sejam aplicáveis a uma transação específica. Na ausência de uma norma ou interpretação específica, a administração deve utilizar-se de seu julgamento para desenvolver e aplicar políticas contábeis que sejam relevantes para os usuários das demonstrações contábeis, e confiáveis no contexto das demonstrações como um todo.</p> <p>A administração, no exercício de seu julgamento para desenvolver uma política contábil, deve considerar as seguintes fontes:</p> <ol style="list-style-type: none"> verificar os requisitos e orientações nas normas e interpretações existentes, que tratam de assuntos similares e relacionados; e buscar as definições, critério de reconhecimento e conceito de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas na estrutura conceitual básica das IFRS ("Framework"); <p>Adicionalmente, a administração poderá também, quando não existir norma ou interpretação sob IFRS aplicável para tratamento contábil de uma transação específica, considerar pronunciamentos técnicos emitidos por outros órgãos internacionais que possuam uma estrutura conceitual básica similar, e cujo pronunciamento não seja conflitante com pronunciamentos da IFRS.</p> <p>As políticas contábeis determinadas pela entidade devem ser aplicadas consistentemente para transações similares.</p> <p>Alterações de políticas contábeis somente podem ser efetuadas se forem exigidas por uma norma ou interpretação ou quando a alteração resultar em melhoria na apresentação de eventos ou transações nas demonstrações contábeis.</p> <p>Se uma mudança nas práticas contábeis for requisitada por uma norma ou interpretação, ela deve seguir o requisito de transição da norma em questão.</p>	<p>As práticas contábeis adotadas no Brasil são formadas por um conjunto de normas e interpretações emitidas por diferentes organismos no país. Essas práticas normalmente se baseiam nos princípios fundamentais de contabilidade, nas normas brasileiras de contabilidade, na legislação pertinente e em aspectos contábeis específicos para os diferentes segmentos do mercado conforme determinado pelos órgãos reguladores e desde que amparadas na legislação societária e reconhecidas como avanço na harmonização de normas contábeis no âmbito internacional.</p> <p>A correção de erros e mudanças de práticas contábeis devem ser ter seus efeitos cumulativos ajustados diretamente à conta de lucros ou prejuízos acumulados, sem afetar o resultado do exercício nem modificar as demonstrações contábeis de exercícios anteriores.</p>	<p>Apresentação das demonstrações contábeis.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 6, consta a continuação da comparação das práticas e mudanças nas estimativas contábeis e erros nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 6 – Práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros

(conclusão)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Caso não seja especificado ou se a mudança for voluntária, aplica-se a nova prática contábil de forma retroativa mediante alteração das demonstrações de exercícios anteriores.</p> <p>Caso a aplicação em exercícios anteriores seja impraticável, deve-se incluir o efeito cumulativo nos saldos de abertura do ano corrente.</p> <p>As mudanças em estimativas contábeis (como exemplo, mudança na vida útil de um ativo) são refletidas no resultado do período em que se promover a mudança (ou dos períodos futuros quando os efeitos da alteração afetarem os resultados de outros exercícios). Mudança de estimativas contábeis não alteram demonstrações contábeis de períodos anteriores.</p> <p>Similar à mudança nas políticas contábeis, todos os erros devem ser ajustados refazendo-se as demonstrações comparativas de exercícios anteriores.</p> <p>É obrigatória a divulgação de mudança de política contábil, de estimativas e correção de erros.</p> <p>Uma entidade deve divulgar a existência de uma nova norma ou interpretação emitida, mas que ainda não tenha entrado em vigor, e seus possíveis impactos sobre as demonstrações contábeis.</p>	<p>A correção de erros e mudanças de práticas contábeis devem ser ter seus efeitos cumulativos ajustados diretamente à conta de lucros ou prejuízos acumulados, sem afetar o resultado do exercício nem modificar as demonstrações contábeis de exercícios anteriores.</p> <p>Não é requerida formalmente a divulgação da existência de uma nova norma emitida, mas ainda não em vigor, e seus possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis.</p>	

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 7, consta a comparação do imposto de renda nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 7 – Imposto de Renda

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Os efeitos de imposto de renda devem ser refletidos nas demonstrações contábeis nos mesmos períodos em que os ativos e passivos, que geram tais efeitos, forem contabilizados.</p> <p>As diferenças entre as bases: contábil (apresentadas no balanço) e fiscal (montante que será dedutível ou tributável para fins de imposto de renda) dos ativos e passivos são classificadas entre temporárias e permanentes.</p> <p>Diferenças temporárias são aquelas que após um período de amortização, ou outra forma de realização, não mais existirão e, portanto, as bases fiscais e contábeis serão idênticas (ainda que seja zero: no caso de um ativo totalmente depreciado). Diferenças permanentes são aquelas que sempre existirão independente do tempo incorrido.</p> <p>Sobre as diferenças temporárias identificadas, relacionadas a itens de ativos e passivos na data de cada balanço, a entidade deve reconhecer um efeito de imposto de renda diferido. As diferenças permanentes não geram efeitos diferidos de impostos.</p> <p>Imposto de renda diferido ativo somente deve ser inicialmente reconhecido na extensão de que seja provável que o mesmo será realizado contra lucros tributáveis a serem gerados no futuro.</p> <p>Além do reconhecimento de imposto de renda diferido sobre as diferenças temporárias identificadas, as entidades também reconhecem contabilmente como ativo, os efeitos de prejuízos fiscais que serão compensados contra lucros futuros. O reconhecimento de tais efeitos, seguindo a regra geral para reconhecimento de imposto de renda diferido ativo, limita-se à extensão de que seja provável que os mesmos serão realizados contra lucros tributáveis a serem gerados no futuro.</p> <p>A mensuração dos ativos e passivos tributários correntes e diferidos é baseada nas alíquotas e disposições da legislação tributária promulgadas na data do balanço patrimonial.</p> <p>Os ativos e passivos fiscais diferidos devem sempre ser classificados como não circulantes, e não devem ser descontados.</p>	<p>(NPC 25 IBRACON, Deliberação CVM 273/98, Instrução CVM 371 e NBC T 19.2)</p> <p>Um imposto de renda diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis.</p> <p>Um imposto de renda diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis desde que a entidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tenha obtido lucro tributável em, pelo menos, três dos cinco últimos exercícios sociais; e • tenha expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo de viabilidade, que permita a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos, ou o limite máximo de compensação permitido pela legislação, o que for menor. Os lucros futuros devem ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para a realização do ativo fiscal diferido. <p>Impostos diferidos ativo ou passivo devem ser classificados entre curto e longo prazo e devem ser transferidos para o circulante em função da expectativa de sua realização.</p> <p>Diferentemente das IFRS, não é reconhecido efeito de imposto de renda diferido sobre a mais valia resultante de reavaliação de terrenos, quando estes não forem destinados à venda.</p>	<p>Ativos e passivos de imposto de renda corrente ou diferido e referida despesa.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 8, consta a comparação das receitas nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 8 – Receita

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>A receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber.</p> <p>A receita referente à venda de produtos é reconhecida quando os riscos e benefícios significativos são transferidos ao comprador (a transferência de risco a um agente intermediário, tal como seguradora, não cumpre com o requerimento da norma), o vendedor perde o controle efetivo sobre os produtos vendidos, é provável que benefícios econômicos associados com a venda serão obtidos pela entidade, e o valor da receita pode ser mensurado com segurança.</p> <p>A receita referente à prestação de serviços é reconhecida com base no estágio de execução dos serviços, quando o resultado da transação puder ser estimado com segurança. Isso ocorre quando o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável, for provável que os benefícios econômicos associados com a venda serão obtidos pela entidade, o estágio de execução da prestação do serviço puder ser estimado com segurança na data de balanço, e os custos incorridos e a serem incorridos para completar a transação puderem ser mensurados com segurança.</p> <p>A receitas de juros, <i>royalties</i> e dividendos são reconhecidas nas seguintes bases:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a receita de juros é reconhecida utilizando-se o método de juros efetivos (calculados de acordo com o IAS 39); • os <i>royalties</i> são reconhecidos com base em seu período de competência, de acordo com a substância dos acordos pertinentes; e • os dividendos são reconhecidos quando estiver estabelecido o direito de recebimento do acionista (ou quotista). <p>Receita de juros, <i>royalties</i> e dividendos somente são reconhecidas quando for provável que os benefícios econômicos associados com as transações serão obtidos pela entidade e o montante da receita puder ser mensurado com segurança.</p> <p>Devem ser divulgadas as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas.</p>	<p>(NPC 14 - IBRACON)</p> <p>A norma brasileira é conceitualmente similar ao IAS 18, mas tem algumas diferenças importantes, conforme descrito abaixo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mesmo que a venda seja por um prazo mais longo, o desconto a valor presente não é prática contábil adotada; • No caso específico de entidades do setor imobiliário, o resultado na venda de apartamentos ou unidades de uma edificação, de uma maneira geral, para o qual a construção do imóvel como um todo ainda não tenha sido concluída, tem sido apropriado ao longo da obra, similar a contratos de construção, com base no progresso físico ou nos custos incorridos. Para fins de IFRS o registro deste tipo de venda só é possível com a conclusão do edifício como um todo. • Na prática a maioria das empresas ainda reconhece a receita quando da emissão da nota fiscal, desconsiderando se a transferência dos riscos e benefícios ocorre somente na entrega. Aos poucos, percebe-se que algumas empresas, principalmente multinacionais, têm se alinhado na prática com a norma internacional. 	Receitas

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 9, consta a comparação dos efeitos das mudanças em relação adoção de IFRS pela primeira vez nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 9 – Adoção de IFRS pela primeira vez

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>A norma define as primeiras demonstrações contábeis em IFRS como sendo aquelas que contenham uma afirmação explícita e sem reservas da adoção das IFRS.</p> <p>Para a elaboração das primeiras demonstrações contábeis em IFRS, a IFRS 1 requer a aplicação retrospectiva de todas as IFRS em vigor na data do balanço patrimonial referente ao último exercício apresentado, exceto quanto a quatorze isenções opcionais e quatro exceções mandatórias.</p> <p>As isenções opcionais à aplicação retrospectiva têm por objetivo reduzir o esforço exigido para a conversão das demonstrações contábeis em áreas onde os custos associados poderiam superar os benefícios para os usuários. Por outro lado, as exceções, que são mandatórias, aplicam-se a casos em que o tratamento retrospectivo não seria apropriado.</p> <p>As isenções opcionais referem-se à: operações de combinações de entidades; ativo imobilizado; benefícios a empregados; ajustes cumulativos de conversão; instrumentos financeiros compostos; data de transição para controladas, coligadas e joint-ventures; designação de ativos e passivos financeiros; pagamentos baseados em ações; informações comparativas para instrumentos financeiros; informações comparativas para contratos de seguros; obrigações por desmobilização; transações que contêm arrendamento; informações comparativas para ativos resultantes de atividades de exploração e avaliação de produtos minerais e avaliação a valor justo de ativos ou passivos financeiros no reconhecimento original.</p> <p>As exceções referem-se à: baixa de ativos e passivos financeiros; ativos mantidos para venda; contabilização de hedge e estimativas contábeis.</p> <p>Informações financeiras comparativas devem ser preparadas e apresentadas com base nas IFRS em vigor na data das demonstrações contábeis.</p> <p>Os ajustes decorrentes da adoção das IFRS pela primeira vez são geralmente lançados à conta de lucros acumulados no patrimônio líquido de abertura do primeiro período para o qual está sendo apresentado resultado em IFRS. Com relação à aplicação de novas normas, cada IFRS especifica o tratamento na primeira aplicação.</p>	<p>Na medida em que não há decisões por parte do Brasil quanto a adoção imediata de todas as normas editadas pelo IFRS, não há diferenças a relatar.</p> <p>As entidades profissionais do Brasil (CFC e IBRACON) têm procurado harmonizar as normas brasileiras às internacionais.</p>	<p>Todos os componentes do balanço patrimonial são potencialmente afetados pela IFRS 1, uma vez que é requerido o recálculo dos valores dos ativos e passivos para ajustá-los aos requerimentos contidos nas normas em vigor na data das primeiras demonstrações contábeis.</p> <p>Em particular, as isenções e exceções contidas na IFRS 1 podem afetar ativos e passivos provenientes de combinações de entidades; ativo imobilizado; passivo por obrigações a empregados; ativos e passivos financeiros e passivo por desmobilização de ativos ou operações.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

Neste quadro, consta a comparação das demonstrações contábeis consolidadas e controladora e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 10 – Demonstrações Contábeis Consolidadas e da Controladora

(continua)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Uma subsidiária é uma entidade que é controlada por outra entidade (controladora). Controle é definido como um poder de determinar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade e dessa forma obter os benefícios de suas atividades. Pressupõe-se que controle existe quando um investidor detém mais de 50% das ações com direito a voto. Entretanto esta presunção pode não ser verdade à medida que há evidência em contrário. Direitos potenciais de voto, que podem ser exercidos imediatamente, são considerados na determinação do controle.</p> <p>Todas as subsidiárias devem ser consolidadas a partir da data em que o controle sobre os ativos e operações da entidade passa para o investidor. Os resultados da subsidiária passam a integrar o resultado consolidado a partir desta data. Qualquer ágio apurado na aquisição da subsidiária é considerado ativo da subsidiária para fins de consolidação.</p> <p>Nas demonstrações contábeis a parcela referente aos não-controladores deve ser destacada, mas tratada como parte do patrimônio líquido consolidado.</p> <p>As demonstrações contábeis da subsidiária devem ter sido elaboradas na mesma data de balanço das demonstrações contábeis consolidadas, permitindo uma defasagem máxima de três meses, observados ajustes relevantes neste período.</p> <p>Uma entidade com uma ou mais subsidiárias deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas a menos que todos os critérios a seguir sejam cumpridos: (i) ela seja por si só uma subsidiária e esteja dispensada de fazê-lo pela totalidade de seus acionistas; (ii) suas dívidas ou instrumentos patrimoniais (ex.: ações) não são negociadas em bolsa; (iii) a entidade não está em processo de emissão dos títulos referidos em (ii) acima; e (iv) a sua controladora elabore e divulgue demonstrações contábeis consolidadas de acordo o IFRS.</p> <p>Nas demonstrações contábeis individuais da controladora (i.e. sem consolidação), os investimentos em subsidiárias devem ser mensurados pelo custo ou como ativos financeiros nos termos do IAS 39.</p>	<p>A prática contábil adotada no Brasil contém algumas diferenças importantes em relação a norma internacional IAS 27, a saber:</p> <ul style="list-style-type: none"> podem ser excluídas da consolidação as entidades controladas que se encontrem nas seguintes condições: (i) com claras e efetivas evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; ou cuja venda por parte da investidora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada. Além disso, em casos especiais justificados, poderão ser ainda excluídas da consolidação as sociedades controladas cuja inclusão não represente alteração relevante na unidade econômica consolidada ou que venha distorcer essa unidade econômica. Neste caso a entidade é avaliada pelo método de equivalência patrimonial; a parcela dos investimentos em controladas em poder de acionistas não controladores é apresentada fora do patrimônio líquido; a defasagem máxima entre balanço patrimonial controlada e o consolidado não pode ser superior a dois meses; a consolidação é requerida somente para companhias abertas nas demonstrações contábeis individuais da controladora, as subsidiárias são contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial; 	<p>Demonstrações contábeis consolidadas e de empresas com investimentos em coligadas e controladas.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 11, consta a continuação da comparação das demonstrações contábeis consolidadas e controladora e suas diferenças entro as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Quadro 11 – Demonstrações contábeis consolidadas e da controladora

(conclusão)

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Entidades de propósito específico - EPE devem ser consolidadas nas demonstrações contábeis de uma entidade quando na essência a relação entre esta entidade e a EPE indica que está última é controlada pela primeira.</p> <p>Ágios apurados quando da aquisição não são amortizados, mas têm seus valores de recuperação avaliados anualmente para determinar a necessidade de redução do valor por impairment. Deságios são reconhecidos imediatamente como receita.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ágios e deságios apurados devem ser amortizados de acordo com seus fundamentos econômicos; • direitos potenciais de voto não são considerados; • também deve ser considerado para companhias fechadas, se a subsidiária é considerada relevante, nos termos dos comentários incluídos na seção deste documento que trata de sociedades coligadas. 	

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

Quadro 12 – Sociedades Coligadas

Descrição da Norma Internacional	Principais diferenças em relação à norma brasileira	Principais áreas das demonstrações contábeis afetadas
<p>Uma coligada é uma entidade na qual o investidor tenha significativa influência, mas não tenha o controle isolado ou em conjunto. Influência significativa é definida como o poder de participar nas decisões das políticas financeiras e operacionais de uma entidade, mas sem controlar estas políticas. Quando uma entidade tem mais de 20% do capital votante de outra sem controlá-la, pressupõe-se que haja influência. Entretanto esta presunção pode não ser verdade à medida que há evidência em contrário. Direitos potenciais de voto, que podem ser exercidos imediatamente, são também considerados na determinação da influência.</p> <p>Todas as coligadas deveriam ser contabilizadas usando o método de equivalência patrimonial a partir da data em que a influência referida acima exista.</p> <p>Se a participação de um investidor em uma coligada fica negativo por conta de prejuízos acumulados, o valor do investimento é reduzido a zero e perdas adicionais devem ser contabilizadas somente se o investidor tem a obrigação de dar suporte financeiro para a investida ou de alguma forma garantido este suporte. Caso tenha sido este o caso, a investidora continua a reconhecer suas perdas na investida na extensão das obrigações assumidas.</p> <p>Nas demonstrações contábeis individuais da investidora (i.e. sem consolidação), os investimentos em coligadas devem ser mensurados pelo custo ou como ativos financeiros nos termos do IAS 39.</p> <p>Ágios apurados quando da aquisição não são amortizados, mas têm seus valores de recuperação avaliados anualmente para determinar a necessidade de redução do valor por impairment. Deságios são reconhecidos imediatamente como receita.</p>	<p>Para companhias fechadas uma entidade é considerada coligada e o método de equivalência é aplicado quando o valor do investimento em coligada for relevante. Um investimento é considerado relevante quando individualmente ou em conjunto com outros investimentos representa mais de 10% ou 15%, respectivamente, do patrimônio líquido da investidora.</p> <p>Direitos potenciais de voto não são considerados.</p> <p>Devem deixar de ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial os investimentos em coligadas quando estas tenham efetiva e clara evidência de perda de continuidade de suas operações ou que estejam operando sob severas restrições à longo prazo a ponto de impedir a transferência de recursos para a investidora.</p> <p>Ágios e deságios apurados devem ser amortizados de acordo com seus fundamentos econômicos.</p>	<p>Demonstrações contábeis consolidadas e de empresas com investimentos em coligadas e controladas.</p>

Fonte: Grupo de Estudo sobre Convergência das Práticas Contábeis (2006).

No quadro 12, consta a comparação das sociedades coligadas nas demonstrações contábeis e suas diferenças entre as normas adotadas no Brasil e as internacionais.

Todas essas importantes alterações que visam melhorar a qualidade da informação contábil divulgada, a consequência mais relevante se dá no âmbito cultural, visto que a contabilidade hoje no Brasil está muito mais focada na interpretação dos pronunciamentos do CPC do que na mera aplicação de regras. Esse fato certamente passa a exigir do contador as habilidades de análise e interpretação, fato que consideramos bastante positivo, pois contribui para a valorização da profissão no Brasil.

4 CONCLUSÃO

A partir de 2008, com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (BRASIL, 2007), o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, mais comumente conhecidas como International Financial Reporting Standards (IFRS). Essa nova lei introduziu importantes conceitos do direito societário, tendo sido adaptados conceitos legais bastante utilizados em economias mais desenvolvidas, alinhando, também, a normatização Brasileira às legislações dos Estados Unidos e de países da Europa. Com essas mudanças a prática contábil Brasileira passa a estar muito mais baseada na interpretação dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) do que na mera aplicação de regras nacionais, como no passado recente.

Essa inovação traz implicações relevantes para a qualidade da informação contábil para o profissional da contabilidade, para outros profissionais que utilizam essa informação (como os economistas), para investidores, analistas do mercado financeiro e para outros interessados. Também cabe salientar a importância destas informações para o andamento e continuidade das empresas, pois são dados fundamentais para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. É o Contador quem fornece essas informações, fazendo toda a diferença no processo decisório. Essas mudanças causarão grande impacto no perfil do profissional, pois irão elevar o grau de conhecimento técnico exigido para o desempenho da função de Contador.

No que diz respeito às demonstrações contábeis, estas serão apresentadas com mais qualidade e credibilidade, pois quando padronizadas, poderão ser interpretadas por profissionais de empresas em todo o mundo. A normatização dos procedimentos contábeis frente à globalização da economia é uma realidade que permite ao contador atuar com mais segurança no mercado internacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 jun. 2018.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 15 jun. 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005.** Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações. Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0400/deli488.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis.** 2011. Disponível em:

<<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

COSTA, Luiz Guilherme Tinoco Aboim et al. **Análise econômico-financeira de empresa.** 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

DUMARCHEY, Jean. **Teoria positiva da contabilidade.** 2. ed. Porto: Revista de Contabilidade e Comércio, 1933.

GRUPO DE ESTUDO SOBRE CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS. Sumário da Comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Ibracon, 2006. Disponível em:

<<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/sumario.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

HERRMANN JR., Frederico. **Contabilidade superior.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

MASI, Vincenzo. Francisco D'Auria e a contabilidade contemporânea. **Revista Paulista de Contabilidade**, São Paulo, n. 379, p. 8-9, 1958.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MARTINS, Marco Antonio.

Fundamentos de análise das demonstrações contábeis. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Manual de práticas contábeis.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, José Luiz, Schmidt dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Demonstrações contábeis das companhias abertas**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade internacional**: consolidação e combinação de negócios. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, José Carlos da. **A análise contábil na gestão empresarial**. 2010. 65f. Monografia (Especialização em Gestão Empresarial) – Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, RJ, 2010. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/c204632.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2018.