

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Instituto de Ciências Econômicas e Gerencias
Curso de Ciências Contábeis
Contabilidade em Moeda Constante e Conversão de Demonstrações Contábeis para
Moeda Estrangeira

**HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL –
IAS 8 – PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS DE ESTIMATIVAS
CONTÁBEIS E ERROS**

Helensilvia Guimarães Biar
Karla Pereira de Lima
Kedma Kaizer Pereira
Leide Costa Moreira
Letícia Queiroz Alves de Oliveira
Valhora de Lourdes Fernandes

Belo Horizonte
2008

Helensilvia Guimarães Biar
Karla Pereira de Lima
Kedma Kaizer Pereira
Leide Costa Moreira
Letícia Queiroz Alves de Oliveira
Valnora de Lourdes Fernandes

HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL –
IAS 8 – PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS DE ESTIMATIVAS
CONTÁBEIS E ERROS

Artigo Científico apresentado à disciplina:
Contabilidade em Moeda Constante e Conversão
de Demonstrações Contábeis para Moeda
Estrangeira do 7º período do Curso de Ciências
Contábeis Noite do Instituto de Ciências
Econômicas e Gerenciais da PUC – Minas – BH.

Professor: Adalberto Gonçalves Pereira

Belo Horizonte
2008

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo mostrar aos usuários da contabilidade a importância da harmonização dos fatos contábeis constantes na IAS 8, que refere-se a uma das Normas Internacionais de Contabilidade, que dispõe sobre as Práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros fazendo a comparação com as Normas adotadas pelo Brasil, visando dar uma maior transparência e comparabilidade na elaboração das demonstrações contábeis entre os países.

Para a elaboração do presente artigo, foram utilizadas técnicas de apontamentos de vários textos, artigos e estudos sobre o assunto, mostrando ao leitor a importância da IAS 8 na convergência das normas brasileiras de contabilidade para as normas internacionais de contabilidade. em consonância com o IASB.

PALAVRAS CHAVE: Harmonização; Práticas Contábeis; Normas Brasileiras de Contabilidade; Normas Internacionais de Contabilidade; IASB; IAS 8.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ferramenta utilizada por diversos países como forma de evidenciar suas informações, sendo utilizadas por diversos usuários principalmente investidores e clientes, que necessitam que as informações sejam demonstradas de forma clara e precisa. Diante da necessidade de demonstrar as informações em diversos países, houve a necessidade de promover a harmonização das informações contábeis, buscando maior transparência e redução de custo.

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a importância da harmonização das Demonstrações Contábeis entre os países. Os países que escolhem as normas reconhecidas internacionalmente terão vantagem sobre os demais, demonstrando aos investidores informações de qualidade, transparência e comparabilidade reduzindo os custos e o risco nos investimentos.

Através desse artigo pode se avaliar a importância da evidenciação das informações contábeis para entidade, pois está vinculada aos objetivos da Contabilidade, garantindo informações diferenciadas para todos os tipos de usuários, ou seja, informações necessárias, evitando qualquer margem de dúvida.

2 BREVE HISTÓRICO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A Contabilidade demonstra uma grande importância na comunicação com o mundo dos negócios, sendo uma principal ferramenta, para os investidores, administradores, analistas e outros usuários.

Embora as Demonstrações Contábeis pareçam ser semelhantes, existem diferenças relacionadas às circunstâncias sociais, econômicas e legais, características de cada país.

Assim, faz-se necessário a padronização das Normas Contábeis Internacionais, pois permite aos países que as adotam, atrair novos investidores e empresas multinacionais, possibilitando uma análise confiável das Demonstrações Financeiras de uma entidade e reduzindo os custos com a elaboração das demonstrações em diferentes normas.

Neste sentido o International Accounting Standards Board (IASB), que iniciou suas atividades em 2001 em substituição ao antigo International Accounting Standards Committee (IASC), visa: “desenvolver um modelo único de Normas Contábeis Internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração de Demonstrações Contábeis” (IBRACON, 2006, p.8).

O antigo IASC emitiu 41 normas denominadas International Accounting Standards (IAS), destas, 15 foram revisadas e atualizadas em 2003 e 2004 em compromisso ao contínuo desenvolvimento das práticas contábeis. Atualmente o IASB emitiu normas denominadas International Financial Reporting Standards (IFRS) e até o momento já foram emitidas oito IFRS's. (IBRACON, 2006, p.8)

Em complementação às Normas Internacionais de Contabilidade existe um comitê de interpretações que emite informações técnicas oficiais ligadas ao IASB denominado International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

Quando da existência do IASC existia um comitê denominado Standing Interpretations Committee (SIC) que atuou de maneira semelhante ao atual IFRIC emitindo, durante sua existência 33 interpretações. (IBRACON, 2006, p.8)

“Conjunto de normas e interpretações composto por IFRS, IAS, IFRIC e SIC forma o que se conhece por normas internacionais de contabilidade, ou International Financial Reporting Standards”. (IBRACON, 2006, p.8)

O presente artigo irá abordar especificamente o IAS 8 Práticas Contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros. Essa oitava minuta foi emitida em outubro de 1976 com o título: Reconhecimento no Resultado do Exercício de Itens não usuais e Mudanças de Práticas e Estimativas contábeis sob o código E 8. Em janeiro de 1978 foi publicado o IAS 8 – Itens Extraordinários, Itens de Períodos Anteriores e Mudanças em Práticas Contábeis. A publicação do E 46 – Itens Extraordinários, Erros e Mudanças em Práticas Contábeis, em 1992, ocasionou a revisão do IAS 8, em dezembro de 1993, que recebeu um novo título: Lucros e Perdas, Erros e Mudanças em Práticas Contábeis. A última revisão feita pelo IASB ocorreu em dezembro de 2003 e resultou na emissão da IAS 8 revisada e com um novo título: Práticas Contábeis, Mudanças em Estimativas Contábeis e Erros. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p.1).

A publicação de um IAS tem sido objeto de regulamentação por parte dos órgãos brasileiros CVM e IBRACON. Com a última revisão da IAS 8 foram emitidas duas interpretações:

- ✓ SIC 2 – Consistência – Capitalização de encargos sobre empréstimos;
- ✓ SIC 18 – Consistência – Métodos alternativos.

No sentido de adequar as Normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais, o IBRACON emitiu em 2006 a NPC 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros, aprovada pela deliberação da CVM nº. 506, que “dispõe sobre os critérios de seleção, de práticas contábeis e as mudanças nessas práticas, nas estimativas contábeis e na correção de erros”. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p.2).

Segundo a CVM (2006) este pronunciamento ainda dispõe que,

Uma mudança de prática contábil, bem como a correção de um erro de exercício anterior, obrigam ao refazimento, para fins de divulgação, das demonstrações financeiras de uma forma comparativa, como se a nova prática estivesse sempre em uso, sendo seu efeito refletivo no patrimônio líquido do exercício da mudança ou da correção. As mudanças de

estimativas contábeis, no entanto, não retroagem. Elas devem ser aplicadas de forma prospectiva, afetando o resultado dos exercícios corrente e futuros a partir da data da mudança da estimativa. Este pronunciamento também define e diferencia uma prática contábil de uma estimativa contábil, ressaltando que a companhia somente poderá mudar uma prática contábil adotada se tal mudança for exigida por uma norma ou se resultar em melhor apresentação ou em formação mais confiável das demonstrações financeiras.

A adoção da NPC 12 tornou-se obrigatória a partir de janeiro de 2007 e sua principal função é aumentar a transparência e dar confiabilidade às informações financeiras possibilitando um menor custo na elaboração das demonstrações contábeis e facilitando o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externo. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p. 2).

Cabe dizer que a Lei 6404/76 já contemplava em seu artigo 186 o procedimento que determina que serão considerados como ajustes dos exercícios anteriores apenas aqueles que decorrerem da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado período anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes. A Lei 11.638/07 que altera a Lei das SA manteve esse procedimento. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p. 2).

Segundo estudo realizado pela CVM sobre as diferenças e similaridades entre as Normas Internacionais de Contabilidade e as Normas e práticas brasileiras não foram identificadas barreiras quanto a aplicação da norma internacional, todavia verificou-se que a quase totalidade das empresas brasileiras, quando do reconhecimento de mudanças nas práticas contábeis e correção de erros, tem optado pelo não refazimento das demonstrações do período anterior, contabilizando-as como ajuste de exercício anterior lançando diretamente no patrimônio líquido do ano. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p.3).

Comparando a IAS 8 com o NPC 12 verificam-se poucas diferenças entre os dois pronunciamentos. No entanto, a abordagem do IAS 8 é um pouco mais abrangente, exigindo assim poucas adaptações ao NPC 12. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p.10).

A dificuldade das empresas em identificar o que representa um erro, uma mudança de estimativa ou de uma prática contábil leva a uma associação de que qualquer mudança ocorrida seja atribuída a exercícios anteriores. O entendimento equivocado desses conceitos provoca distorções na publicação das demonstrações

contábeis, cabendo assim um estudo detalhado de cada desses itens. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008, p. 11).

Neste sentido faz-se necessário a definição de mudança de prática contábil, correção de erros de períodos anteriores e mudanças em estimativas.

Segundo a CVM (2008),

- **Mudança de prática contábil voluntária** – é quando ocorre a adoção antecipada de uma norma que altera uma prática contábil em uso.
- **Correção de erro de períodos anteriores** – a principal característica destas situações é a de que o erro não possa ser atribuído a fatos subseqüentes. Nessas condições, a entidade tinha os dados e as informações disponíveis e não efetuou o ajuste no período correto. Não deve ser confundido com variações nas estimativas para o reconhecimento de provisões.
- **Mudanças em estimativas** – Estas situações ocorrem quando da mudança na estimativa da vida útil de ativos, prazo estimado para recuperação de um ativo, valor estimado para o pagamento de um passivo (contingências, provisão para imposto de renda, devedores duvidosos, dentre outros).

2.1 Práticas contábeis

Segundo Ludícibus; Martins, Gelbcke (2003) a Contabilidade consiste em um sistema de informações destinado a fornecer aos usuários, interno e externos através das Demonstrações Contábeis de natureza econômica, financeira e patrimonial, com o objetivo de evidenciar a realidade da entidade.

As constantes mudanças no cenário econômico, ocasionado principalmente pelo poder de investimento das empresas multinacionais, encadeou a busca pela padronização das normas e procedimentos contábeis, almejando proporcionar aos usuários internos e externos informações contábeis mais transparente, confiáveis e em tempo hábil.

O Conselho Federal de Contabilidade criou normas conhecidas como as NBCs Normas Brasileiras de Contabilidade buscando estabelecer procedimentos, convenções e regras que resultem em Demonstrações Contábeis mais relevantes, confiáveis e em tempo hábil.

O administrador que não encontrar nas normas ou interpretações, resposta para o seu questionamento o mesmo por prudência, deve buscar informações em outros órgãos.

Segundo Ludícibus (2006), a interpretação das demonstrações contábeis é tarefa única e exclusivamente reservada aos experts em Contabilidade e Finanças,

que deveriam ser os intermediários entre as empresas e os donos de recursos, assessorando estes últimos nas análises.

A forma e apresentação das demonstrações contábeis devem ter uma forma ou ordem que auxilie de forma mais clara e transparência sua interpretação, ajudando assim a melhorar a evidência.

As notas explicativas têm como objetivo a evidenciação da informação que não pode ser apresentada nas demonstrações contábeis.

A evidenciação é um compromisso intransferível da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas são diversificadas, “mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais”. (IUDÍCIBUS, 2006, p.129)

As alterações nas normas pela entidade somente poderão ser efetuadas mediante a alterações das normas e interpretações ou quando encontrar procedimentos específicos que melhor atenda as necessidades da entidade, auxiliando na divulgação de informações mais confiáveis e relevantes.

Segundo o Conselho de Contabilidade, a entidade deve propiciar às seus usuários promover a comparação das informações em diversos períodos, onde os mesmo poderão avaliar a evolução da entidade.

Segundo o Conselho de Contabilidade a transparências das transações ocorridas na entidade consiste um ponto crucial, ou seja, quando ao aplicar uma nova norma e essa prover alterações relevantes nas informações de exercícios anteriores ou futuros a divulgar aos seus usuários o montante do ajuste efetuado, o impacto das mudanças nas contas.

De acordo com a NPC 27 O parágrafo 93:

“A entidade deve divulgar nas notas explicativas informações sobre as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros e outras informações que envolvam incertezas, e, por consequência, riscos de ajustes materiais nos saldos de ativos e passivos no período seguinte. Exemplos de premissas importantes são taxas de juros futuros, vida útil de ativos, mudanças futuras em preços que possam afetar a recuperação de ativos etc. As notas devem indicar os seguintes detalhes em relação aos ativos e passivos:

- a. tipo de premissa ou qualquer outra forma de mensuração adotada envolvendo a incerteza; e
- b. seu valor na data do balanço. (INSTITUTO BRASILEIRO INDEPENDENTES DO BRASIL)

As alterações da prática contábil são provenientes de novas normas ou interpretações com a finalidade de fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações mais confiáveis, e em tempo hábil, demonstrando todas as mudanças, evolução e as movimentações ocorridas na posição patrimonial e financeira da entidade. Sendo que as alterações de caráter relevante devem ser divulgadas detalhadamente em notas explicativas.

A entidade promoverá alterações de forma retroativa quando promover mudanças nas demonstrações de exercícios anteriores e no lucro acumulado de exercícios anteriores, quando as mudanças irrelevante ocorrerá de forma cumulativo nos saldos de abertura do ano corrente.

Na política contabilística o IFRS, tem como objetivo harmonização das práticas contábeis brasileiras com a Contabilidade Internacional. Com base no padrão internacional de contabilidade emitido pelo IASB, a Comissão de Valores Mobiliários n° 457/07 a qual trata da “elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas.” Resolveu:

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

Art. 2º Fica facultada às companhias abertas, até o exercício social de 2009, a apresentação das suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB, em substituição ao padrão contábil brasileiro.

Art. 3º As companhias abertas e suas controladas incluídas na consolidação deverão utilizar, no balanço de abertura do 1º exercício da adoção desta Instrução, as informações contidas nas suas demonstrações financeiras auditadas, que tenham sido divulgadas para fins de registro no mercado internacional ou para fins de atendimento às regras do Novo Mercado da Bovespa, e que tenham atendido às Normas do IASB desde sua primeira divulgação. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008)

As Normas Internacionais IAS – IFRS tem importância na harmonização, que viabiliza os negócios e transações, colocações de ações e títulos no mercado, contribui a obtenção de empréstimos e financiamento, e na compra e venda de empresas, gerando com esta harmonização uma redução de riscos e incertezas, e de custos e juros.

A administração, para desenvolver uma política contábil, deve considerar as seguintes fontes: verificar os requisitos e orientações nas normas e interpretações existentes; e buscar as definições, critério de reconhecimento e conceito de

mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas na estrutura conceitual básica das IFRS.

A administração quando não existir norma ou interpretação sob IFRS aplicável para tratamento contábil, pode considerar pronunciamentos técnicos emitidos por outros órgãos internacionais que possuam uma estrutura conceitual básica similar.

As políticas contábeis determinadas pela entidade devem ser aplicadas consistentemente. As alterações somente podem ser efetuadas se forem exigidas por uma norma ou interpretação ou quando a alteração resultar em melhoria nas transações nas demonstrações contábeis.

A nova lei contábil, a 11.638, foi aprovada em 28 de dezembro 2007. Com isso, as empresas deverão publicar os balanços anuais de 2008 já adaptados às novas diretrizes, que visam promover a convergência das regras brasileiras ao padrão internacional IFRS. Os números deste ano serão divulgados até o fim de março de 2009. A CVM prevê a necessidade de normas específicas para quase todos os principais pontos alterados pela legislação. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

Comparação das Práticas Contábeis

No Brasil a comparação das práticas contábeis foi caracterizada pelo padrão adotado simples e genérico, sem que sejam exploradas algumas práticas aplicações à empresa, como por exemplo, a adoção de instrumentos financeiros. Este procedimento deriva do fato utilizado das práticas contábeis, definidas numa Lei, dispensando maiores detalhamentos para seu entendimento.

De acordo com as normas internacionais, nas demonstrações financeiras a descrição das políticas contábeis utilizadas otimiza detalhá-las ao entendimento perfeito. Descrições estas das políticas, que demonstrará ao leitor entendê-las, sem que ele deva ter a obrigação de conhecer todas as políticas pronunciadas pelos IFRS.

A conta estoque pelas Normas Brasileiras é retratada nas Demonstrações Contábeis pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, sendo escolhido o que

ao final da apuração apresentar o menor valor, excluindo as provisões para os estoques obsoletos.

A conta estoque pelas Normas Europeias é avaliada pelo menor entre o custo de aquisição (geralmente o custo médio) ou de fabricação e o valor líquido realizável. Incluídos nos custos de fabricação estão diretamente relacionados ao processo, como material direto e mão-de-obra, e os custos indiretos (baseados na capacidade normal operacional e consumo normal de material, mão-de-obra e outros custos de produção), estão inclusos débitos de depreciação. No valor líquido realizável está o preço de venda estimado nos negócios, menos a despesa de venda variável aplicável.

A conta do Ativo Imobilizado pelas Normas Brasileiras é registrado pelo custo de aquisição, incluindo os encargos financeiros, deduzido das depreciações acumuladas, calculadas pelo método linear, taxas estas que consideram a vida útil estimada dos bens. “As benfeitorias em bens de terceiros, aeronaves, móveis e bases aeroportuárias são depreciadas com base no prazo dos contratos de aluguel ou arrendamentos”. E a recuperação dos ativos imobilizados no curso das operações futuras é avaliada periodicamente.

A conta do Ativo Imobilizado pelas Normas Europeia é avaliado pelo custo de aquisição ou construção, menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Incluindo os custos estimados de reposição, serviços e restauração em parte do ativo imobilizado. Nos custos de equipamentos e instalações produzidos/construídos internamente estão inclusos os custos diretos de material e mão-de-obra e o custo de fabricação aplicável, incluindo débitos de depreciação.

Segundo a Comissão de Valores Imobiliários as vidas úteis são seguidas:

edifícios, 6 a 50 anos; melhorias nas instalações, 6 a 20 anos; máquinas e equipamentos técnicos, 3 a 20 anos; equipamentos de oficina e escritório e outros equipamentos, 2 a 10 anos. As vidas úteis e os métodos de depreciação aplicados ao imobilizado são revisados periodicamente e, no caso de mudarem significativamente, os débitos de depreciação para o ano corrente e para os exercícios futuros são ajustados proporcionalmente. Se o valor registrado de um bem exceder seu valor recuperável, uma perda por imparidade é registrada imediatamente no resultado do ano. Em cada data de reporte é avaliado se há qualquer indicação de que um item do imobilizado possa sofrer uma perda por imparidade.

Quando uma revisão importante ocorre, seu custo é reconhecido no valor acumulado da fábrica e/ou equipamento como uma reposição, se o critério para tal

for atendido. O valor original acumulado do equipamento repostado é então baixado. (COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIO, 2008)

2.2 Mudanças de estimativas contábeis

As mudanças nas estimativas contábeis são ajustes nos saldos contábeis de ativos ou passivos ou do montante de consumo periódico de um ativo, decorrente da avaliação da situação atual e dos benefícios futuros esperados e das obrigações associadas com ativos e exigibilidades. Essas mudanças ocorrem de:

- Novas informações ou novas tecnologias, não presentes ou desconhecidas no momento da elaboração das demonstrações contábeis anteriores;
- Alteração nos padrões de uso ou de consumo dos ativos. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2006, p. 2).

Embora não sejam mensuradas com precisão, as estimativas compõem as demonstrações contábeis refletindo as incertezas inerentes às atividades da entidade e sua formação baseia-se nas últimas informações disponíveis. As estimativas poderão ser necessárias, por exemplo, para identificar:

- Créditos de liquidação duvidosa;
- Estoques obsoletos;
- Obrigações decorrentes de garantias;
- Reparação de danos ambientais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006, p.8).

Cabe dizer que a revisão de uma estimativa não tem relação com exercícios anteriores, não representa correção de erros e nem tão pouco afeta a confiabilidade das demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006, p. 8).

A mudança de uma estimativa contábil causa efeitos que devem ser incluídos na apuração do lucro/prejuízo do exercício da mudança, quando afetar apenas aquele período ou no exercício da mudança e futuros se afetar a todos eles. Além disso, as alterações que provocarem mudanças em ativos, passivos ou um

componente do patrimônio líquido deverão ser reconhecidas como ajustes nestes grupos. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2006, p. 10).

Segundo a CVM (2006):

Uma mudança na estimativa do montante dos créditos de liquidação duvidosa afeta somente o período corrente e, portanto, deve ser reconhecida neste período. Entretanto, uma mudança na vida útil estimada ou no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos de um ativo depreciável afeta as despesas de depreciação no período corrente e em cada período da vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança referente ao período corrente é reconhecido como receita ou despesa nesse período. O efeito sobre períodos futuros, se houver, é reconhecido nos correspondentes períodos.

Serão divulgados a natureza e o montante dessas mudanças, sempre que tiverem efeito relevante no exercício corrente e reflexos nos períodos subseqüentes. Porém, quando uma mudança não for possível de estimativa, a entidade também deverá divulgar tal fato. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006, p.9).

Para um melhor entendimento das estimativas faz-se necessário um desenvolvimento de exemplos/casos práticos que auxiliem na sua aplicação. Antes, porém, cabe reforçar que estes exemplos se referem às situações que determinam possíveis desperdícios que envolvam uma obrigação e por isso são confiáveis.

▪ **Garantias/reembolso**

Quando uma empresa assume, junto a seus direitos, o compromisso de reembolso em caso de insatisfação ou de dar garantia a um produto, ela deve constituir uma provisão que visa cobrir prováveis acontecimentos.

É o que ocorre com uma montadora que oferece garantia de 3 anos para uma determinada linha de veículos. Baseada em experiências passadas e através de análises estatísticas, ela consegue prever que alguns veículos apresentarão problemas após a venda e que estes serão cobertos pela garantia. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 21).

Todavia quando analisa-se o provável defeito em apenas um veículo, sua incidência passa a ser pequena e portanto irrelevante, mas quando da análise se faz numa linha de produção a ocorrência de problemas é provável e passível de provisão. Portanto o fato gerador desta obrigação é a venda do veículo e a provisão

é a representação de um possível desembolso por parte da montadora. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 21).

No caso de desembolso a empresa utiliza-o como estratégia competitiva e assume, muitas vezes, em cartório, o compromisso de ressarcir o cliente em decorrência de insatisfação ou por não perceber os efeitos prometidos pelo produto. Independentemente da forma, seja ela amplamente divulgada em anúncios publicitários ou com o compromisso registrado em cartório, a empresa gera uma expectativa válida ao consumidor e conseqüentemente assume o risco de reembolso, que é identificado por meio de uma provisão realizada na melhor estimativa possível. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p.21).

▪ **Danos ambientais**

Quando se fala em danos ambientais a empresa pode, muitas vezes, não estar sujeita a repará-los, devido a inexistência de leis ou de um compromisso público assumido por ela.

Entretanto, o surgimento de uma nova lei poderá enquadrar a entidade num descumprimento da norma e obrigá-la a ressarcir o dano causado, neste caso surge uma obrigação legal, enquanto que no comprometimento público perante a sociedade a empresa se vê diante de uma obrigação não formalizada e em ambas se faz necessária a constituição de uma provisão, desde que a concretização destes fatos seja devidamente avaliada. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 21).

Uma fábrica que tem suas instalações próximas a um rio e em decorrência de suas atividades e a proximidade com o leito, lança resíduos na água provocando sua poluição. Por causa dos tantos problemas enfrentados, principalmente por parte de populações vizinhas que fazem manifestações cada vez mais crescentes, a empresa se vê obrigada a reagir e propor uma solução.

Neste caso, pode ainda não existir uma legislação que a obrigue reparar esses danos, mas ela se propõe a construir uma estação de tratamento de água. Os gastos referentes à construção desta estão não são motivo para previsão, pois estão relacionados a uma mudança no seu processo produtivo. Entretanto, a administração entende que o surgimento de uma lei que contemple a reparação de danos causados direta ou indiretamente ao meio ambiente, poderá afetar seus

processos futuros, realizando assim uma provisão no sentido de se resguardar e informar ao usuário quando a aprovação da lei é praticamente certa e por isso seu efeito será estimado nas demonstrações contábeis. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 22).

- **Reestruturação**

A mudança na estrutura de uma entidade pode também ser motivo de provisão, desde que a divulgação do plano de metas, contendo todas as alterações no quadro de pessoal (demissões e redução de níveis hierárquicos), fechamento de unidades e novos orçamentos, ocorra antes do fechamento do exercício e em detalhes suficientes para as partes envolvidas, para que o balanço contemple de maneira coerente, a estimativa de custos que a empresa irá incorrer por conta desta reestruturação. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 22).

Uma mudança no fornecimento exclusivo de materiais para uma determinada empresa poderá ser motivo de mudança na estimativa. O aviso da suspensão deste fornecimento pode ocorrer com antecedência suficiente para que se caracterize quebra de contrato e neste caso não há outra alternativa que não seja o provisionamento dos gastos relativos à reestruturação, sejam eles ligados a implantação de novas tecnologias, maquinários para a produção de um novo produto que atenda as necessidades do mercado ou em relação a baixa de ativos. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 22).

Uma vez afetada a continuidade dos processos da entidade, a administração deverá efetuar a melhor estimativa de gastos com a reestruturação para que sejam provisionados. Optando-se por ajustes a valor de ativos ao seu valor de recuperação e prevendo-se ganhos, estes não serão levados em consideração na mensuração da provisão. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 22).

- **Tributos**

A questão dos tributos pode ser analisada, neste contexto, por pontos distintos: recuperação e discussão de inconstitucionalidade. A recuperação geralmente diz respeito à discussão em que a empresa tenta supostamente reaver quantias pagas a maior. Nessas circunstâncias a empresa poderá ser beneficiada

com uma liminar que autoriza a compensação do tributo. Porém, esta é uma solução paliativa e por isto não deve influenciar a contabilização da obrigação legal em sua totalidade, até que o desfecho final seja divulgado. Caso a decisão seja desfavorável, a empresa deverá recolher o tributo compensado com os acréscimos legais. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 23).

A administração de uma entidade também poderá questionar legalmente a constitucionalidade de uma determinada lei que altera ou institui um tributo. Apesar do processo e assim como na recuperação, a obrigação legal não deixa de existir e ainda carrega os acréscimos decorrentes do não pagamento.

Sendo assim, não serão estimados valores quando à recuperação ou ganho judicial em ação de inconstitucionalidade, mesmo que a decisão final seja prevista favorável, através de uma boa avaliação de advogados ou baseada na jurisprudência. Por outro lado a entidade deve divulgar em nota explicativa os valores aos quais se espera decisão, bem como os procedimentos tomados com relação a estes. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2005, p. 24).

2.3 Erros Fundamentais

Os erros de períodos anteriores são considerados omissões e ou distorções nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso ou uso inadequado das informações que estavam disponíveis quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão ou quando poderiam esperar que tivesse sido obtida e levada em consideração na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Conforme definição do Banco Central do Brasil, a norma Internacional define que os procedimentos a serem adotados se relacionam aos erros verificados no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis, erros estes, que podem ser ocasionados por erros de cálculo aritmético, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações que não estão em concordância com os fatos, fraudes ou lapsos.

Diante dos erros apontados e em consonância ao IAS 8 - Práticas contábeis, mudanças de estimativas e erros, que estabelece que a instituição deva corrigir os erros materiais de períodos anteriores, retrospectivamente, no primeiro conjunto de demonstrações contábeis emitidas após a sua descoberta, expressando novamente os valores comparativos para os períodos anteriores apresentados em que tenha efetivamente acontecido o erro.

A entidade ao fazer a correção dos erros de períodos anteriores deverá adotar alguns critérios como: divulgar a natureza do erro anterior, o montante da correção referente a cada período anterior apresentado devendo indicar o ajuste por conta da demonstração contábil e o efeito na apuração do resultado por ação, divulgar também o montante da correção relativo aos períodos anteriores referentes aos incluídos nas informações comparativas. Se o ajuste for retrospectivo que é considerado o ajuste que representa a aplicação de uma nova prática, como se essa prática estivesse sempre em uso, ajustando o balanço de abertura do período mais antigo apresentado para fins de comparação e se for considerado impraticável para determinado período, a descrição das circunstâncias que levaram à entidade a determinada conclusão, informando a forma e a indicação do período a partir do qual o erro foi corrigido. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 2008).

Segundo a CVM – Comissão de Valores Mobiliários o ajuste retrospectivo refere-se à correção do registro inicial, como se o erro não tivesse sido cometido. Ajustando-se os valores comparativos do período mais antigo a ser apresentado ou, se este ocorreu em período anterior, ajusta-se o saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros/prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado.

Uma das principais diferenças em relação à norma brasileira é que a correção de erros e mudanças de práticas contábeis devem 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.

Tratamento Recomendado

Em relação à correção dos erros fundamentais temos que levar em consideração dois tratamentos que são recomendados, que consiste no

reconhecimento dos efeitos da correção de erros fundamentais relativos a períodos anteriores em resultados retidos, refazendo os comparativos.

Outro tratamento recomendado é o alternativo que reconhece os efeitos da correção de erros fundamentais relativos a períodos anteriores no resultado do período corrente, não se alterando os comparativos e produzindo, diante destas circunstâncias, informação adicional que torne clara a informação financeira apresentada. Quando do erro devem ocorrer reajustes nas informações comparativas a não ser que o ajuste seja impraticável, pois estarão apresentadas nas demonstrações contábeis como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que ele foi feito. Todas as correções serão ajustadas contra o saldo inicial de lucros acumulados no período mais antigo apresentado. Qualquer outra informação reportada com respeito a períodos anteriores, tais como resumos históricos de dados financeiros, deve também ser reajustada.

Portanto é possível verificar que se a entidade adotar o tratamento recomendado da IAS 8 deverá evidenciar alterações no capital próprio sempre que se verificar uma correção de um erro fundamental, o que terá impacto na Demonstração das Alterações do Capital Próprio.

Erros - Correção de Erros

Segundo o que está descrito na CVM – Comissão de Valores Mobiliários é natural que ocorra erros no registro, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos que integram as demonstrações contábeis. Entretanto estas não estão segundo as práticas contábeis adotadas no Brasil se contiverem erros materiais ou mesmo incorreções imateriais cometidas propositalmente para que fosse atingida uma apresentação da posição patrimonial e financeira da entidade, de seu desempenho ou fluxo financeiro. Quando o erro for encontrado dentro do período deve-se corrigi-lo o mais breve possível e antes da autorização para a conclusão e elaboração das demonstrações contábeis, evitando transtornos. Caso o erro seja encontrado somente no ano subsequente devem-se adotar os seguintes critérios:

Segundo a CVM a correção de erros devem ser realizados da seguinte forma:

- procedendo-se ao ajuste nos valores comparativos do(s) período(s) anterior(es) em que o erro foi cometido;
- ou, se o erro ocorreu antes do período mais antigo apresentado, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido.
- discriminando, na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da correção do erro e o lucro líquido originalmente apurado.

3 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou apresentar a importância do estudo das normas internacionais, demonstrando como a harmonização internacional pode ser benéfica para os países envolvidos no processo, uma vez que possibilita às empresas nacionais um menor custo na elaboração das demonstrações contábeis e facilita o acesso às fontes de financiamento externo.

Comparando o IAS 8 aos diversos pronunciamentos por parte dos órgãos brasileiros como CVM e IBRACO podê-se perceber que são similares. No entanto, alguns pontos podem ser destacados: a lei das SA determina que sejam registrados como ajustes de exercícios anteriores os efeitos das mudanças de políticas contábeis e as correções de erros que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes, ou seja, as mudanças voluntárias afetam o resultado passado, já os determinados por fatos subseqüentes afetam o resultado em curso. A norma internacional determina no caso de mudança por força de uma nova norma seja seguido o determinado nessa nova norma e na ausência de determinação nesse sentido as mudanças têm efeito retroativo. Com relação à correção de erros há igualdade entre a norma internacional e a brasileira, já que não existe possibilidade de aplicar correções atribuídas a fatos subseqüentes.

Através da criação da Lei 11638/07, o Brasil vem buscando criar alterações que visam a integração entre os países buscando a convergência das normas brasileiras às internacionais, promovendo assim um maior grau de comparabilidade entre elas. Cabe ressaltar que a contabilidade tem um papel de grande importância no cenário econômico mundial, portanto, essa ciência deve acompanhar as transformações que ocorrem no mundo globalizado.

REFERÊNCIA

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº. 506, de 19 de junho de 2006. **Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.** 2006. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli506.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Estudo sobre as diferenças e similaridades entre as normas internacionais de contabilidade – IFRS e as Normas e Práticas contábeis brasileiras.** 2008. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/snc/Estudos%20por%20%20topicos.asp>. Acesso em: 25 out. 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº. 489, de 03 de outubro de 2005. **Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº. 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.** Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli489.pdf>>. Acesso em 25 out. 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2006 **Orientação sobre a elaboração de Informações Contábeis pelas Companhias Abertas.** 2006. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2006.asp>. Acesso em: 25 out. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Aprova a NBC T 19.11 – Mudanças nas práticas contábeis, nas estimativas e mudança de erros. Resolução CFC nº. 1087/06.** 2006. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1125.doc>. Acesso em: 25 out. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=2802>. Acesso em: 22 out. 2008.

IBRACON NPC nº 27 – **Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc27.htm>>. Acesso 27 de out. 2008

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Sumário da comparação das praticas contábeis adotadas no Brasil com as normas internacionais de contabilidade – IFRS.** 2006. p. 68.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade: Evidenciação**. São Paulo: Atlas, 2006, Cap. 6, p.123-129.

TRINDADE, Marcelo Fernandez. **Normais Legais: Instrução da CVM n° 457/07**. Disponível em:
<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/instrucaocvm457_2007.htm>. Acesso em: 25 out. 2008.

Resumo Técnico IAS 8 Disponível em: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/89149856-2091-4857-A20A-742BBC5ACB61/0/PTSummary_IAS8_pretranslation_LA.pdf>
Acesso em 23 out. 2008.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em:
<http://www.bcb.gov.br/nor/convergencia/IAS_08_Políticas_Contabeis_Alteracoes_nas_Estimativas_Contabeis_e_Erros.pdf>. Acesso em 23 out.2008.