

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

INSTITUTO DE CIÊNCIAS GERÊNCIAIS E ECONÔMICAS

Ciências Contábeis

Contabilidade em moeda constante e conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira

**COMPARAÇÃO ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE E AS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE (NBCS) EMANADAS DO CFC E CVM PARA O
ESTOQUE E ATIVO IMOBILIZADO**

Allan Carvalho
Cristiane Alexia de Abreu Borges
Cristiane Santos Otoni
Daniela Maria da Silva Oliveira
Leonardo Roberto da Silva
Rafael de Abreu Oliveira
Warley de Oliveira Dias

Belo Horizonte
2008

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	2
2. ESTOQUES.....	3
a. Custo dos Estoques.....	3
2.2 Métodos de Custos	4
2.3 Valor Realizável Líquido	4
2.4 Provisão para desvalorização do Estoque.....	5
2.5 Reconhecimento como um gasto	5
2.6 Divulgação	6
3 ATIVO IMOBILIZADO.....	7
2.2 Reconhecimento.....	8
3.2 Custo do Ativo Imobilizado	8
3.3 Dispêndios subseqüentes.....	9
3.4 Tratamento contábil recomendado e alternativo	9
3.5 Reavaliações do Ativo Imobilizado (REVISAR).....	10
3.6 Depreciação.....	11
3.7 Revisão da vida útil do bem e do método de depreciação.....	12
3.8 Baixas e Vendas	12
3.9 Divulgação.....	12
4 CONCLUSÃO	14
REFERÊNCIAS.....	15

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo, abordar e descrever os principais pontos de convergência entre as Normas Contábeis adotadas no Brasil, com as Normas Internacionais de Contabilidade, de forma a evidenciar as principais práticas contábeis sugeridas pela Internacional Standards Board (IASB), nas denominadas Internacional Accounting Standards (IAS) números 02 e 16 que tratam da contabilização dos estoques e do ativo imobilizado.

Atualmente, a internacionalização da economia "atrelada" a globalização, vem provocando profundas mudanças nos cenários econômico e financeiro mundial. Isso porque, cada vez mais as empresas tem se beneficiado com uma maior participação e captação de recursos em transações com o mercado externo, fato este que evidencia a real necessidade de desenvolver um sistema de informação capaz de harmonizar as práticas contábeis no âmbito internacional.

E é neste contexto, que a presente pesquisa é apresentada, com a finalidade de comparar os procedimentos contábeis adotados nos diversos países, a fim de vislumbrar alternativas para a integração dos padrões contábeis.

Ao longo deste, procurou-se abordar o tratamento contábil para os estoques no sistema de custo histórico, bem como a questão da contabilização do ativo imobilizado, a fim de estabelecer um paralelo entre as Normas Contábeis adotadas no Brasil, com a regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores mobiliários (CVM), o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com a Norma Contábil Internacional.

A técnica utilizada foi detalhada através de pesquisa bibliográfica e documental, por meio de livros, revistas, periódicos, meios eletrônicos, dentre outros.

2. ESTOQUES

A definição brasileira de estoque é parecida com a definição do Conselho Internacional de Normas Contábeis – IASB que segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, “estoques são ativos:

- a) destinados à venda no curso normal dos negócios;
- b) em processo de produção para venda; ou
- c) sob a forma de matéria-prima ou materiais para serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.” (IBRACON, 2001)

2.1 Custo dos Estoques

O custo dos estoques é composto dos custos de aquisição, transformação e outros incorridos para trazer os estoques à sua localização e condições atuais.

No que tange a alocação de despesas gerais fixas de produção ao custo do estoque baseia-se na capacidade normal de produção instalada.

Quando ocorre dos estoques serem adquiridos com cláusulas de liquidação diferida, a diferença entre o preço de compra para cláusulas de crédito normais e o valor pago deveser reconhecida como despesa de juros sobre o período de financiamento.

Outros custos somente são incluídos nos custos dos estoques até ao ponto em que sejam incorridos para colocá-los no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos não industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

Nas normas brasileiras o custo é composto dos gastos que influenciam de forma direta ou indireta sua condição, sendo que suas despesas gerais e administrativas são contabilizadas no resultado do período.

2.2 Métodos de Custos

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade – IAS, o custo de itens de estoque que não são usualmente negociáveis e os produtos produzidos, ou serviços prestados segregados para projetos específicos, deve ser avaliado utilizando a identificação específica de seus custos individuais.

Ainda segundo o IAS, o tratamento recomendado para os custos dos estoques é que os mesmos devem ser avaliados utilizando o método de custo PEPS (Primeiro a entrar, Primeiro a sair) ou custo médio ponderado.

Já o UEPS (Último a entrar, Primeiro a sair) pode ser aceito, desde que mostre as diferenças entre com o PEPS ou custo médio não superando o valor líquido realizável ou a diferença entre o custo corrente e o realizável dos dois o menor no balanço, no Brasil esse método não é aceito para fins fiscais.

2.3 Valor Realizável Líquido

O custo dos estoques pode não ser recuperável se os mesmos estiverem danificados, se tornarem total ou parcialmente obsoletos, se os seus preços de venda tiverem diminuído, se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para fazer a venda tiverem aumentado.

A prática de reduzir o custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias em excesso das que são esperadas realizar pela sua venda ou uso.

A cada período deve ser realizada uma nova avaliação do valor líquido realizável. Nos casos em que os estoques forem remarcados abaixo do custo, eles devem ser estornados no momento em que a avaliação abaixo do custo não mais existir.

2.4 Provisão para desvalorização do Estoque

Para constituição dessa provisão são utilizados critérios diferentes em relação às matérias primas e estoques de produtos acabados.

Quanto ao valor das matérias primas, este é comparado com o custo de reposição e se seu valor for menor apura-se uma desvalorização em relação ao custo de reposição.

Nos produtos acabados é deduzida a margem de lucro para depois apurar o preço líquido de realização.

Na norma brasileira essas provisões só podem ser revertidas quando não forem mais necessárias, sendo os estoques fora de uso ou obsoletos, demonstrados pelo valor líquido realizável.

2.5 Reconhecimento como um gasto

Quando os estoques são vendidos, a quantia escriturada dos mesmos deve ser reconhecida como um gasto no período em que a respectiva receita for reconhecida.

Qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas deve ser reconhecida como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra.

Qualquer reversão de qualquer redução de estoques, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de estoques reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

2.6 Divulgação

As demonstrações financeiras devem divulgar: as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo a fórmula de custeio usada; a quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a empresa; a quantia escriturada de estoques registrados pelo valor realizável líquido; a quantia de qualquer reversão de qualquer redução (write down) que tenha sido reconhecida como rendimento no período; as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques; e a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

3 ATIVO IMOBILIZADO

Imobilizado pode ser conceituado como o capital empregado pelas empresas em bens destinados à produção de outros bens ou serviços, conforme a lei 6.404/76 no inciso IV do art. 179:

“no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)” (BRASIL, 1976)

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas – NBC T 19.1, ativo imobilizado “compreende os ativos tangíveis que:

- a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;
- b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;
- c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e
- d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2005)

A mesma definição para os ativos imobilizados é dada pela Norma Internacional de Contabilidade – IAS 16:

- “ativos imobilizados são ativos tangíveis que:
- a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou fornecimento de produtos ou serviços, para locação a terceiros ou para finalidades administrativas; e
 - b) espera-se o uso por mais de um período.”

2.2 Reconhecimento

O reconhecimento do ativo imobilizado é tratado da mesma forma em ambas as normas.

O ativo tem que apresentar prováveis benefícios econômicos futuros e que a mensuração dos custos possa ser realizada com confiabilidade.

Os custos devem ser bem definidos pelo fato do efeito significativo que a classificação dos dispêndios será realizada como um ativo ou gasto impactar nos resultados operacionais da empresa.

Quanto aos benefícios futuros, cabe à empresa avaliar o grau de certeza deste retorno e assumir os riscos provenientes do mesmo.

Deve-se ressaltar que ativos imobilizados podem ser adquiridos por razões ambientais ou de segurança, não apresentando benefícios futuros diretamente, mas que impactam no benefício futuro de outros ativos imobilizados.

3.2 Custo do Ativo Imobilizado

O custo de um ativo imobilizado compreende seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis, excluindo descontos comerciais e abatimentos; custos obtidos para instalação e para colocar o ativo em condições operacionais para o uso; custo estimado para desmontar e remover o ativo e restaurar o local, na medida em que ele seja reconhecido como uma provisão segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

A definição para custo apresentada pela Norma Internacional é a mesma para a Norma Brasileira.

Segundo a Resolução CFC nº 1.025/05, quando um item do ativo imobilizado é adquirido em troca de um ou mais ativos, o custo do item deve ser avaliado pelo valor justo; e quando o item adquirido não pode ser avaliado ao valor justo com

segurança, seu custo deve ser o valor contábil do ativo entregue.

Já a norma internacional especifica mais as informações. Esta acrescenta que a troca pode ser realizada por um ativo não semelhante ou de outro ativo, sendo esta parcial ou não.

Explicita que um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por troca com um ativo semelhante que tenha um uso semelhante no mesmo ramo de atividade de negócio e que tenha um justo valor semelhante, desde que não seja reconhecido nenhum ganho ou perda na transação.

3.3 Dispêndios subseqüentes

Tanto as normas brasileiras de contabilidade através do Conselho Federal de Contabilidade quanto as Normas Internacionais de Contabilidade – IAS, a partir do IAS 16, tratam os gastos (dispêndios) subseqüentes a contabilização de um bem de forma parecida.

Ambas definem que os custos após registro de ativo imobilizado, o qual já esteja sendo utilizado, só serão ativados se tais gastos melhorarem as condições do bem aumentando a vida útil do mesmo.

Caso os dispêndios subseqüentes não caracterizem em aumento da vida útil esperada do bem, os valores incorridos deverão ser contabilizados na demonstração do resultado como despesa do período.

3.4 Tratamento contábil recomendado e alternativo

O IASB recomenda que um bem do ativo imobilizado deva permanecer pelo seu custo de reconhecimento inicial menos a depreciação.

No entanto ela ainda define que o bem poderá ser reavaliado, sendo que para tal, será levado em consideração o mercado e na falta desse utiliza-se o custo de reposição depreciado.

Já a Norma Brasileira converge com as normas internacionais tanto na recomendação da avaliação do ativo pelo valor de custo, quanto pelo tratamento alternativo através da reavaliação.

Em caso de adoção do tratamento alternativo, o IAS 16 determina ainda que um imobilizado somente possa ser reavaliado neste aspecto.

As normas do Brasil não definem a relação de reavaliação de um ativo em detrimento de outro bem da mesma categoria.

3.5 Reavaliações do Ativo Imobilizado

As reavaliações de itens do ativo imobilizado podem apresentar resultado positivo ou negativo. Em caso de apuração de reavaliações positivas as normas contábeis do Brasil se assemelham à Norma Internacional, uma vez que o procedimento para ambas é contabilização de um crédito uma conta de reserva de reavaliação em contra partida a uma conta do ativo imobilizado.

A divergência entre as normas acontece no que diz respeito à reavaliações com resultado negativa, pois a Norma Internacional determina que o valor apurado deverá ser lançado em conta de resultado, ou em caso de existência saldo na conta de reserva de reavaliação de períodos anteriores, deverá ser feita compensação em tal conta.

Já normas brasileiras em relação a este quesito não permitem o registro de uma reavaliação negativa que não possua um saldo anterior positivo, caso seja apurado um valor negativo de reavaliação serão reduzidos os saldos das contas de imobilizado e da reserva de reavaliação.

É determinado ainda que se faça uma provisão para perdas quando a parcela do valor do imobilizado superar o valor reavaliado devendo, porém haver saldo de reserva de reavaliação.

Outra divergência encontra em relação às reavaliações dos ativos é no que diz respeito a baixa do saldo da reserva de reavaliação em detrimento da venda ou baixa do ativo reavaliado. Para este quesito as normas brasileiras orientam que se faça um estorno na reserva de reavaliação. Já a Norma Internacional define que na baixa de ativos reavaliados seu saldo da reserva deve ser transferido para lucros acumulados.

3.6 Depreciação

Em ambas as normas a depreciação é tratada como meio de redução contábil do valor do bem imobilizado devido seu uso e/ou obsolescência.

Neste sentido, tanto a norma brasileira, conforme CFC e IBRACON, quanto as normas internacionais através do IAS 16 definem uma variedade de métodos contábeis para cálculo das parcelas de depreciação tais como: linear, saldo decrescentes e o método total de unidades.

A única divergência encontrada entre as normas no que tange depreciação está no que diz respeito à depreciação em separado de bens do ativo imobilizado que tenham itens com valores significativos, conforme IAS 16. Neste caso é levando em consideração a função e o desgaste diferenciados para cada item.

Já a Norma Brasileira não define nenhum método para tratar a depreciação de partes isoladas de um bem. A mesma apresenta com divergência dos métodos tradicionais a figura da depreciação acelerada, a qual leva em consideração o registro do desgaste do bem em relação aos vários turnos de trabalho que este estiver operando.

3.7 Revisão da vida útil do bem e do método de depreciação

Os métodos de depreciação aplicados no Brasil são semelhantes aos da Norma Internacional, sendo que a diferença existente é com relação ao período em que se devem rever os métodos utilizados para depreciação e reavaliação dos bens.

Neste temática a norma internacional determina que o método de depreciação dos ativos e a vida útil do bem sejam revisados anualmente, enquanto no Brasil, o IBRACON orienta que o ativo imobilizado e a forma de depreciação sejam avaliados periodicamente, porém não fixa prazos para efetuar essa revisão.

3.8 Baixas e Vendas

Tanto o IASB quanto o CFC tratam as baixas e vendas de ativos imobilizados da mesma forma.

Conforme o IBRACON, "um bem do ativo imobilizado deve ser eliminado do balanço por ocasião da venda ou quando o ativo for retirado permanentemente de uso e não se esperam benefícios econômicos futuros de sua baixa." (IBRACON, 2001)

As demais instruções acerca de ganhos e perdas reconhecimento no resultado e transferência de ativo imobilizado retirado de operação, também não apresentam diferenças das normas brasileiras.

3.9 Divulgação

Segundo o CFC, as Demonstrações Contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, os critérios de avaliação utilizados para apurar o valor de custo; os aspectos relacionados à depreciação; o valor de custo, a depreciação

acumulada e a provisão para perdas, no início e no fim do período; e a reconciliação do valor contábil no início e no fim do período mostrando.

Também devem ser divulgadas nas demonstrações contábeis a existência, a natureza e os montantes das restrições à titularidade e itens do imobilizado dados em garantia de passivos; o montante das despesas reconhecidas no valor contábil de um item do imobilizado no decurso de sua construção; o montante dos compromissos contratuais para aquisição de imobilizado; o valor contábil de ativos temporariamente paralisados; o valor contábil bruto de quaisquer ativos totalmente depreciados, que ainda estejam em uso; o valor contábil dos ativos imobilizados retirados das operações e separados para baixa.

A entidade deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais; custos estimados de demolição, remoção e restauração de itens do imobilizado.

São adotadas as mesmas exigências de divulgação nas normas internacionais.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho mostra as diferenças entre as normas internacionais e as normas brasileiras para o estoque e o ativo imobilizado.

Concluimos que as normas brasileiras procuram atender a legislação tributária e que as Normas Internacionais de Contabilidade, têm como objetivo demonstrar a situação real e atual da empresa com relação ao ambiente econômico, demonstrando o valor do seu patrimônio.

Com isso constatamos a necessidade da harmonização das normas, visando um melhor entendimento das práticas contábeis é o alcance de melhores resultados no processo de adoção de padrões globais pelos países.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **LEI 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976**: Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 5 mar 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **RESOLUÇÃO CFC 1.025/05, DE 15 E ABRIL DE 2005**: NBC T 19.1 – Imobilizado. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1025.doc. Acesso em: 5 mar 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **Normas internacionais de contabilidade 2001**. São Paulo: IBRACON, c2001. 1248p.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **Norma e Procedimento de Contabilidade**: NPC 07 – Imobilizado. São Paulo, 2001. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=227>. Acesso em: 5 mar 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **Norma e Procedimento de Contabilidade**: NPC 02 – Estoques. São Paulo, 1999. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=226>. Acesso em: 5 mar 2008.