

Comunicado Técnico IBRACON Nº 03/04

Estrutura contábil aplicada no Brasil

Introdução

O IBRACON divulgou, no início de 2003, o Comunicado Técnico nº 01/2003, tratando do conteúdo do parecer dos auditores, por meio do qual analisou as expressões encontradas nos respectivos pareceres sobre as demonstrações contábeis auditadas.

No referido Comunicado Técnico, indicou os aspectos que motivavam as diversidades e propôs que os auditores independentes utilizassem em suas opiniões a referência às "práticas contábeis adotadas no Brasil", para todas as entidades que preparam demonstrações contábeis.

Ao final de seu comunicado, indicou que "a terminologia proposta, aliada à divulgação em notas explicativas, configura-se numa generalização das diretrizes contábeis emanadas da legislação societária brasileira, adotada por todo tipo de entidade no Brasil, considerando os aspectos contábeis que são específicos para os diferentes segmentos do mercado, conforme determinado pelos órgãos reguladores (Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros, Secretaria de Previdência Privada, etc) que representem um progresso àqueles princípios da legislação societária. Atenção é requerida do auditor independente para não considerar, como abrangidos no contexto das práticas contábeis adotadas no Brasil, práticas não amparadas na legislação societária nem reconhecidas pelos órgãos reguladores como avanço na harmonização de normas contábeis no âmbito internacional."

Práticas contábeis e os princípios fundamentais de contabilidade

Nesse cenário, analisa-se a questão dos princípios fundamentais de contabilidade, que vêm apresentando mudanças em sua estrutura e que, apesar de representar um avanço nas práticas contábeis, encontram restrições ou falta de amparo na legislação societária brasileira. Alguns pontos importantes a analisar são: reconhecimento contábil dos efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis, apresentação de patrimônio líquido negativo, contabilização das operações de arrendamento mercantil financeiro, ajuste a valor presente, preparação de demonstrações contábeis consolidadas pelas entidades de capital fechado, a seguir discutidos.

Atualização monetária

São os seguintes os principais eventos, de relevância para este documento:

- Em 1995, por decisão do governo federal, não foi mais possível reconhecer contabilmente os efeitos inflacionários para efeitos societários, motivo pelo qual foi descontinuada a atualização monetária das demonstrações contábeis.
- Em 2001, por meio da Resolução 900, o CFC determinou que quando a taxa inflacionária no triênio for inferior a 100%, a aplicação do Princípio da Atualização Monetária somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar. Assim, as entidades deveriam cessar o reconhecimento dos efeitos inflacionários no exercício findo em 31 de dezembro de 2000, ou no período findo em 31 de março de 2001, caso já tivessem emitido demonstrações contábeis completas ou intercalares nessa data, segundo os princípios fundamentais de contabilidade.

Assim, em termos de atualização monetária, temos duas situações no Brasil:

- a) demonstrações contábeis preparadas com efeitos inflacionários contabilizados até 31 de dezembro de 1995, preparadas de acordo com as práticas contábeis emanadas da legislação societária brasileira.
- b) demonstrações contábeis preparadas com efeitos inflacionários até 31 de dezembro de 2000, ou 31 de março de 2001, preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Assim, e nos termos da INTERPRETAÇÃO TÉCNICA IBRACON 03/2002, “as diferenças patrimoniais existentes entre as demonstrações contábeis preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e as demonstrações contábeis preparadas de acordo com as práticas contábeis previstas na legislação societária brasileira, na data em que cessa o reconhecimento dos efeitos inflacionários, permanecerão refletidas e serão exauridas no decorrer do tempo por meio da depreciação, amortização ou exaustão do ativo imobilizado e do diferido ou pela liquidação de ativos e passivos.”

Considerando que em muitos casos ativos envolvidos possuem taxas de depreciação de 4% ao ano, ou até menos em alguns casos, essa dualidade, para quem vem consistentemente preparando demonstrações contábeis segundo os princípios fundamentais de contabilidade, poderá permanecer por muitos exercícios.

Apresentação de patrimônio líquido negativo – passivo a descoberto – nas demonstrações contábeis

Segundo a NBC T 3, em seu item 3.2.2.13, “3.2.2.13 – No caso do patrimônio líquido ser negativo, será demonstrado após o ativo, e seu valor final denominado de Passivo a Descoberto.”

O parágrafo 2º do Art. no. 178 da lei das sociedades por ações, por seu turno, prevê os grupos de contas que devem ser classificadas no passivo e, assim, define que as contas do patrimônio líquido devem ser apresentadas após o passivo circulante, passivo exigível a longo prazo e resultados de exercícios futuros. Nesse mesmo artigo, a legislação societária prevê como devem estar dispostas as demais contas do balanço e, nos artigos seguintes, qual o conteúdo das mesmas.

Não há previsão de classificação das contas de balanço forma diversa, como seria o caso do patrimônio líquido negativo.

Arrendamento mercantil financeiro

Aqui se discute a divergência entre a forma de contabilização do arrendamento mercantil financeiro, exigido pela NBC T 10.2, em confronto à Lei nº. 6.099/74, que instituiu o arrendamento mercantil.

A NBC T 4 DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL, em seu item 4.1.8, concilia essas posições, ao determinar que “*Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho*”.

Assim, não haveria conflito e, portanto, deve o contador adotar a lei em lugar da norma contábil, pelo menos para apurar os tributos na forma da lei. Dessa forma, apesar das preocupações sobre a possibilidade de se efetuar ajustes para fins fiscais, caso a norma do CFC seja aplicada, entende o IBRACON que a contabilização preconizada pela NBC T 10.2 deve ser incentivada, por ser, notadamente, um aprimoramento da prática contábil, em linha com as normas internacionais.

Ajuste a valor presente e preparação de demonstrações contábeis consolidadas

Segundo os princípios fundamentais de contabilidade, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente.

Com referência ao valor presente, e à própria atualização monetária, a Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, ao comentar os enunciados dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, para sua melhor compreensão, indicou: “os valores originais devem ser ajustados, internamente nas entidades, porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original”.

Os princípios internacionais de contabilidade, de alguma forma incluem, em seus diferentes pronunciamentos o conceito de ajuste a valor presente. A aplicação do conceito de ajuste a valor presente havia se tornado procedimento comum no Brasil e era requerido na elaboração das demonstrações contábeis. Em 1992, nesse sentido, a CVM emitiu Instrução requerendo a adoção do conceito do ajuste a valor presente também nas demonstrações contábeis elaboradas na forma da legislação societária.

Posteriormente, entretanto, a própria CVM revogou a referida Instrução e, a legislação societária brasileira, por seu turno, não prevê a aplicação do conceito de ajuste a valor presente.

Assim como a Lei das Sociedades Por Ações não prevê ajuste a valor presente, a mesma também não prevê a necessidade de que todas as entidades elaborem demonstrações contábeis consolidadas, nos termos trazidos pelo item 8.1.5 da NBC T 8.

A obrigatoriedade de demonstrações contábeis consolidadas está prevista na Lei Societária apenas para as companhias de capital aberto. Entretanto, as demais entidades poderão optar pela preparação de demonstrações contábeis consolidadas, por ser a forma mais aprimorada de se apresentar a posição patrimonial e financeira de unidades econômicas sob controle acionário comum.

Harmonização das práticas contábeis

Sabe-se que está em curso extenso trabalho de uniformização das Normas Brasileiras de Contabilidade e as Normas Internacionais, em linha com todo o mundo, com a participação dos principais organismos contábeis internacionais. No Brasil, avanços importantes têm sido observados na edição dos princípios fundamentais de contabilidade. Também, está em curso debate sobre a reforma da Lei das Sociedades por Ações, com perspectivas de que ocorra adequada evolução das práticas de adoção obrigatória para todas as entidades.

Assim, os auditores independentes vêm se deparando com práticas contábeis previstas nos princípios fundamentais de contabilidade, mas não amparadas, ou dispostas de forma diversa em norma legal, como é o caso do arrendamento mercantil financeiro, aplicadas nas entidades por definição de sua administração.

Conclusão

Nas situações acima descritas, e enquanto as restrições existentes na legislação brasileira persistirem, entende o IBRACON que a decisão quanto à aplicação dos princípios fundamentais cabe à administração das entidades, em discussão com seus contadores. Caso opte pelos princípios fundamentais, deverá divulgar amplamente esse fato nas notas explicativas.

O IBRACON entende, também, à luz desse cenário, e diante da atual legislação societária, que a plena e adequada adoção dos princípios fundamentais de contabilidade deve ser constantemente encorajada, como prática contábil recomendada, mas não obrigatória.

Caso os princípios fundamentais sejam observados em sua plenitude, incluindo os efeitos da atualização monetária até 31 de dezembro de 2000, ou 31 de março de 2001, anteriormente referida, os auditores independentes deverão utilizar em suas opiniões a referência aos "princípios fundamentais de contabilidade" em lugar de "práticas contábeis adotadas no Brasil", para todas as entidades que preparam demonstrações contábeis, quer regulamentadas ou não.

São Paulo, 24 de junho de 2004.

Guy Almeida Andrade
Presidente da Diretoria Nacional

Ana Maria Elorrieta
Diretora de Harmonização de Normas Técnicas