

# Contabilidade Avançada e Internacional

Professor Mestre João Simba André



**Diretor Geral**

Gilmar de Oliveira

**Diretor de Ensino e Pós-graduação**

Daniel de Lima

**Diretor Administrativo**

Eduardo Santini

**Coordenador NEAD - Núcleo  
de Educação a Distância**

Jorge Van Dal

**Coordenador do Núcleo de Pesquisa**

Victor Biazon

**Secretário Acadêmico**

Tiago Pereira da Silva

**Projeto Gráfico e Editoração**

André Oliveira Vaz

**Revisão Textual**

Kauê Berto

**Web Designer**

Thiago Azenha

**UNIFATECIE Unidade 1**

Rua Getúlio Vargas, 333,  
Centro, Paranavaí-PR  
(44) 3045 9898

**UNIFATECIE Unidade 2**

Rua Candido Berthier  
Fortes, 2177, Centro  
Paranavaí-PR  
(44) 3045 9898

**UNIFATECIE Unidade 3**

Rua Pernambuco, 1.169,  
Centro, Paranavaí-PR  
(44) 3045 9898

**UNIFATECIE Unidade 4**

BR-376 , km 102,  
Saída para Nova Londrina  
Paranavaí-PR  
(44) 3045 9898

[www.fatecie.edu.br](http://www.fatecie.edu.br)

As imagens utilizadas neste  
livro foram obtidas a partir  
do site Shutterstock

**FICHA CATALOGRÁFICA**

FACULDADE DE TECNOLOGIA E  
CIÊNCIAS DO NORTE DO PARANÁ.  
Núcleo de Educação a Distância;  
ANDRÉ, João Simba.

Contabilidade Avançada e Internacional.  
João. Simba André.  
Paranavaí - PR.: Fatecie, 2020. 98 p.

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária  
Zineide Pereira dos Santos.

# AUTOR

## **Professor Me. João Simba André**

- Mestre em ciências contábeis pela UEM (Universidade Estadual de Maringá);
- Especialista em Gestão Pública pela UEPG (Universidade Estadual de Ponta Grossa);
- Bacharel em Administração pelo IAP – Instituto Adventista Paraense;
- Professor do curso de Ciências Contábeis no Instituto Adventista Paraense.
- Experiência em gestão de empresas, no setor financeiro do colégio Nzala Nsenga - Soyo/Angola e como auxiliar contábil no IAP (Instituto Adventista Paranaense).

# APRESENTAÇÃO DO MATERIAL

## **Seja muito bem vindo(a)!**

Caro (a) aluno(a), se você se interessou pelo assunto dessa disciplina, isso já é um ótimo sinal e o início de uma jornada que vamos trilhar a partir de agora. Assim sendo, proponho, junto com você, construir conceitos relacionados com a reorganização societária, momento no qual buscaremos mostrar as diversas formas de organização societárias existentes.

Na unidade I, vamos começar por abordar o processo de concentração e extinção das sociedades. Mostraremos, então, as diversas formas reorganizações, buscando, assim, explicar como elas podem se adaptar em novos ambientes onde atuam. Essas reorganizações dentro sociedades podem ocorrer de diversas, tais quais: transformadas, fundidas, incorporadas, simplesmente, vendem e encerram atividades.

Já na unidade II, o foco vai recair sobre os conceitos que estejam relacionados ao método da equivalência patrimonial e de todas as suas operações e especificidades. Ao longo desta unidade, vamos falar ou tratar de todos os procedimentos necessários a serem realizados pelas sociedades coligadas e controladas devido às exigências legais e regulamentares.

Concernente a unidade III, vamos tratar do processo de internacionalização que a contabilidade tem enfrentado nas duas últimas décadas e que, principalmente, se intensificou neste século. Mostraremos também as principais entidades que auxiliam no processo de harmonização da contabilidade brasileira, bem como apresentaremos os principais órgãos que auxiliam em todo esse processo.

Por último, na unidade IV, vamos abordar a forma como uma entidade pode fazer em moeda estrangeira suas demonstrações. Mostrando os diversos motivos, as entidades necessitam emitir demonstrações em moedas estrangeiras, seja porque elas estão recebendo investimento de um sócio internacional ou, ainda, porque elas estão captando recursos no exterior. Ao longo da unidade, vamos verificar os tipos de operações realizadas pelas entidades que necessitam realizar a conversão de suas contas e demonstrações de moeda estrangeira para moeda nacional.

Aproveito para reforçar o convite a você para, junto conosco, percorrer esta jornada de conhecimento e multiplicar os conhecimentos sobre outros assuntos abordados no nosso material. Esperamos contribuir para o seu crescimento pessoal e profissional.

**Muito obrigado e bom estudo!**

# SUMÁRIO

UNIDADE I .....	6
<b>Métodos de Avaliação de Investimentos</b>	
UNIDADE II .....	32
<b>Equivalência Patrimonial e suas Operações</b>	
UNIDADE III .....	49
<b>Contabilidade Internacional</b>	
UNIDADE IV .....	72
<b>Demonstrações Contábeis Internacionais</b>	

# UNIDADE I

## Métodos de Avaliação de Investimentos

Professor Mestre João Simba André



### Plano de Estudo:

- Concentração e extinção de sociedades
- Incorporação
- Fusão
- Cisão
- Avaliação pelo método de custo
- Avaliação pela equivalência patrimonial
- Empresa coligada
- Empresa Controlada

### Objetivos da Aprendizagem

- Buscar apresentar os métodos da avaliação de investimentos;
- Compreender as diversas formas de concentração e extinção;
- Apresentar os benefícios do processo de avaliação de investimentos.

# INTRODUÇÃO

Olá, aluno (a)! Seja bem-vindo (a) a nossa primeira unidade do livro de contabilidade avançada e internacional.

Nesta unidade, vamos abordar o processo de concentração e extinção das sociedades, no qual mostraremos as diversas formas de reorganizações, buscando, assim, explicar como elas podem se adaptar em novos ambientes que elas atuam.

Essas reorganizações são procedimentos que, muitas vezes, dentro das organizações, para permitir a sua sobrevivência, onde as sociedades são transformadas, fundidas, incorporam ou são incorporadas, dividem-se ou, simplesmente, vendem ou encerram atividades de unidade fabril ou divisão.

Assim, diversas formas surgem como processo decorrente das operações de transformação, incorporação, fusão e cisão das empresas, que permitem buscar a competitividade no mercado em face aos diversos desafios que os mercados apresentam.

Também abordaremos, ao longo desta unidade, as principais vantagens e desvantagens decorrentes do processo de reorganizações das sociedades. Então, vamos a isso.

**Bons estudos!**



## 1. CONCENTRAÇÃO E EXTINÇÃO DE SOCIEDADES

### 1.1 CONCEITOS BÁSICOS

Com a globalização e a crescente concorrência entre os mercados, as empresas têm procurado adotar estratégias que ajudem a mitigar tal efeito e permitir que mesmas concorram de forma igual com outros mercados. Para tal tem surgido a adoção de diversas medidas como a incorporação, fusão e cisão que têm sido usadas pelas organizações de forma a ultrapassar muitos desses problemas que enfrentam devido a fatores internos e externos fora de controle da empresa.

Assim, as sociedades comerciais com ou sem fins lucrativos precisam adaptar-se a esse novo contexto para que possam competir nesse mercado com várias turbulências, fazendo com que as organizações mudem a sua forma de atuação, ou seja, reorganizar a sua estrutura acionária (VALTER; MISSAGIA, 2010). Os autores seguem argumentando que as reorganizações societárias são procedimentos esporádicos através dos quais, por diversas razões, sociedades são transformadas, fundidas, incorporam ou são incorporadas, dividem-se ou, simplesmente, vendem ou encerram atividades de unidade fabril ou divisão de produtos.

O processo de reorganização societária envolve a transformação, a concentração e a desconcentração de empresa (VALTER; MISSAGIA, 2010). Os autores apontam, ainda, as principais razões que levam as sociedades a se reorganizar, que são:

- a busca de competitividade no mercado em face da conjuntura socioeconômica;

- o planejamento fiscal, objetivando minimizar a carga tributária;
- o afastamento de divergência entre acionistas;
- a descentralização administrativa ou concentração administrativa;
- a melhora de imagem da empresa perante a opinião pública.

## 1.2 TRANSFORMAÇÃO

O processo de reorganização societária envolvendo as operações de incorporação, fusão ou cisão é regido pelos artigos 223 a 234 da lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

Ressalta-se que, embora a lei regente das operações envolvendo reorganização societária seja a das sociedades por ações, tais procedimentos não são vedados a outros tipos de empresas, podendo se beneficiar do processo de reorganização qualquer empreendimento empresarial, independentemente do tipo societário adotado. As operações de concentração e desconcentração de pessoas jurídicas são igualmente importantes, tanto para as sociedades por ações quanto para as sociedades constituídas por quotas de responsabilidade limitada (Ltda.) ou outra forma jurídica (VALTER; MISSAGIA, 2010, p. 214).

Para o processo de transformação ou incorporação de uma empresa, de acordo com a lei nº 6.404/1976, ela obedece três requisitos: o protocolo, a justificação e a formação de capital.

### a. Protocolo (art. 224)

Protocolo é o documento que consubstancia o acordo pelo qual os representantes ou os próprios acionistas das sociedades fixam e estipulam as condições da operações da operação. Assim, do protocolo deve constar:

I – o número, a espécie e a classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II – os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III – os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV – a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outras;

V – o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte da operação;

VI – o projeto ou projetos de estatutos ou alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII – todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

**b. Justificação (art. 225)**

É o documento em que se evidencia o interesse das sociedades na concretização do negócio, no qual serão expostas:

I – os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia em sua realização;

II – as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação de seus direitos, se prevista;

III – a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV – o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

**c. Formação de Capital (art.226)**

Art. 226: as operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem revertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

§ 1º as ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º o disposto no artigo § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas de capital desta.



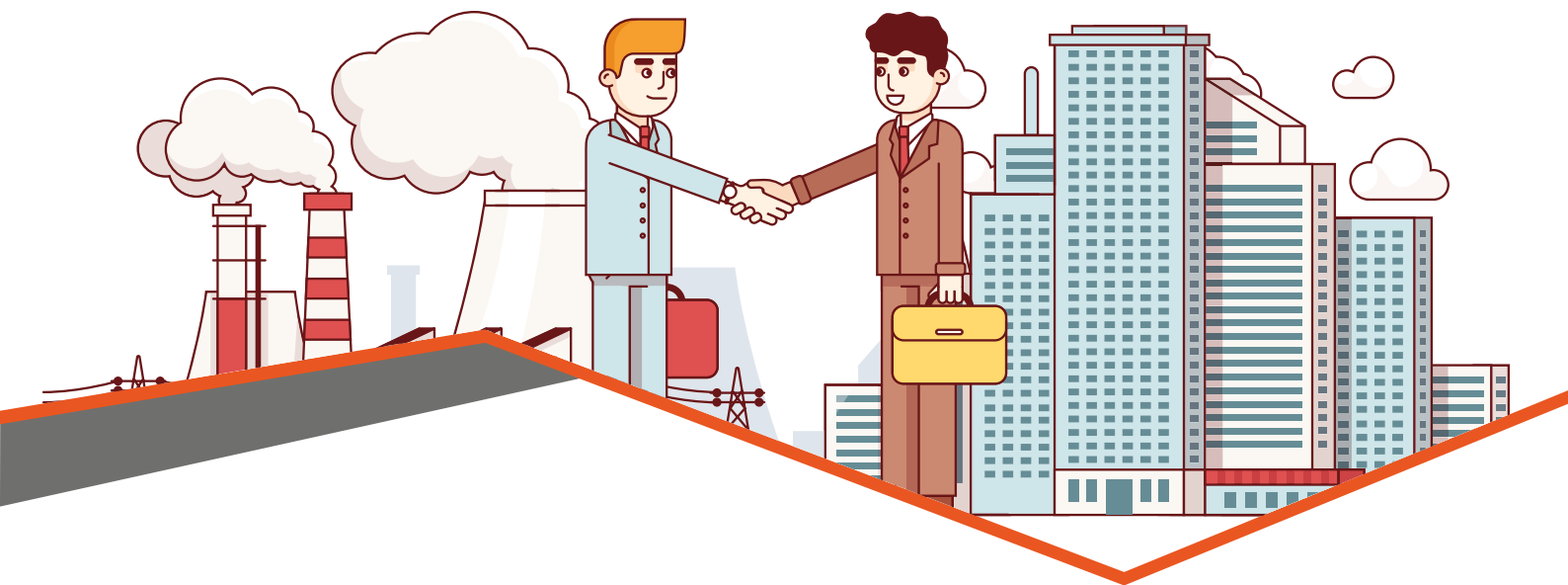
## 2. INCORPORAÇÃO

Art. 227: a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A Assembleia Geral da companhia incorporada, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários á incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovada pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporadora, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.



### 3. FUSÃO

Para Valter e Missagia (2010), a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Os autores seguem argumentando que, no momento em que acontece essa transformação, ficam extintas as sociedades extintas, ou seja, nasce uma nova que substitui as sociedades existentes.

Camelo (2019, p. 63) explica que o processo de fusão pode ocorrer de modo horizontal ou vertical:

Fusão horizontal: ocorre quando duas empresas concorrentes — ou seja, que atuam no mesmo setor — resolvem se fundir. Em geral, a ideia é dar vida a uma nova companhia capaz de expandir a área de atuação de ambas, obtendo economias de escala e maior participação no mercado. Fusão vertical: quando há união entre duas empresas que realizam atividades diferentes, mas complementares. É o caso de companhias que produzem produtos ou serviços específicos para a criação de uma mercadoria final. A ideia da fusão vertical é tornar mais fácil a distribuição dos produtos e assegurar matérias-primas (BRASIL, 2020, on-line).

Para que se tenha um processo de fusão, é necessário que haja, pelo menos, duas empresas para participarem no processo, no qual elas abdicam dos seus direitos individuais para fundarem uma nova sociedade jurídica própria, mas sucessora das anteriores, no que se refere a direitos e obrigações coletivos (VALTER; MISSAGIA, 2010).

Guimarães (2005, p. 120) expõe que a lei n° 6.404/1976, em seu Art. 228, trata sobre a fusão da seguinte forma:

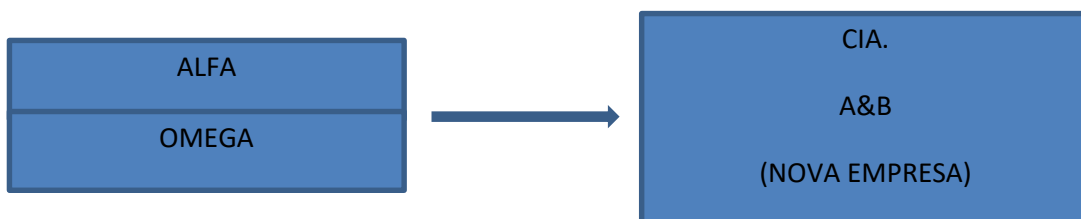
§ 1º A assembleia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

§ 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

§ 3º Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação da fusão.

A fusão pode ser melhor compreendida a partir da figura abaixo:

**Figura 1** - Processo de fusão Alfa & Ômega



**Fonte:** o autor.

Na demonstração da figura acima, podemos constatar que a Cia. ALFA & Ômega perderam os seus direitos individuais para criar uma nova sociedade que passa a ter todos os direitos e obrigações.

Perez Júnior e Oliveira (2010) apresentam como funciona contabilmente as operações no balanço patrimonial antes e depois da fusão.

**Quadro 1** - Situação antes da fusão

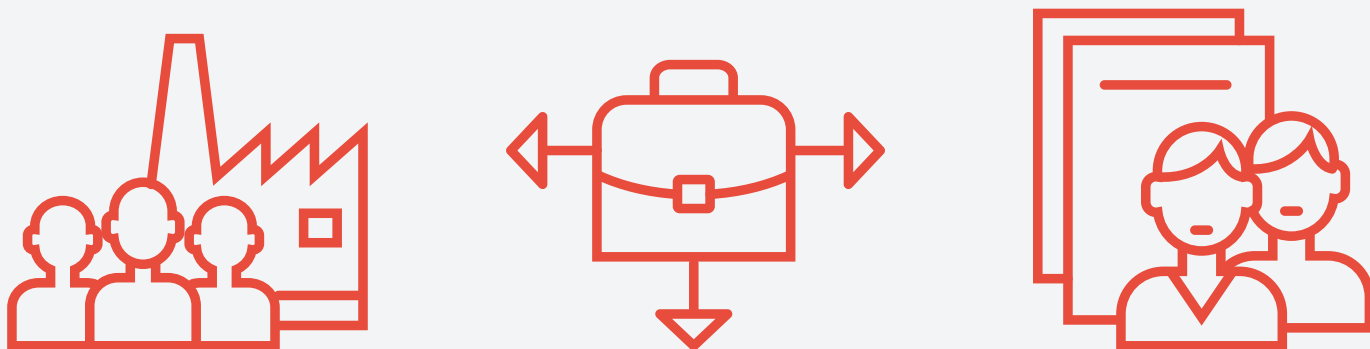
Empresa Alfa S.A	
Ativo	287.350,00
Passivo	126.312,00
PL (CS + reservas de capital + reservas de lucros)	161.038,00
Empresa Ômega S.A	
Ativo	437.256,00
Passivo	213.534,00
PL (CS + reservas de capital + reservas de lucros)	223.722,00

**Fonte:** adaptado de Perez Júnior e Oliveira (2012).

**Quadro 2 - Situação após a fusão**

Empresa Princípio S.A	
Ativo	724.606,00
Passivo	339.846,00
PL (CS + reservas de capital + reservas de lucros)	384.760,00

**Fonte:** adaptado de Perez Júnior e Oliveira (2012).



#### 4. CISÃO

De acordo com Art. 229 da lei nº 6,404/76, a cisão é descrita como a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionadas ao ato de cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, no direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedades nova, a operação ser deliberada pela assembleia-geral da companhia vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do art. 224; assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedades já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (art.227).

§ 4º Efetivada a cisão com a extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimô-

nio, esse deverá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam.

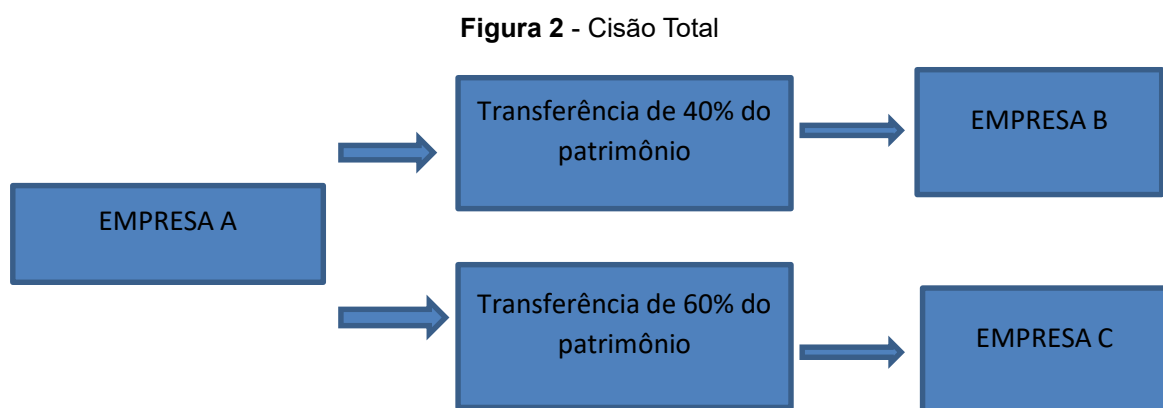
A cisão das sociedades é uma forma de reorganização societária que objetiva maior organização administrativa, otimizando assim diversas funções da empresa tornando-as mais competitivas no mercado através da transferência de capital de uma empresa para outra(s); sendo que, a empresa que absorve tal capital sucede a cindida nos direitos e obrigações correspondentes a parcela absorvida, onde podemos falar então em cisão total ou cisão parcial (BAUTISTA; MIRANDA, 2010, p. 5).

Os autores seguem argumentando que a cisão total ocorre quando a empresa é dividida em duas ou mais empresas que passam a ter direitos e obrigações e extinguindo-se a sociedade cindida. Enquanto isso, cisão parcial acontece quando as sociedades transferem parte do seu capital para outras empresas, fazendo com que cada uma seja responsável pelo patrimônio recebido. (BAUTISTA; MIRANDA, 2010).

#### 4.1 Cisão Total

Os grupos empresariais Mar e Liete são os proprietários da empresa A, uma rede de supermercados com lojas e depósitos em São Paulo e Rio de Janeiro. Em decorrência de certos desentendimentos, os sócios resolvem separar-se. Após a fase de negociação, decidem extinguir a empresa, e as lojas e depósitos de São Paulo, representando 40% do patrimônio, são transferidos para a empresa B, já existente, de propriedade do grupo Mar. Assim, as lojas do Rio de Janeiro, representando os demais 60% do patrimônio da empresa A, ficam com o grupo Liete, que constituem uma nova sociedade, a empresa C (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2012 p. 301).

A seguir, o esquema mostra quando ocorre a cisão total da empresa A, com a transferência de seu patrimônio para as empresas B e C:



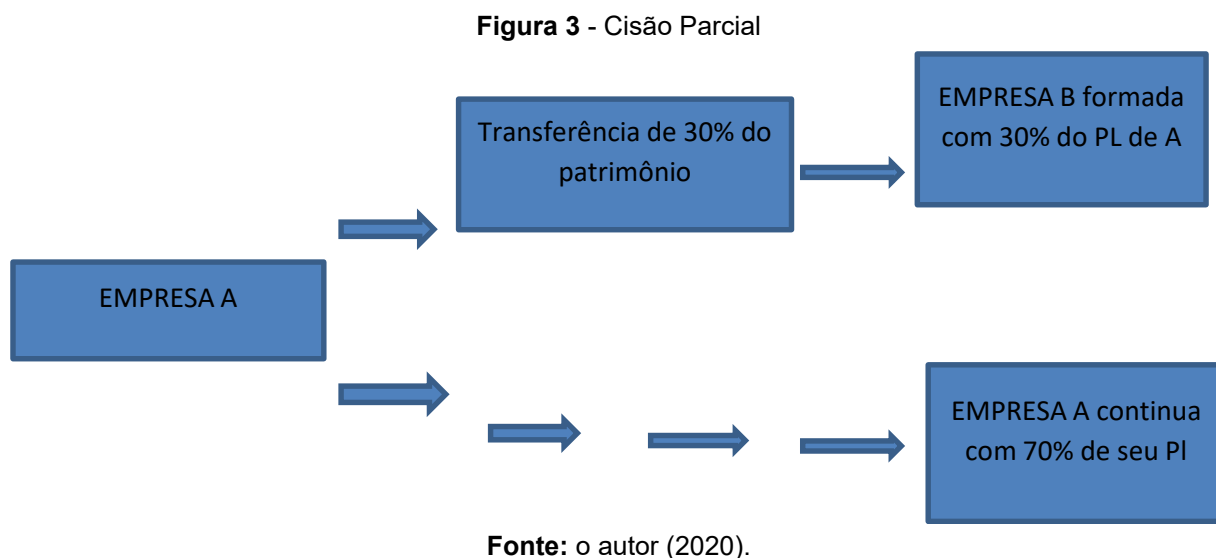
Fonte: o autor (2020).

## 4.2 Cisão Parcial

A empresa explora as atividades de transporte marítimo e terrestre de cargas. Em decorrência de dificuldades financeiras, resolve abandonar o transporte marítimo, negociando a carteira de clientes, embarcações, equipamentos e demais ativos dessa atividade, que representam 30% de seu patrimônio (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2012).

O comprador assume tais ativos e constitui a empresa B. Nesse caso, a empresa continua funcionando após a cisão parcial, somente com o transporte.

A seguir, o esquema abaixo mostra quando a empresa faz uma cisão parcial:





## 5. INVESTIMENTOS

**Avaliação de Investimentos:** quando uma organização decide investir a longo prazo (participação societária) em uma outra empresa, esse investimento realizado por ela deve ser calculado e contabilizado para que os seus demonstrativos contábeis sejam apresentados em função com as regras determinadas.

Essa mensuração pode chamar-se de avaliação de investimentos, que, dependendo do tipo de participação nas sociedades empresariais, pode-se escolher uma técnica diferente para a realização da avaliação que se pretende. Dentre as principais técnicas de avaliação de investimentos existentes, destacam-se o método de custo e o método de equivalência patrimonial (ALMEIDA, 1997).



## 6. AVALIAÇÃO PELO MÉTODO DE CUSTO

Os investimentos avaliados pelo método custo são mantidos por seu valor histórico. A investidora não altera o valor contábil do investimento em função da investida ter apurado lucro ou prejuízo. Os dividendos declarados pela investida são contabilizados como receita pela investidora (ALMEIDA, 1997).

Os investimentos em títulos patrimoniais de outras sociedades, quando classificados no subgrupo Investimento do Ativo Não Circulante e não avaliados pelo método de equivalência patrimonial (assunto tratado no próximo capítulo) serão avaliados pelo valor justo e, em circunstâncias limitadas, esses instrumentos são avaliados pelo custo por ser uma estimativa apropriada do valor justo ou se seu valor justo não puder ser mensurado com confiabilidade (GELBCKE *et al.*, 2018. p. 10).

Para melhor compreender esse método, Almeida (1997) apresenta exemplo de uma negociação feita pela empresa Holding S.A. de como seria um cálculo dela levando em consideração o método de avaliação de custo.

A holding S.A. comprou em 1-1-19X1 8% do capital social de subsidiária S.A. pelo valor de \$900. A subsidiária apurou um lucro de \$200 no exercício social de 19X1 e declarou dividendos em 31-12-19X1 no valor de \$ 100. Holding S.A. faria os seguintes lançamentos contábeis pelo o método de custo:

		Débito	Crédito
1-1-19X1	Investimento na subsidiária S.A	900	
	Disponível		900
	pela aquisição do investimento		
31-12-19X1	Dividendos a receber ( $\$ 100 \times 8 = \$ 8$ )	8	
	Receita de dividendos		8
	Pelo registro dos dividendos		

O autor ressalta que o valor contábil do investimento pelo método do deve ser alterado em seguintes hipóteses:

- Dividendos distribuídos em excesso aos lucros apurados após a data da aquisição do investimento;
- Perdas comprovadas como permanentes na sociedade investida (falência, concordata, prejuízos substanciais com projetos baixados e com sinistros não cobertos pelos seguro).



## 7. AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

O método de avaliação pela equivalência patrimonial está previsto no art. 248 da lei nº 6.404/76 e posteriormente, regulado pelo decreto-lei nº 1.598/77 (arts. 20 a 26).

Segundo Santos, Schmidt e Fernandes (2015), diferentemente do que ocorre no método de avaliação de custo, onde o resultado é reconhecido pelo o regime de caixa, no método de avaliação patrimonial os resultados e as variações ocorridas no patrimônio de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos, atendendo dessa maneira o princípio da competência. Os autores seguem explicando que o método de avaliação patrimonial deveria ser utilizado para aqueles investimentos considerados expressivos do ponto de vista de valores.

Perez Júnior e Oliveira (2012) explicam que o método da equivalência patrimonial tem por objetivo avaliar determinadas participações pelo valor correspondente à aplicação do percentual de participação social sobre o valor do patrimônio líquido da investida em determinada data.

De acordo com CPC 18, o método de equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

Deste modo, podemos destacar a importância deste método de avaliação por trazer o valor que corresponde à aplicação feita pelo o investidor e permitir que ele tenha conhecimento dos resultados da empresa, bem como possa receber conforme a percentagem do valor que foi investido.

Esse método tem fundamento pela ocorrência de que o patrimônio líquido contábil demonstra exatamente a riqueza real de uma empresa avaliada através dos princípios contábeis geralmente aceites. Assim, se uma organização possuir 30% do capital de uma empresa, caberá a ela o direito dos 30% do patrimônio líquido dessa entidade (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2012).

Ainda segundo os autores, o objetivo do método da equivalência é manter o valor contábil do investimento proporcional a participação da investidora no patrimônio líquido da investida. Exemplo: num contexto onde a investidora possui 30% das ações da investida, independentemente do valor nominal e do custo de aquisição dessas ações, contabilmente o investimento será avaliado pela aplicação do percentual de 30% sobre o valor do patrimônio líquido da investida conforme segue:

**Quadro 3** - Avaliação pelo método equivalência patrimonial

Investida	100%	Investidora	30%
Capital	10.000 ações	Participação no capital investida	3.000 ações
Patrimônio líquido	\$ 20.000	Investimento	% 6.000

**Fonte:** Adaptado de Perez Júnior e Oliveira (2012).

É importante realçar que, como na avaliação patrimonial, consiste a lógica do valor da investidora e é calculado com base na porcentagem investida, o que significa que, mesmo que haja alteração no patrimônio líquido da empresa para mais ou para menos, os benefícios do investidor serão calculados com base no valor investido que representará o patrimônio líquido.

Valter e Missagia (2010) explicam que, para se entender o processo de avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, é necessário que algumas definições como sociedades controladora e sociedade coligadas sejam entendidas.

As Leis nº 11638, de 28 de dezembro de 2007, e nº 11941, de 27 de maio de 2009, apresentaram quais tipos de investimentos devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial (BRASIL, 2007; BRASIL, 2009), são elas:

- a) controladas;
- b) coligadas;
- c) sociedades que fazem parte de um mesmo grupo;

d) sociedades que estejam sob controle comum.

Uma sociedade controladora pode ser compreendida como uma entidade investidora que possua, direta ou indiretamente, mais de 50% do capital com direito a voto de uma entidade investida. Esta, por sua vez, é denominada controlada.

Na figura abaixo é possível observar a fórmula onde conclui-se se uma entidade exerce controle sobre outra ou não.

**Figura 3** - Fórmula para constatar o controle em uma Investidora ou investida

$$\frac{\text{TOTAL do Capital Votante em Poder da Investidora}}{\text{TOTAL do Capital Votante da Investida}} \times 100 = + 50\% \rightarrow \text{CONTROLE}$$

Fonte: o autor.

Uma entidade pode exercer o controle sobre outra de duas formas distintas, seja através do controle direto que ocorre quando a entidade investidora possui o direito a mais de 50% do capital votante no capital da entidade investida. Outra possibilidade é a entidade exercer o controle indireto, neste caso, a entidade investidora possui o controle de uma entidade B que possui controle de uma entidade C, assim, ela acaba controlando indiretamente a entidade C (VICECONTI, NEVES, 2013).

Um exemplo sobre controle direto que podemos utilizar é o seguinte:

*Exemplo 1: a companhia de alimentos Brasil S.A. é uma das maiores indústrias alimentícias do norte do Brasil. Suas atividades estendem-se por todos os estados do norte com atividades nas áreas das indústria e do comércio. A companhia decidiu comprar uma empresa, a alimentos Nordeste Ltda., para expandir seus negócios e, após intensas negociações, comprou 55% do capital votante da alimentos Nordeste Ltda. Com isso, ela passou a ser controladora direta desta empresa.*

Um exemplo sobre controle indireto que podemos utilizar é o seguinte:

*Exemplo 2: a companhia de doces XYZ S.A. possui uma marca conhecida nacionalmente e seus produtos ocupam sempre o primeiro ou segundo lugar de participação de mercado nos mais diferentes setores. Entretanto, nos dois últimos anos, a empresa tem percebido que competidores regionais têm tomado seu mercado no setor de doces diet. Portanto, ela mapeou três empresas que ela poderia comprar são elas:*

*Empresa A S.A.: Possui aproximadamente 15% de participação de mercado no setor de alimentos diet e possui, também, 51% do capital votante da empresa C.*

*Empresa B S.A.: Possui aproximadamente 20% de participação de mercado no setor de alimentos diet.*

*Empresa C Ltda: Possui aproximadamente 30% de participação de mercado no setor de alimentos diet.*

*Analisando a situação acima descrita, a companhia de doces XYZ S.A. chegou à conclusão de que poderia efetuar a compra de qualquer uma das três opções de empresas, A, B ou C. Entretanto, como ela deseja aumentar sua participação de mercado no setor de doces diet, concluiu que deveria adquirir o controle direto da empresa A. Essa decisão garantiria à companhia de doces XYZ o controle direto da empresa A, mas também o controle indireto da empresa C Ltda., já que a A possui 51% do capital votante da empresa C.*

A entidade que tenha controle individual ou conjunto (compartilhado), ou ainda possua influência significativa sobre uma entidade investida, deverá realizar a contabilização desse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial. Entretanto, algumas exceções estão apresentadas abaixo:

[...] a entidade é controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais acionistas ou sócios, incluindo aqueles sem direito a voto, foram informados a respeito e não fizeram objeção quanto à não aplicação do método da equivalência patrimonial; os instrumentos de dívida ou patrimoniais da entidade não são negociados publicamente (bolsas de valores domésticas ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); a entidade não arquivou e não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outro órgão regulador, visando à emissão e/ou distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumentos no mercado de capitais; e a controladora final ou qualquer controladora intermediária da entidade disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, em que as controladas são consolidadas ou são mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 (CPC 18, 2012, p. 6).

Nos casos em que o investimento em entidade coligada, em controlada ou, ainda, em um empreendimento controlado em conjunto for mantido, direta ou indiretamente, pela entidade organizada na forma de capital de risco, essa entidade poderá adotar a mensuração dos valores dos seus investimentos como a metodologia do valor justo. Para isso, ela poderá utilizar o disposto no CPC 48 que trata dos instrumentos financeiros. Neste caso, “a entidade deve fazer essa escolha separadamente para cada coligada, controlada ou empreendimento controlado em conjunto em seu reconhecimento inicial” (CPC 18, 2012, p. 7).



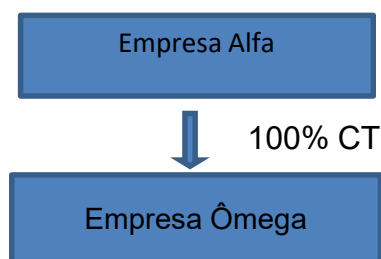
## 8. EMPRESA CONTROLADA

**Controlada:** a definição de controlada, segundo a legislação societária, está descrita no artigo 243 da lei nº 6.404/76, também conhecida por Lei das Sociedades por Ações.

Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (BRASIL, 1976, on-line).

Segundo a definição de controlada no CPC, está descrito no apêndice A do pronunciamento técnico CPC 36 (R3) que controlada, como o próprio nome sugere, é a entidade que é controlada por outra entidade. Nesse sentido, um investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder de investida (SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2015).

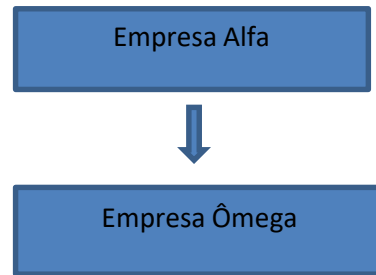
**Figura 4** - Controle direto de um subsidiária integral



Fonte: o autor.

Exemplo de controle direto no qual a controladora Alfa possui 70% das ações com direito a voto da controladora ômega;

**Figura 5** - Controle direto de uma controladora



**Fonte:** o autor.



## 9. EMPRESA COLIGADA

**Coligada:** o artigo 243 da lei nº 6.404/76 dispõe que “são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa” (BRASIL, 1976, on-line). É importante mencionar que, segundo a mesma lei, entende-se por influência significativa “quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la” e também se realça que “é presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la”. Cabe destacar que a lei não faz referência sobre as participações indiretas, ou seja, as empresas são coligadas somente por participações diretas.

Santos, Schmidt e Fernandes (2015, p. 8) explicam que a definição de coligada de acordo com CPC é similar àquela utilizada pela legislação societária e descrita no item 3 do pronunciamento técnico CPC 18 (R2) “o qual dispõe que coligada é a entidade sobre o qual o investidor tem influência significativa”. Para além disso, o autor segue argumentando que o item 5 do pronunciamento técnico CPC 18(R2) dispõe que, caso o investidor mantenha direta ou indiretamente por meio da controlada, 20% ou mais voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa ao menos que se demonstre o contrário.

**Ágio:** segundo o pronunciamento técnico CPC 18, ágio significa o “ganho ou a diferença entre o custo de aquisição de um determinado investimento.” Entenda-se neste momento que o valor patrimonial representa o valor efetivo do patrimônio da sociedade

investida, ou seja, denota o valor justo dos ativos líquidos adquiridos e o seu valor contábil no balanço individual (JUNIOR; OLIVEIRA, 2012). Dessa forma, pode ser maior ou menor do que aquele quando foi realizado o investimento (participação societária).

**Deságio:** por dedução, esse termo reflete a situação inversa, isto é, quando o valor das ações adquiridas por valor superior ao valor patrimonial, conforme Júnior e Oliveira (2012). Portanto, o deságio representa a perda, a diferença para menos entre o custo de aquisição de um determinado investimento em detrimento do seu valor patrimonial.

## SAIBA MAIS

Além de ser uma das maiores da história, a fusão da Exxon e a Mobil, no ano de 1998, juntou novamente algumas das 34 empresas que surgiram após a decisão da Justiça norte-americana de desmembrar a *Standard Oil*, em 1911.

A empresa do lendário empresário John D. Rockefeller detinha o monopólio de venda do petróleo e seus derivados no início do século 20. A fusão de 1998 deu origem à maior petrolífera do mundo, sob o nome de ExxonMobil, avaliada na época em US\$ 80 bilhões.

Fonte: Forbes (2020).

## SAIBA MAIS

Uma das consequências da crise global foi à precipitação de uma onda de fusões entre grandes empresas. No âmbito nacional, três grandes uniões colocaram empresas brasileiras entre as maiores do mundo: Sadia e Perdigão se uniram para criar a maior exportadora global de frango; a Votorantim Celulose e Papel (VCP) assumiu o controle da Aracruz e formou a maior produtora mundial de celulose; o grupo JBS se tornou líder do setor de carnes no mundo com a aquisição da americana *Pilgrim's Pride* e da rival brasileira Bertin..

Fonte: Terra (2020).

## REFLITA

A contabilidade possui diversas possibilidades para todos os profissionais que nela atuam. Portanto, a auditoria é somente uma das muitas funções a que o futuro profissional de contabilidade pode se dedicar e construir sua carreira.

Uma das entidades importantes na área da contabilidade é o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Esse instituto tem como função articular a formulação das normas de auditoria independente.

Fonte: IBRACON (2020).

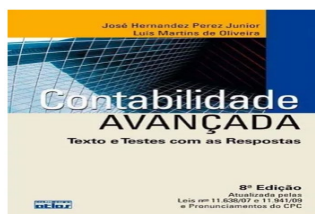
# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o processo de globalização, através do qual as organizações estão cada vez mais ligadas, a preocupação para qualquer tipo de entidade está em procurar novas formas para se manter no mercado e conseguir resultados favoráveis, como no caso de incorporação, fusão, cisão, entre outros.

Cada vez mais, o profissional de contabilidade deve estar atento para que seu trabalho esteja alinhado com o mercado, buscando procedimentos que ocorram dentro das organizações, para permitir a sua sobrevivência, onde as sociedades devem ser transformadas, fundidas, incorporadas ou simplesmente vendam ou encerrem atividades de unidade fabril caso haja necessidade.

Em suma, espera-se que o profissional contábil esteja munido ferramentas de avaliação societária para ajudar na tomada decisão.

## MATERIAL COMPLEMENTAR



### LIVRO

**Título:** Contabilidade avançada – Textos e Testes com as respostas

**Editora:** Atlas

**Autores:** José Hernandez Perez Junior e Luís Martins Oliveira

**Comentário:** a leitura desse livro é uma grande oportunidade para todos os profissionais da contabilidade que buscam atuar aumentar o seu conhecimento em temas relacionados com a contabilidade internacional. O livro irá proporcionar um entendimento sobre avaliação de investimentos em participações societárias, trazendo testes com as respostas que lhe poderão ajudar no seu dia a dia.



### FILME/VÍDEO

**Título:** Enron: Os Mais Espertos da Sala

**Ano:** 2001

**Comentário:** a Enron, produto da deslumbrante desregulamentação do setor energético, era um sucesso e todos queriam investir em suas ações. Com ações valorizadas a cada mês, mesmo em tempos de crise, havia excelente garantia de retorno. Acionistas, então, investiram às cegas, assim como funcionários eram incentivados a aplicar suas poupanças em ações da casa. Acontece que ninguém questionava o porquê do sucesso da Enron. O documentário vai trazer conceitos de como uma má avaliação de investimento pode levar a tomada de decisão errada.

**Link:** [https://www.youtube.com/watch?v=6BnkQF5s3\\_I&t=189s](https://www.youtube.com/watch?v=6BnkQF5s3_I&t=189s).

# UNIDADE II

## Equivalência Patrimonial e suas Operações

Professor Mestre João Simba André



### Plano de Estudo:

- Consolidação das demonstrações contábeis: conceitos e aplicação;
- Eliminação de resultados não realizados;
- Eliminação das receitas e despesas intersocietárias.

### Objetivos da Aprendizagem

- Conceituar e contextualizar a aplicação da equivalência patrimonial entre as companhias;
  - Compreender os tipos de operações que originam a equivalência patrimonial;
  - Estabelecer a importância das operações que são realizadas pelas entidades.

# INTRODUÇÃO

Olá, aluno (a)! Seja bem-vindo (a) a nossa segunda unidade do livro de Contabilidade Avançada e Internacional.

O foco de estudo estará em apresentar todos os conceitos que estejam relacionados ao método da equivalência patrimonial e de todas as suas operações e especificidades. Apresentaremos, ao longo desta unidade, todos os procedimentos necessários a serem realizados pelas sociedades coligadas e controladas devido às exigências legais e regulamentares.

A aplicação do método da equivalência patrimonial demanda uma série de cuidados por parte dos profissionais da contabilidade. Por isso, se faz necessário que todos aqueles que pretendem atuar em entidades e que necessitem do método da equivalência para apurar as informações de seu patrimônio busquem conhecer como aplicar o método nas entidades coligadas e controladas.

Os procedimentos contábeis para aplicação do método da equivalência patrimonial permitem às entidades conhecerem os efeitos do ágio e deságio dos investimentos realizados pelas entidades. Portanto, ele se torna necessário para que essas entidades avaliem todos os impactos que os investimentos por ela realizados tiveram em suas finanças e, principalmente, como tais investimentos e impactos devem ser registrados nas demonstrações contábeis dessa entidade.

Quando aplicado o método da equivalência patrimonial, temos que as entidades necessitam conhecer os efeitos e também os impactos deste método em todas as suas demonstrações. Sendo assim, é necessário que apliquem todas as regras e legislações que incidem sobre o tema, em razão disso, nesta unidade, apresentaremos as principais regras a respeito desta aplicação.

**Bons estudos!**



## 1. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: CONCEITOS E APLICAÇÕES

A consolidação das demonstrações contábeis é uma importante técnica contábil que, basicamente, consiste na unificação das demonstrações contábeis da entidade controladora e de todas as suas controladas. A consolidação é realizada, pois as entidades necessitam conhecer a situação patrimonial, econômica e financeira de todo o grupo, como se ele fosse uma única entidade econômica (RIBEIRO, 2018).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis publicou, no dia 20 de dezembro de 2012, um CPC exclusivo para determinar o conjunto de normas e regras voltadas para apresentar todas as especificidades do processo de consolidação das demonstrações contábeis; esse ficou denominado como CPC 36 – Demonstrações Consolidadas. Consta neste CPC uma série de definições de grande importância para a contabilidade no entendimento das responsabilidades de se efetuar a consolidação das demonstrações. As principais estão apresentadas abaixo:

- Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de várias entidades que participam de um mesmo grupo econômico e que são apresentadas como se fossem as de uma única entidade;
- Controle é o poder que uma tem de governar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade, visando obter benefícios através das suas atividades;
- Grupo econômico é a controladora e todas as suas controladas;

- Participação de não controlador é a parte do patrimônio líquido da controlada que não é atribuível à controladora de forma direta ou indireta;
- Controladora é uma entidade que possui uma ou mais controladas;
- Demonstrações separadas são aquelas demonstrações que são apresentadas por controladora, investidor em coligada ou empreendedor em uma entidade controlada em conjunto, “nas quais os investimentos são contabilizados com base no valor do interesse direto no patrimônio (direct equity interest) das investidas, em vez de nos resultados divulgados e nos valores contábeis dos ativos líquidos das investidas” (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA, 2012, p. 101). Importante não confundir as demonstrações separadas com as demonstrações individuais.

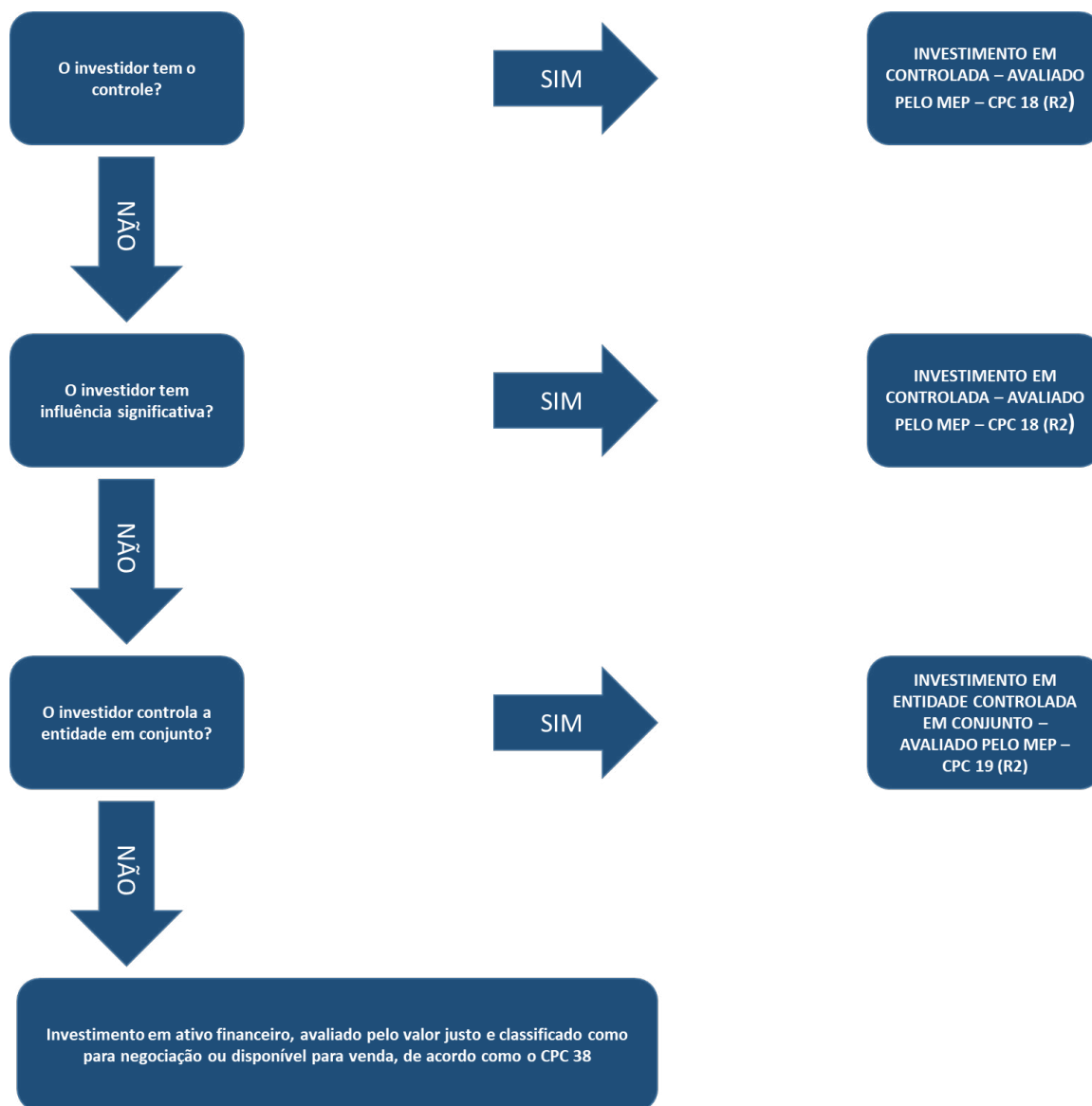
Conforme o CPC 36 (2012, p. 37), as demonstrações consolidadas devem:

(a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas; (b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada (o Pronunciamento Técnico CPC 15 explica como contabilizar qualquer ágio correspondente); (c) eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente). Os prejuízos intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas. O Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro se aplica a diferenças temporárias, que surgem da eliminação de lucros e prejuízos resultantes de transações intragrupo.

A entidade controladora deverá buscar elaborar as demonstrações consolidadas utilizando de políticas contábeis uniformes para todas as transações similares e, também, para todos os outros eventos em circunstâncias similares.

Na figura a seguir, é possível observar um esquema contendo as regras a serem adotadas para cada tipo de investimento, bem como qual CPC utilizar para apresentar estes investimentos nas demonstrações contábeis.

Figura 6 - Principais regras e CPCs



Fonte: adaptado de Almeida (2014).

Em suma, o processo de consolidação das demonstrações contábeis consiste na soma dos saldos das contas de cada demonstração das entidades em uma única demonstração.

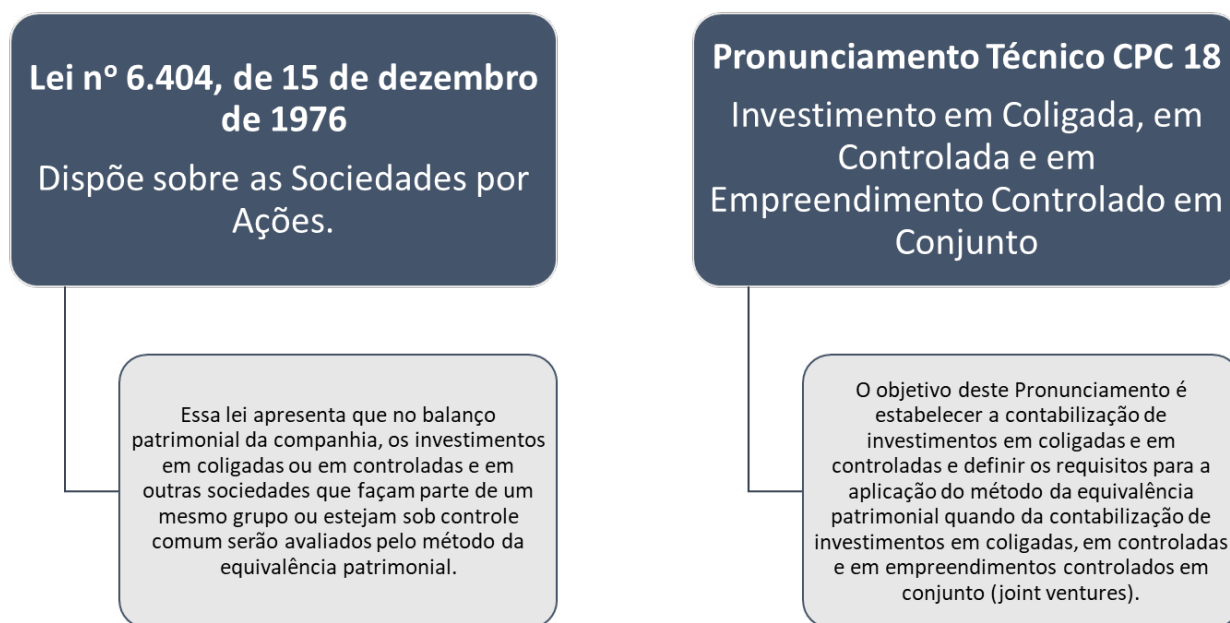
### 1.1 APLICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

O método da equivalência patrimonial é utilizado na contabilidade para avaliar as participações societárias de uma entidade em uma ou mais entidades. Essa participação pode ocorrer de diversas formas, seja ela através de ações ou de quotas de investimentos. Os investimentos em outras entidades podem ser evidenciados através do conjunto de demonstrações contábeis que a entidade divulga, ficando evidenciados, basicamente, no ativo não circulante da entidade.

Para que uma entidade possa calcular o método da equivalência patrimonial de seus investimentos, se faz necessário que ela obtenha os valores atualizados de seus investimentos em outras entidades, além de que ela tenha acessos aos valores de dividendos os quais ela tem direito devido a sua participação nessas entidades.

Em relação às legislações e regras que tratam da equivalência patrimonial, devemos destacar duas principais, as quais estão apresentadas na figura abaixo juntamente com suas principais características:

Figura 1 - Principais normas e pronunciamentos que são aplicados ao método da equivalência patrimonial



Fonte: o autor.

A lei nº 6404, publicada em 15 de dezembro de 1979, trouxe, em seu artigo 248, a obrigatoriedade de que todos investimentos feitos em entidades sejam avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Sendo assim, é importante considerar as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas; II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada; III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício: a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada; b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (BRASIL, 1976, online).

Considerando o apresentado pela lei nº 6404, temos dois conceitos que devem ser apresentados. São eles:

- Investidora: é a entidade que aplica recursos no capital de uma ou mais entidades;
- Investida: é a companhia que possui em seu capital recursos de outras entidades que são, portanto, denominadas investidoras.

O método de equivalência patrimonial pede que, no encerramento da demonstração contábil balanço patrimonial, a entidade investidora apresente o valor do patrimônio líquido de todas as entidades investidas, devendo também ajustar o seu investimento no ativo de acordo com percentual que ela tenha de participação (RIOS; MARION, 2019). Em suma, as entidades investidoras devem consolidar suas demonstrações com as informações das investidas. Assim sendo, podemos afirmar que demonstrações contábeis consolidadas são o conjunto de demonstrações que apresentam as contas (ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxo de caixa) das entidades como se fossem uma única entidade.

Um importante conceito que deve ser conhecido por todos os profissionais que atuam na contabilidade trata-se do conceito de influência significativa, que pode ser compreendida como “o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas” (CPC 18, 2012, p. 2). Para que seja possível constatar a influência significativa entre duas entidades, deve ser analisado um ou mais dos seguintes aspectos:

- Representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- Participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- Operações materiais entre o investidor e a investida;
- Intercâmbio de diretores ou gerentes;
- Fornecimento de informação técnica essencial.

Uma entidade somente perde a influência significativa sobre outra entidade quando ela perde o poder que possuía de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais desta; portanto, quando ela deixa de participar das principais decisões da investida. Constatamos a perda da influência significativa mesmo que não se tenha uma mudança efetiva no nível de participação acionária absoluta ou relativa entre controladora e controlada. Como exemplo, podemos citar o caso de uma entidade coligada que se torna sujeita ao controle de um governo, de um tribunal ou, ainda, de um órgão administrador e/ou

entidade reguladora. A forma mais comum de se observar a perda de influência significativa é quando ela é derivada de um acordo contratual.

Quando tratamos dos investimentos, é importante diferenciar os tipos de investimentos e quais devem ser considerados para o método de equivalência patrimonial.

Figura 2 - Tipos de investimentos



Fonte: adaptado de Viceconti e Neves (2013).

Considerando as informações apresentadas na figura 2, temos que o método da equivalência patrimonial somente deve ser empregado nos casos dos investimentos permanentes. Por isso, as entidades devem separar os investimentos temporários dos investimentos permanentes, para que ela possa avaliar tais investimentos de acordo com o que a legislação apresenta.

O comitê de pronunciamentos contábeis publicou uma série de pronunciamentos que possuem influência na forma como as entidades devem realizar a contabilização de seus investimentos, além do CPC 18 que já foi abordado, ainda se faz importante conhecer o pronunciamento CPC 15 (R1) - Combinação de Negócios que tem como objetivo de “aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos” (CPC 15, 2011, p. 2).



## 2. ELIMINAÇÃO DE RESULTADOS NÃO REALIZADOS

São considerados resultados não realizados os ganhos ou as perdas em transações ou operações comerciais entre a investidora e suas coligadas e/ou controladas, cujo valor ainda apareça, na data do encerramento do exercício, no balanço patrimonial da compradora, não tendo sido, portanto, alienado para terceiros.

Um aspecto importante que as entidades devem prestar muita atenção é referente ao inciso I do artigo 248, da lei n. 6.404/76 (BRASIL, 1976), que determina o seguinte:

No valor do patrimônio líquido das coligadas e controladas, não serão computados para fins de equivalência patrimonial os resultados não realizados, decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas ou por elas controladas.

Normas idênticas a essas também foram adotadas tanto CVM como pelo o Banco central. Segundo França (2010), tal situação é observada quando a entidade compra de suas controladas ou coligadas bens que acabam gerando um resultado para essas investidas. O autor segue argumentando que esse resultado não é verdadeiro no que diz respeito a grupos de sociedade, assim, os bens permanecem estocados ou em uso da investidora a época da avaliação do investimento pelo o método de equivalência. Daí a necessidade de eliminá-lo do patrimônio líquido da investida (PEREZ JÚNIOR, OLIVEIRA, 1998, p.36).

Suponhamos, por exemplo, que o lucro líquido da coligada Alfa apurado ao fim do exercício social de 20X1 fosse de R\$ 43.000,00. Suponhamos também que no decorrer desse exercício a coligada tenha vendido mercadorias para a investidora Beta, a qual possui

40% de suas ações, com lucro de R\$ 6.000,00 e, no mesmo exercício, a investidora Beta tenha vendido um terreno para a coligada Alfa obtendo lucro de R\$ 4.000,00. Admitindo que Beta tenha vendido a terceiros (independentes do seu grupo econômico) no mesmo exercício 43% dos estoques adquiridos de Alfa, teremos os seguintes cálculos na contabilidade da investidora, desconsiderando a existência dos tributos sobre o lucro:

Lucro não realizado no resultado da investidora = 4.000,00

Lucro não realizado no resultado da coligada = 6.000,00 × 57% = 3.420,00 (visto que 43% dos estoques adquiridos foram realizados)

Lucro líquido da coligada ajustado = 43.000,00 – 4.000,00 – 3.420,00 = 35.580,00

Receita (ou Resultado) de Equivalência Patrimonial = 40% 35.580,00 = 14.232,00

A explicação lógica para o procedimento acima é a seguinte: Se a coligada Alfa vende mercadorias para a investidora Beta com lucro e esta não revende esses estoques para terceiros, esse lucro estará dentro do resultado de Alfa e dos estoques de Beta. Assim, ao aplicar o MEP, Beta não poderá considerar no cálculo do resultado na equivalência patrimonial um lucro que ainda está nos seus próprios estoques. Da mesma forma, Beta também terá de excluir no cálculo do resultado da equivalência patrimonial o seu lucro ainda não realizado contra a coligada, pois este permanece no terreno adquirido pela coligada.

Observemos que a Receita de Equivalência Patrimonial calculada no valor de 40% 35.580,00 é equivalente a 40% 43.000,00 – 40% 4.000,00 – 40% 3.420,00, confirmando o que foi determinado pelo CPC 18, ou seja, essa receita foi reconhecida somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada que sejam partes independentes do grupo econômico a que pertence a investidora. Em outras palavras, ao excluirmos do cálculo acima 40% de 4.000,00 e 40% de 3.420,00, foram considerados integrantes da referida receita apenas 60% de 4.000,00 e 60% de 3.420,00, tendo em vista que 60% é a participação dos outros investidores sobre a coligada.

Conforme menciona a Lei das Sociedades por Ações, bem como as normas internacionais, estabelecem que os resultados não realizados gerados em transações da investida com a investidora não devem ser computados no patrimônio líquido da respectiva investida para efeito de avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

Já o item 28 do CPC 18 dispõe que: “Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) e descendentes (downstream) entre o investidor (incluindo suas controladas consolidadas) e a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do investidor somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada ou empreendimento controlado

em conjunto, desde que esses outros investidores sejam partes independentes do grupo econômico a que pertence a investidora.” Em outras palavras, não é reconhecida via MEP a parte do investidor nos lucros não realizados gerados por sua investida, igualmente ao que consta na Lei, mas determina algo além da lei: não permite reconhecimento do lucro no investidor quando ele próprio tenha gerado em vendas para controlada(s). Na verdade, esse não reconhecimento do lucro no investidor não é mencionado pela Lei no capítulo em que trata do assunto porque quando a investidora vende para a controlada não há nada que diga respeito ao MEP, o que existe é em função de resultado na investida, jamais na investidora.

Em relação aos tributos incidentes sobre os lucros não realizados, apesar de não previsto na Lei n 6.404/76, eles devem ser considerados, inclusive por exigência dos pronunciamentos do CPC. Portanto, o valor dos resultados não realizados já deve estar líquido do imposto de renda e da contribuição social para fins de equivalência patrimonial. Com isso, como já dito, o valor do lucro não realizado, para fins de MEP, é o valor líquido dos tributos incidentes sobre esse resultado.



### 3. ELIMINAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS INTERSOCIETÁRIAS

Os procedimentos para eliminação ou não das perdas geradas em transações intersociedades são distintos dependendo de (a) o MEP estar sendo aplicado para avaliar investimentos em coligadas e controladas em conjunto ou em controladas; (b) a perda apurada constituir ou não uma evidência de que o valor recuperável do ativo transacionado está afetado; e (c) o investidor ser quem vendeu ou contribuiu capital com ativos não monetários.

Nesse sentido, vale reproduzir as exigências do item 29 do CPC 18 (R2):

“Quando transações descendentes (downstream) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem vendidos ou integralizados, ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, referidas perdas devem ser reconhecidas integralmente pela investidora. Quando transações ascendentes (upstream) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem adquiridos ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, o investidor deve reconhecer sua participação nessas perdas.”

Isso significa que nas vendas das coligadas e controladas em conjunto para o investidor (transações ascendentes) com perdas, a parte do investidor nessas perdas será reconhecida somente se constituírem evidência de que o valor realizável ou recuperável do ativo esteja afetado (lembre que, no caso de venda das controladas para a controladora,

o procedimento seria para reconhecer 100% das perdas caso constituíssem evidência de impairment).

Há particularidades distintas no caso de uma transação intersociedades envolver a contribuição de ativos não monetários para uma coligada ou controlada em conjunto – como quando pela integralização de capital em ativos imobilizados, por exemplo. De acordo com os itens 30 e 31 do CPC 18, caso a transação não tenha natureza comercial, tal como o termo é definido no CPC 27 (itens 25 e 26), então, o tratamento contábil poderá ser um dos seguintes:

a) quando em troca do ativo o investidor recebe somente instrumentos de capital da coligada ou controlada em conjunto: os ganhos (ou perdas) não realizados na transação devem ser eliminados contra o saldo contábil do investimento contabilizado pelo MEP, não podendo ser apresentados como um ganho (ou perda) diferido nas demonstrações do investidor (individual ou consolidadas); ou

b) quando em troca do ativo o investidor recebe instrumentos de capital da coligada ou controlada em conjunto e também ativos monetários ou não monetários: a parte do ganho (ou perda) correspondente à parcela do ativo contribuído para a qual a entidade tenha recebido, em troca, instrumentos de capital, deve ser reconhecida como indicado na letra (a). Já, a parte do ganho (ou perda) correspondente à parcela do ativo contribuído para a qual a entidade tenha recebido, em troca, ativos monetários ou não monetários, deve ser reconhecida no resultado do investidor.

## SAIBA MAIS

A compreensão sobre o processo de consolidação das demonstrações contábeis é de grande importância para todos os profissionais da contabilidade. É importante ressaltar também que as regras para compreender o processo de consolidação são apresentadas em um CPC específico. Este CPC foi publicado no ano de 2010 e como intuito tem principal harmonizar as normas contábeis brasileiras às normas internacionais. Por isso, recomenda-se a leitura integral do CPC 36 (R3) - Demonstrações Consolidadas como atividade para complementar do processo de aprendizado sobre este tema.

Fonte: CPC 36 (2012, p. 40)

## REFLITA

No Balanço Consolidado, o saldo de cada conta corresponderá à soma dos saldos da respectiva conta, constante em cada um dos Balanços das empresas que participam do grupo. Entretanto, a técnica de consolidação não consiste apenas na soma dos saldos das contas por demonstração, mas também na eliminação daqueles que guardem reciprocidade entre as empresas do grupo.

Fonte: RIBEIRO, O. M. Contabilidade Avançada. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

## REFLITA

A contabilidade não permaneceu indiferente a essa tendência de grande concentração de empresas sob comandos centralizados. Sempre preocupados com seus diversos usuários, os pesquisadores e outros profissionais da área contábil sentiram de imediato a necessidade de desenvolver novas técnicas e procedimentos que suprissem a lacuna de informações, dados e relatórios contábeis e financeiros especialmente desenvolvidos para a “entidade” representada pelo conjunto de empresas de um único grupo empresarial.

Fonte: Perez Junior e Oliveira (2012).

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Compreender o processo de investimentos das entidades é de grande importância para todos que pretendem atuar em médias e grandes empresas, pois cada vez mais as entidades têm buscando a realização de investimentos com o intuito de conquistar participação de mercado e entrar em novos setores. Estas decisões, muitas vezes, acabam seguindo uma lógica de mercado, ou seja, tais investimentos ocorrem com o intuito de a entidade agregar novas possibilidades para seus respectivos negócios.

Considerando o exposto em nossa unidade, podemos concluir que a contabilidade tem buscado atender todas as necessidades da gestão das entidades em termos de evidenciação, mensuração e, também, para apresentar todos os impactos que os diferentes tipos de investimentos têm para cada uma das entidades que o realizam. O conjunto de entidades que regulamentam a contabilidade no Brasil tem agido para apresentar um consistente arcabouço teórico para todas as entidades realizarem a contabilização de seus investimentos de forma harmonizada com as regras internacionais.

Os processos de mensuração dos investimentos através da equivalência patrimonial possuem muitas regras e normas que devem ser seguidas por todas as entidades que realizam investimentos. Podemos afirmar também que, optando por investir em outras companhias, as entidades assumem uma série de responsabilidades contábeis. Tais responsabilidades têm como principal função principal deixar claro o quanto estas entidades possuem de responsabilidades diante das suas controladas e, para isso, temos que a consolidação das demonstrações contábeis visa suprir essa necessidade de informações, possibilitando aos tomadores de decisões os dados que eles necessitam.

Aos profissionais que forem atuar em entidades que realizam investimentos como os descritos nesta unidade, recomendamos a constante busca por conhecimentos e atualização frequente, para que assim seja possível atender todos os anseios das entidades e também de todos os stakeholders envolvidos no processo.

**Bons estudos!**

## LEITURA COMPLEMENTAR

Compreender o processo de consolidação das demonstrações contábeis é um desafio para todos os profissionais da contabilidade. Sendo assim, propomos a leitura do artigo “Novas regras de Basileia III na estrutura de capital dos bancos brasileiros”, que tem como objetivo principal apresentar como as instituições bancárias devem apresentar as suas demonstrações de acordo com as normas contábeis vigentes e também seguindo todas as normativas que regulam o setor bancário.

Fonte: Ames, Nunes e Sales (2019).



### LIVRO

**Título:** Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras

**Autor:** Silvério das Neves

**Editora:** Saraiva

**Comentário:** esse livro apresenta as várias modificações introduzidas pela legislação e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no dia a dia da contabilidade brasileira. Dentre os principais assuntos tratados no livro, destacamos a aplicação da lei das sociedades por ações a sociedades de grande porte, o método da equivalência patrimonial, a estrutura das demonstrações contábeis, a consolidação das demonstrações e os tipos de investimentos realizados pelas entidades.



### FILME/VÍDEO

**Título:** Enron - os mais espertos da sala

**Ano:** 2005

**Sinopse:** neste filme é apresentado o caso da empresa de energia elétrica Enron, que se tornou emblemático em todo o mundo. A companhia acabava fraudando várias informações financeiras com o intuito de apresentar lucros aos acionistas e dividendos aos seus gestores. Assistir a este filme provoca uma série de reflexões, dentre as quais, podemos destacar as relacionadas a importância da ética na atuação profissional e de como eventuais desvios de caráter podem acarretar numa série de problemas a todos tenham negócios com uma entidade em si.

**Link:** [https://www.youtube.com/watch?v=6BnkQF5s3\\_I](https://www.youtube.com/watch?v=6BnkQF5s3_I)

# UNIDADE III

## Contabilidade Internacional

Professor Mestre João Simba André



### Plano de Estudo:

- Cenário atual harmonização no Brasil, EUA e Mundo ;
- Normas internacionais de contabilidade
- Aspectos da Sarbanes-Oxley(SOX)
- Governança corporativa

### Objetivos da Aprendizagem

- Conceituar e contextualizar a contabilidade internacional;
- Compreender o papel das entidades contábeis em todo o mundo;
- Apresentar os benefícios do processo de internacionalização da contabilidade.

# INTRODUÇÃO

Olá, aluno (a)! Seja bem-vindo (a) à nossa terceira unidade do livro de Contabilidade Avançada e Internacional.

Nesta unidade, vamos abordar o processo de internacionalização que a contabilidade tem enfrentado nas duas últimas décadas e, que principalmente, se intensificou neste século. A contabilidade é uma das profissões brasileiras que possuem um dos maiores aparatos institucionais que regulam e organizam a profissão em todo o país, como um dos principais órgão, temos o Conselho Federal de Contabilidade, mais conhecido como CFC, que é um dos principais órgão responsáveis por representar os interesses e anseios desta classe profissional.

O CFC, como entidade que ajuda a regular a contabilidade em todo o país, é, também, o responsável por auxiliar no processo de harmonização das normas brasileiras junto as normas internacionais. Cabe ao CFC, mas não somente a ele, auxiliar no processo de harmonização da contabilidade em todo o país e, para isso, ele lança mão do seu poder de editar normas e regulamentos que orientam as entidades na adoção de normas internacionais e também na adequação de suas demonstrações contábeis.

Apresentaremos, ainda nesta unidade, quais são as principais entidades que auxiliam no processo de harmonização da contabilidade brasileira, bem como apresentaremos também quais são os principais órgãos que auxiliam em todos esse processo.

Abordaremos, ainda, os principais pronunciamentos que visam apresentar as regras e diretrizes para que as entidades emitam demonstrações contábeis alinhadas ao padrão internacional. Com isso, busca-se que demonstrar a importância da contabilidade internacional para todos os profissionais que atuam ou visam atuar na área.

**Bons estudos!**



## 1. CENÁRIO ATUAL HARMONIZAÇÃO NO BRASIL, EUA E MUNDO

### 1.1 ASPECTOS NORMATIVOS DA CONTABILIDADE BRASILEIRA

As normas brasileiras de contabilidade são constituídas de todas as deliberações emitidas pelo CFC e tratam-se de documentos que devem ser seguidos por empresas e profissionais que atuam ou pretendam atuar com a prestação de serviços contábeis em todo o país.

A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.328, emitida em 2011, traz as seguintes considerações a respeito das normas brasileiras de contabilidade:

- Todas as normas emitidas pelo CFC deverão estar de acordo com as normas internacionalmente aceitas, ou seja, a sua descrição deverá estar ancorada nas IFRS (International Financial Reporting Standards);
- As normas brasileiras de contabilidade podem ser classificadas como normas profissionais ou normas técnicas;
- As normas estabelecem preceitos de conduta ética de todos os profissionais que atuam na contabilidade no país.

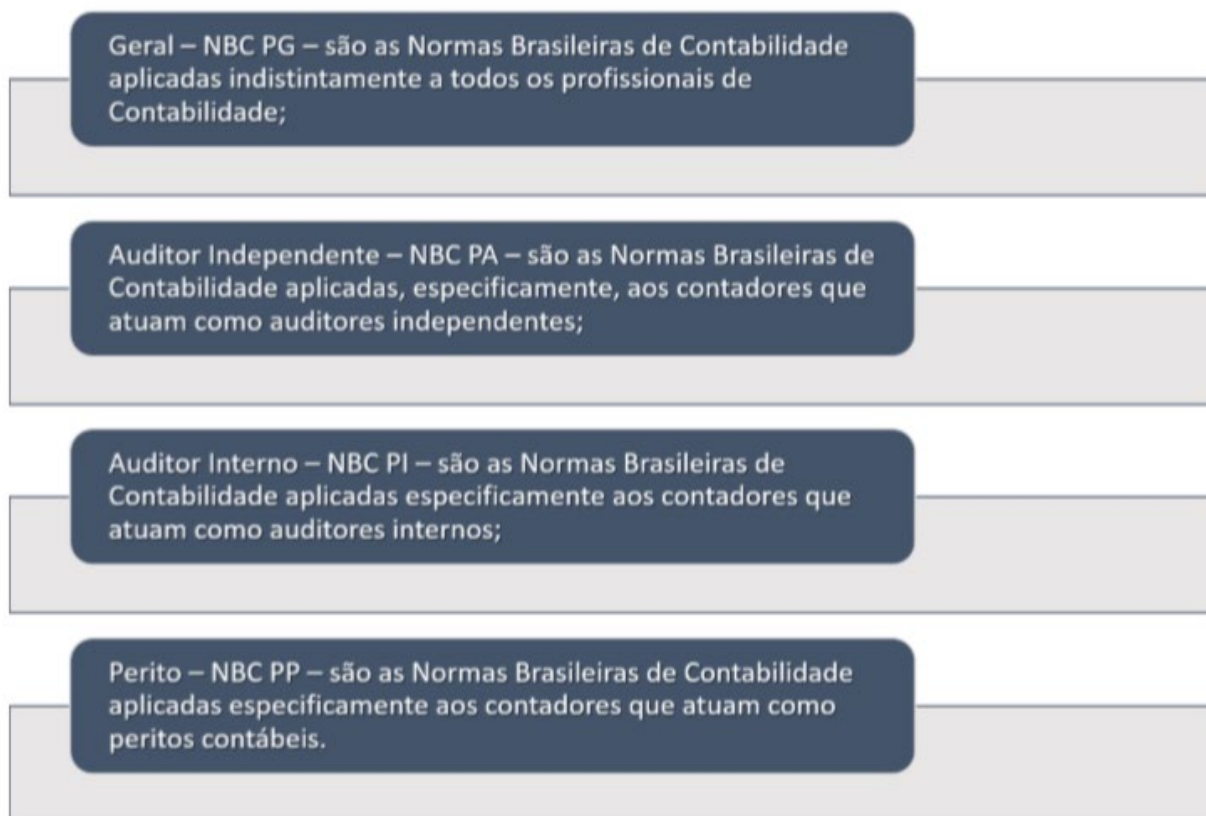
As normas brasileiras de contabilidade técnicas se dividem entre as seguintes listadas abaixo:

I - NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais; II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais; III – de

Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC; IV – de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC; V – de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC; VI – de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC; VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna; VIII – de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia; IX – de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (CFC, 2011, p. 2).

As normas técnicas de contabilidade profissionais se dividem, conforme a figura abaixo, em cinco tipos:

**Figura 1 - Normas técnicas profissionais**



**Fonte:** o autor.

A existência das normas técnicas de contabilidade auxilia no processo de organização das atividades dos contadores e também dos gestores das entidades, uma vez que esse tipo de normas auxilia na organização dos setores.



## 2. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

O processo de avanço da convergência dos padrões contábeis no mundo todo é algo que tem impactado diretamente a profissão contábil. A adoção da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), editada pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) desde o início dos anos 2000, tem exigido especial atenção de todos os países que pretendem harmonizar suas regras com essas (DANTAS *et al.*, 2010).

Dentre os fatos que impulsionaram a adoção das normas internacionais, destacam-se as seguintes:

- A circular nº 3068 editada em 8 de novembro de 2001 pelo Banco Central;
- A criação do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) em 2005;
- A edição da instrução normativa pela Comissão de Valores Mobiliários nº 425 de 2007;
- A promulgação da lei federal nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007.

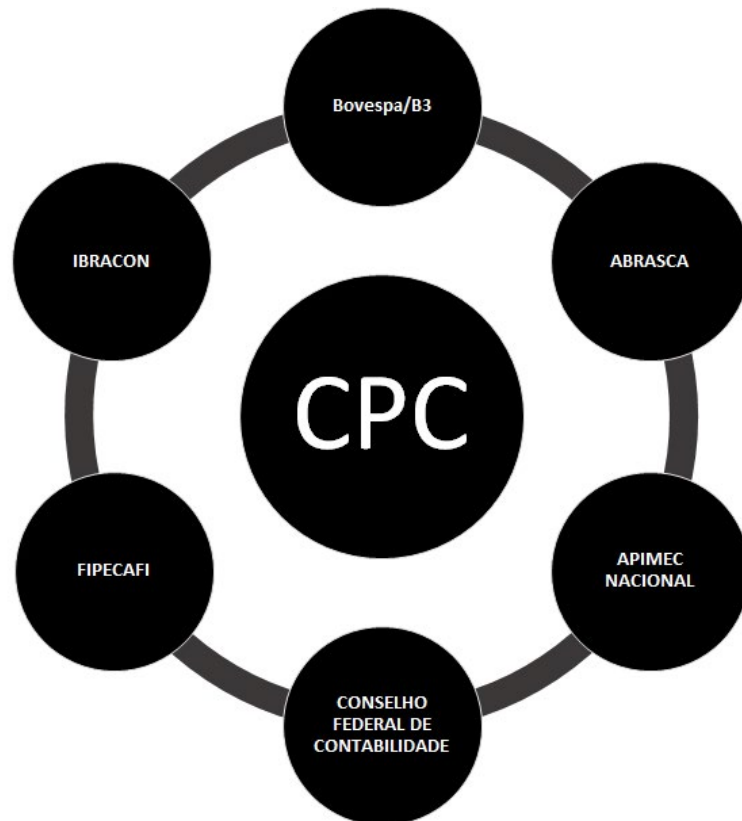
Cada um dos fatos acima citados será melhor explorado a partir de agora. O primeiro foi a edição da circular nº 3068 pelo Banco Central do Brasil, a qual tinha como intenção:

[...] estabelecer que os títulos e valores mobiliários adquiridos por instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto cooperativas de crédito, agências de fomento e sociedades de crédito ao microempreendedor, devem ser registrados pelo valor efetivamente pago, inclusive corretagens e emolumentos [em consonância com os preceitos internacionais conhecidos] (BACEN, 2001, p. 01).

Essa circular foi um dos pontos iniciais que propiciaram a internacionalização das normas contábeis no Brasil. A criação do Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC em 2005 foi a principal ação dos órgãos que elaboram as normativas contábeis no Brasil.

Participaram da fundação do CPC as entidades da figura a seguir:

**Figura 2** - Entidades criadoras do Comitê de Pronunciamento Contábeis



**Fonte:** o autor.

1. Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
2. Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC);
3. Bolsa de Valores do Brasil (BOVESPA, atual B3);
4. Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
5. FIPECAFI - Entidade ligada ao Departamento de Contabilidade e Atuária (EAC) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP);
6. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Considerando o rol das entidades que criaram o CPC, nota-se que a sociedade estava toda contemplada, o que permite afirmar que o comitê possui a legitimidade necessária para propor as mudanças que acabam por afetar a todas as entidades e aos profissionais da contabilidade.

Segundo o CPC (2019, on-line), o órgão foi criado para atender às seguintes necessidades:

Convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital); centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem); representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

O Conselho Federal de Contabilidade foi o responsável pela institucionalização do CPC como entidade. Para isso, ele editou em 2005 a resolução nº 1.055, sob a qual se estabeleceu que a entidade teria como objetivo o estudo e a edição dos Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos:

contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005, on-line).

Uma característica do CPC é que, mesmo sendo formado pelas entidades supracitadas, ainda garante que outras entidades possam participar das suas discussões, sendo as principais: Banco Central do Brasil; Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal; Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Devido a globalização e o aumento no trânsito de recursos, mercadorias, serviços e pessoas, cada vez mais as economias de países tem se integrado. Esse processo tem feito com que a contabilidade, em nível mundial, crie regras que se aplique a todos os países e tipos de operações. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão gerido por diversas entidades de expressão nacional, visa implementar as normas internacionais de contabilidade que passam a ser obrigatórias para todas as entidades.

Ao profissional da contabilidade cabe a atualização sobre os conteúdos dos pronunciamentos já divulgados. Portanto, oferecermos esses conteúdos aos alunos de ciências contábeis permitirá dar a eles a oportunidade de que estejam a par das principais regras que envolvem a internacionalização da contabilidade.

Desde o ano de 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis já editou 51 pronunciamentos que abordam os mais diferentes aspectos da contabilidade:

- CPC 00 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro;
- CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
- CPC 02 Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis;

- CPC 03 Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- CPC 04 Ativo Intangível;
- CPC 05 Divulgação sobre Partes Relacionadas;
- CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil;
- CPC 07 Subvenção e Assistência Governamentais;
- CPC 08 Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários;
- CPC 09 Demonstração do Valor Adicionado;
- CPC 10 Pagamento Baseado em Ações;
- CPC 11 Contratos de Seguro;
- CPC 15 Combinação de Negócios;
- CPC 16 Estoques;
- CPC 17 Contratos de Construção;
- CPC 18 Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto;
- CPC 19 Negócios em Conjunto;
- CPC 20 Custos de Empréstimos;
- CPC 21 Demonstração Intermediária;
- CPC 22 Informações por Segmento;;
- CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- CPC 24 Evento Subsequente;
- CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis;
- CPC 27 Ativo Imobilizado;
- CPC 28 Propriedade para Investimento;
- CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola;
- CPC 30 Receitas;
- CPC 31 Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- CPC 32 Tributos sobre o Lucro;
- CPC 33 Benefícios a Empregados;
- CPC 35 Demonstrações Separadas;
- CPC 36 Demonstrações Consolidadas;
- CPC 37 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade;
- CPC 38 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

- CPC 39 Instrumentos Financeiros: Apresentação;
- CPC 40 Instrumentos Financeiros: Evidenciação;
- CPC 41 Resultado por Ação;
- CPC 43 Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41;
- CPC 45 Divulgação de Participações em outras Entidades;
- CPC 46 Mensuração do Valor Justo;
- CPC 47 Receita de Contrato com Cliente;
- CPC 48 Instrumentos Financeiros;
- CPC 49 Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria;
- CPC PME (R1) Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos.

Cada um dos CPC's acima possui objetivos específicos e pode ser aplicado em situações diferentes da contabilidade. Portanto, cabe ao profissional contábil analisar detalhadamente a situação, para que ele possa analisar qual CPC aplicar ou, se for o caso, quais CPCs utilizar para lidar com as especificidades de cada situação.

## 2.1 ENTIDADES INTERNACIONAIS QUE REGULAM A CONTABILIDADE

Em todo o mundo, os países possuem entidades internacionais que regulam a atividade contábil. Porém, há entidades que possuem um caráter supranacional, ou seja, as suas determinações acabam se espalhando pelos demais países.

Dentre estas entidades, podemos citar as seguintes:

- *Securities and Exchange Commission (SEC)*, ligada ao governo norte-americano;
- *International Accounting Standards Board - IASB*;
- *Financial Accounting Standards Board - FASB*.

Cada uma destas entidades possui objetivos muito específicos. Portanto, é extrema necessidade que os profissionais de contabilidade conheçam todas elas. A SEC, Comissão de Seguros e Câmbio surgiu da necessidade de se regular o mercado de ações, que, antes do Grande Crash de 1929, possuía quase nenhuma regulação. Após muitos investidores perderem seus recursos, surgiu então a necessidade de se regular o mercado de ações

A SEC pode ser reconhecida pela logo abaixo:

**Figura 3** - SEC – Comissão de Seguros e Câmbio



Fonte: SEC (2020).

A missão da SEC é proteger os investidores, além de manter o mercado de compra e venda de ações o mais justo possível. Com isso, a SEC espera facilitar a formação de capital e o correto funcionamento das estruturas e entidades abertas, ou seja, ela busca garantir a confiança do mercado, aumentando assim o fluxo de negócios.

O Financial Accounting Standards Board (FASB) foi criado em 1973 e consiste em uma organização independente, sem fins lucrativos, que tem como missão estabelecer normas contábeis e de relatórios financeiros para empresas públicas e privadas e para organizações sem fins lucrativos nos Estados Unidos (FASB, 2019).

O FASB é reconhecido pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) como o principal responsável pelo estabelecimento de padrões contábeis para empresas de capital aberto. As normas editadas pela entidade são legitimadas por diversas outras entidades norte-americanas.

Ele desenvolve e emite normas de contabilidade financeira por meio de um processo transparente, que tem como intenção garantir que as entidades emitam relatórios financeiros que forneçam informações úteis para investidores e públicos que se utilizam das informações contábeis.

**Figura 4** - FASB – *Financial Accounting Standards Boards*



Fonte: FASB (2019).

O *International Accounting Standards Committee* (IASC) foi a primeira tentativa de um grupo de países em normatizar a contabilidade internacionalmente. No ano de 1973, alguns poucos países possuíam entidades específicas que regulamentavam prática contábil, destacavam-se em ordem cronológica EUA, Reino Unido, Canadá, França, Japão, Austrália e Nova Zelândia (ZEFF, 2014).

Dentre os objetivos traçados pelo IASC estava o de emitir normas “básicas”, denominadas *International Accounting Standards* (IAS), que possibilitassem harmonizar as normas contábeis em todo o mundo. Com o processo de globalização, aumento do trânsito de mercadorias, pessoas e capital, essa necessidade se ampliou, o que fez com que mais países se juntassem à entidade.

Em abril de 2001, surgiu dentro da estrutura do IASC o *International Accounting Standards Board* (IASB), que tinha como objetivo melhorar o processo de edição das normas internacionais de contabilidade, além de buscar a convergência entre as normas emitidas nos países-membros. Todas as normas emitidas pelo IASB têm nome de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), na tradução para o português como “Normas Internacionais de Relatório Financeiro”. Conforme o CFC (2019, on-line), o IASB:

É um órgão independente, emissor de normas contábeis, supervisionado por uma junta de fiduciários diversificada geográfica e profissionalmente e presta contas ao Conselho de Monitoramento (*Monitoring Board*) constituído por autoridades representativas do mercado de valores mobiliários. Apoiado pelo Conselho Consultivo de IFRS (*IFRS Advisory Council*) e pelo Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional (*IFRS Interpretations Committee*), ambos externos ao IASB que lhe oferecem orientações para tratar as divergências quanto à interpretação das normas emitidas. Mantém um processo de elaboração de normas sistemático, aberto, participativo e transparente, interagindo com investidores, reguladores, empresários e com a profissão contábil em geral, em cada estágio do processo.

**Figura 5** - IASB – *International Accounting Standards Board*



Fonte: IASB (2020).

De acordo com o CFC (2019), o IASB tem como função emitir as normas contábeis que proporcionam a todos os países interessados na convergência o acesso a elas.

O Conselho Federal de Contabilidade, além da SEC, do FASB e do IASB, ainda influencia o processo de harmonização da contabilidade das seguintes entidades:

- *International Federation of Accountants* (IFAC) - entidade de abrangência mundial que dita normas sobre a profissão do auditor. Essa entidade também auxilia na formulação de normas para o processo de auditoria, bem como sobre padrões éticos que devem ser seguidos pelos profissionais de auditoria em todo o mundo;
- Comitê de Integração Latino Europa-América (CILEA) - entidade formada por países europeus e da América Latina e que tem como função facilitar a convergência do exercício contábil na Europa e na América.
- *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR) - entidade que auxilia países em desenvolvimento a instituírem normas que garantam transparência nos processos contábeis. Esse processo ocorre através da construção de cooperação técnica entre nações e entidades de contabilidade em todo o mundo.
- Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) - entidade que tem como missão integrar e representar o profissional contábil em todo o continente americano, sendo reconhecida como a organização de contabilidade mais antiga do mundo.

## **2.2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (IFRS – INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)**

As normas internacionais de contabilidade demonstram como as teorias e doutrinas relativas às ciências contábeis estão desenvolvidas. São elas que norteiam a atuação das entidades e que acabam impactando na vida social das sociedades onde estão inseridas. Portanto,

as regulamentações contábeis intervêm na sociedade por meio de órgãos regulamentadores, limitando o arbítrio das entidades pelas escolhas das práticas e normas utilizadas na elaboração dos relatórios financeiros (PASINI, 2005, p. 103).

Até o momento, já foram publicadas 17 IFRS. Abaixo, segue uma breve descrição das dez primeiras IFRS já publicadas e disponíveis em português para serem estudadas:

- **IFRS 1** - A Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). O objetivo desta IFRS é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS da entidade e seus relatórios financeiros intermediários para parte do período coberto por essas demonstrações financeiras contenham informações de alta qualidade que: (a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em todos os períodos apresentados; (b) forneçam um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS); (c) possam ser geradas a um custo que não exceda os benefícios (IFRS, 2018).
- **IFRS 2** - Em fevereiro de 2004, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) emitiu a IFRS 2 – Pagamento Baseado em Ações. O objetivo desta IFRS é especificar como uma entidade deve contabilizar uma transação de pagamento baseada em ações em suas demonstrações financeiras. Em particular, ela exige que uma entidade reflita em seu lucro ou prejuízo e posição financeira os efeitos de transações de pagamento baseadas em ações, incluindo despesas relacionadas a transações em que opções de compra de ações são concedidas a empregados (IFRS, 2018).
- **IFRS 3** - Em janeiro de 2008, o Conselho emitiu uma IFRS 3 revisada. O objetivo dessa IFRS é aumentar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações fornecidas nas demonstrações financeiras pela entidade que reporta, sobre uma combinação de negócios e seus efeitos. Para alcançá-lo, essa IFRS estabelece princípios e requisitos sobre como a adquirente deve: (a) reconhecer e mensurar, em suas demonstrações financeiras, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida; (b) reconhecer e mensurar o ágio adquirido na combinação de negócios ou um ganho em uma compra vantajosa; (c) determinar quais informações divulgar para permitir aos usuários de demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios (IFRS, 2018).
- **IFRS 4** - A IFRS 4 especifica alguns aspectos do relatório financeiro para contratos de seguro por qualquer entidade que emita tais contratos e ainda não tenha aplicado a IFRS 17. O IFRS 4 se aplica a todos os contratos de seguro (incluindo contratos de resseguro) que uma entidade emitir e aos contratos de resseguro que detém, exceto para contratos específicos cobertos por outras normas. Não

se aplica a outros ativos e passivos de uma seguradora, como ativos financeiros e passivos financeiros dentro do escopo da IFRS 9. Além disso, não trata da contabilização por segurados (IFRS 4, 2018).

- **IFRS 5** - O objetivo da Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas é especificar a contabilização de ativos mantidos para venda e a apresentação e divulgação de operações descontinuadas. Em particular, a IFRS exige: (a) que os ativos que atendam aos critérios para serem classificados como mantidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo menos custos para vender, e que cesse a depreciação sobre esses ativos; (b) que os ativos que atendam aos critérios para serem classificados como mantidos para venda sejam apresentados separadamente na demonstração da posição financeira e os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente (IFRS, 2018e, p. 4).
- **IFRS 6** - O objetivo da Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 6 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais é especificar o relatório financeiro para a exploração e avaliação de recursos minerais. Em particular, a IFRS exige: (a) melhorias limitadas às práticas contábeis existentes para os gastos de exploração e avaliação; (b) que as entidades que reconhecem ativos de exploração e avaliação avaliem esses ativos quanto à redução ao valor recuperável de acordo com esta IFRS e façam a mensuração de qualquer redução ao valor recuperável conforme a IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos; (c) divulgações que identifiquem e expliquem os valores nas demonstrações financeiras da entidade, que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os usuários dessas demonstrações a entender o valor, a época e a certeza de fluxos de caixa futuros, provenientes de quaisquer ativos de exploração e avaliação reconhecidos (IFRS, 2018).
- **IFRS 7** - O objetivo da Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 7 (Instrumentos Financeiros: Divulgações) é exigir que as entidades forneçam divulgações em suas demonstrações financeiras que permitam aos usuários avaliar: (a) a significância de instrumentos financeiros para a posição e desempenho financeiro da entidade; (b) a natureza e extensão de riscos decorrentes de instrumentos financeiros, aos quais a entidade está exposta durante o período.

do e no final do período de relatório, e como a entidade gerencia esses riscos (IFRS, 2018).

- **IFRS 8** - A Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 8 (Segmentos Operacionais) será aplicada a: (a) demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade: (i) cujos instrumentos de dívida ou de patrimônio sejam negociados em um mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou (ii) que registre, ou esteja em processo de registro de, suas demonstrações financeiras junto a uma comissão de valores mobiliários ou outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos em um mercado público; (b) demonstrações financeiras consolidadas de um grupo com uma controladora: (i) cujos instrumentos de dívida ou de patrimônio sejam negociados em um mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou (ii) que registre, ou esteja em processo de registro de, suas demonstrações financeiras consolidadas junto a uma comissão de valores mobiliários ou outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos em um mercado público (IFRS, 2018).
- **IFRS 9** - O objetivo da Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 9 (Instrumentos Financeiros) é estabelecer princípios para o relatório financeiro de ativos financeiros e passivos financeiros que apresentarão informações relevantes e úteis aos usuários de demonstrações financeiras para a sua avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade (IFRS, 2008).
- **IFRS 10** - O objetivo da Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 10 (Demonstrações Financeiras Consolidadas) é estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais entidades (IFRS, 2018).

Considerar as IFRS é importante, principalmente, para as entidades que possuem negócios com o mercado internacional ou, ainda, que possuem filiais no exterior, pois, enquanto estiver atuando no Brasil, elas devem se nortear pelos CPCs emitidos. Entretanto, quando estiverem no mercado internacional, elas deverão observar os IFRS.



### 3. ASPECTOS DA SARBANES-OXLEY(SOX)

A Lei Sarbanes-Oxley surgiu em Julho de 2002, para desencorajar as alegações e desculpas dos executivos, através de várias medidas que intensificam as conferências internas e aumentam a responsabilidade.

A Lei Norte Americana Sarbanes-Oxley de 23 de Janeiro de 2002, foi criada especificamente para melhorar as práticas de Governança Corporativa, relativas à divulgação e à emissão de Relatórios Financeiros, transformando em obrigação todas as práticas éticas de negócio em forma de Lei. Tudo isso, surgiu devido aos escândalos envolvendo grandes empresas norte-americanas com a falsificação de demonstrações contábeis e a utilização de empresas de auditoria para endossar seus problemas, proibindo as empresas norte-americanas de divulgar informações suscetíveis de serem interpretadas de forma confusa dentro dos princípios gerais de contabilidade.

O maior objetivo da Lei Sarbanes-Oxley é coibir a conduta antiética de administradores e auditores. Assim, a lei surgiu para restaurar a confiabilidade nas administrações contábeis e financeiras e com isso incentivar o investimento na Bolsa de valores. Impondo às companhias que promovam avaliações anuais de controles internos e que essas avaliações sejam atestadas pelo auditor externo da empresa. Basicamente, a esta lei exige a criação de mecanismos de auditoria e segurança incluindo a criação de comissões encarregadas de supervisionar as atividades e operações das empresas, inibindo a ocorrência de fraudes.



#### 4. GOVERNANÇA CORPORATIVA

Governança corporativa surge com o objetivo de proteger as empresas, trazendo um conjunto de normas e princípios que determinam como a mesma é dirigida e controlada, de forma que traga harmonia entre os acionistas e os executivos da organização. Sendo assim, governança corporativa norteia as empresas para que alcancem bons resultados. Existem diversas definições para governança corporativa, mas todas elas trazem a mesma perspectiva de princípios, práticas e objetivos.

Oliveira (2006, p. 17) define que governança corporativa é o conjunto de:

[...] práticas administrativas para otimizar o desempenho das empresas – com seus negócios, produtos e serviços – ao proteger, de maneira equitativa, todas as partes interessadas – acionistas, clientes, fornecedores, funcionários e governos – facilitando o acesso às informações básicas e melhorando o modelo de gestão.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fundado em 1995, inicialmente com o nome de Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração, apresenta o seguinte conceito:

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum. (IBGC, 2015, p. 20).

Das diversas definições existente para a “governança corporativa” podemos resumir em linhas gerais, como o conjunto de mecanismos que visam fazer com que as decisões corporativas sejam sempre tomadas com objetivo de maximizar a geração de valor de longo prazo para o negócio e retorno de todos os acionistas (SILVEIRA, 2010).

Segundo o IBGC, (2015) Há, dentro da Governança Corporativa, quatro princípios básicos fundamentais, que são:

- Transparência (*disclosure*): tem como finalidade informar todas as partes interessadas nas informações que são de seu interesse, está em, não somente, anunciar o que está disposto em leis ou regulamentos, associa-se a ir além, e não restringir informações.

- Equidade (*fairness*): trata da equivalência, ou seja, o tratamento justo de todos os sócios e stakeholders, está em atender os direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas de todos os interessados.

- Prestação de Contas (*accountability*): de modo sucinto, compreensível e claro os agentes de governança irão prestar contas de sua execução, e assumir absolutamente seus atos e omissões, atuando com diligência e responsabilidade.

- Responsabilidade Corporativa (*Compliance*): traz o estrito cumprimento da lei e à responsabilidade aos agentes de governança em zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, cuidar dos interesses da corporação, reduzindo as externalidades negativas, aumentando as positivas e levando em consideração os diversos capitais ( humano, social, intelectual, ambiental, financeiro, reputacional, etc.) em curto, médio e longo prazo.

## SAIBA MAIS

Muitos dos profissionais de contabilidade acabam por trabalhar em grandes empresas que possuem capital aberto. Portanto, se faz necessário que acompanhem as resoluções editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Essa entidade tem como uma de suas principais atividades fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

Acesse: <http://www.cvm.gov.br>.

Fonte: CVM (2019).

## SAIBA MAIS

Diariamente, o profissional contábil necessita buscar subsídios externos para que ela possa orientar os acionistas em seu processo de tomada de decisão. Portanto, conhecer sobre índices econômicos e estatísticas sociais e econômicas é uma função de todo profissional.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) é uma das principais entidades que fornecem índices econômicos no Brasil. Portanto, acessar seu site possibilita ao profissional contábil importantes informações para geração e produção de projeções futuras sobre os negócios da entidade.

Acesse: <http://www.ipea.gov.br>

Fonte: IPEA (2019).

## REFLITA

A contabilidade possui diversas possibilidades para todos os profissionais que nela atuam. Portanto, a auditoria é somente uma das muitas funções a que o futuro profissional de contabilidade pode se dedicar e construir sua carreira. Uma das entidades importantes na área da contabilidade é o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o qual tem como função articular a formulação das normas de auditoria independente.

Acesse: <http://www.ibracon.com.br>

Fonte: IBRACON (2019).

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o processo de globalização cada vez mais acentuado, fica difícil para qualquer tipo de entidade se desvincular das obrigações surgidas oriundas desse processo. Para a contabilidade, essa obrigação não é diferente: junto com o aumento do fluxo de mercadorias e, principalmente, do capital, surge o processo de harmonização das normas contábeis.

Cada vez mais, o profissional de contabilidade deve estar atento para que seu trabalho esteja alinhado com as normas internacionais de contabilidade. Embora muitas das normas são aplicadas apenas para entidades de capital aberto, nota-se que os padrões internacionais acabam refletindo também nas empresas de capital fechado.

Em suma, espera-se que o profissional contábil esteja atualizado e preparado para todos os desafios que a profissão apresenta.

### Convergência das normas contábeis do SFN às normas internacionais

As instituições financeiras brasileiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central (BC) precisam estar em adequação com aquilo que é determinado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Para assegurar o cumprimento das regras, o BC realiza ações e estudos para checar a adequação da regulação brasileira à internacional. Entre estes estudos, estão diagnósticos das normas de contabilidade do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF) em relação aos padrões internacionais de divulgação financeira (IFRS) promulgados pelo IASB. Estas análises são referentes a normas de julho de 2007.

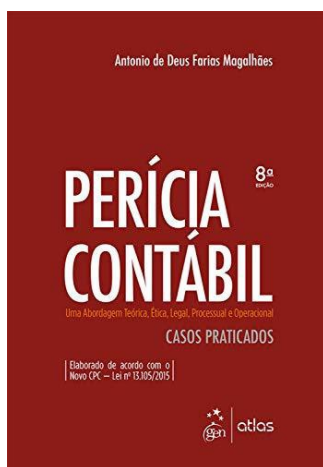
O BC também produziu comunicado que trata dos procedimentos para a adequação das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pela autoridade monetária com base na Lei nº 11.638, de 31 de dezembro de 2007. Além disso, divulgou o histórico das divergências observadas nas normas do COSIF durante a elaboração dos diagnósticos e das adequações às disposições contidas na referida lei.

Diagnósticos das normas do SFN em relação às normas internacionais:

- IAS 1 - Apresentação das demonstrações contábeis;
- IAS 7 - Demonstração dos fluxos de caixa;
- IAS 8 - Políticas contábeis, alterações nas estimativas contábeis e erros;
- IAS 10 - Eventos subsequentes;
- IAS 12 - Créditos tributários;
- IAS 14 - Demonstrações por segmento;
- IAS 16 - Ativo permanente imobilizado;
- IAS 17 - Arrendamento mercantil;
- IAS 18 - Receitas;
- IAS 19 - Benefícios aos empregados;
- IAS 21 - Conversão das demonstrações contábeis;
- IAS 23 - Custos de empréstimos;
- IAS 24 - Partes relacionadas;

- IAS 27 - Demonstrações contábeis consolidada;
- IAS 28 - Coligadas;
- IAS 31 - Empreendimentos conjuntos (*Joint Ventures*);
- IAS 32 - Apresentação de instrumentos financeiros;
- IAS 33 - Lucro por ação;
- IAS 34 - Demonstrações contábeis intermediárias;
- IAS 36 - Perdas por imparidade de ativos (*Impairment*);
- IAS 37 - Provisões, contingências passivas e contingências ativas;
- IAS 38 - Ativos intangíveis;
- IAS 39 - Instrumentos financeiros – escopo e definições (IAS 39 – parágrafos 1 a 14 e 38 a 70);
- IAS 39 - Instrumentos financeiros – baixa (IAS 39 - parágrafos 15 a 37);
- IAS 39 - Instrumentos financeiros – registro de operações de hedge (IAS 39 – parágrafos 71 a 102);
- IFRS 1 - Primeira adoção dos IFRS;
- IFRS 2 - Pagamentos baseados em ações;
- IFRS 3 - Combinações de empresas;
- IFRS 5 - Ativos não-correntes mantidos para venda e operações em descontinuidade;
- IFRS 7 - Evidenciação de instrumentos financeiros.

**Fonte:** o autor.



## LIVRO

**Título:** Perícia Contábil - Uma Abordagem Teórica, Ética, Legal, Processual e Operacional

**Editora:** Atlas

**Autores:** Antonio de Deus Farias Magalhães

**ISBN:** B073DM6VXV

**Comentário:** a leitura desse livro é uma grande oportunidade para todos os profissionais da contabilidade que buscam atuar com a Perícia Contábil. Através desta leitura, será possível observar como o perito pode atuar no dia a dia de forma ética, para que não realize qualquer procedimento ou processo que possa prejudicar as empresas ou as pessoas que estão envolvidas nos processos.



## FILME/VÍDEO

**Título:** El Método

**Ano:** 2005

**Comentário:** o filme retrata a história de sete personagens que participam de um diferente processo de recrutamento e seleção para uma grande empresa espanhola. Durante todo o filme, os personagens ficam trancados dentro de uma sala, onde são colocados em várias situações em que são testados e observados. Ao longo deste processo, eles descobrem que um dos participantes trabalha na empresa e foi colocado na empresa para observar a reação dos demais. Ao assistir esse filme, você poderá observar como as pessoas em situações de estresse podem exibir um comportamento antiético.

**Link:** <https://efivest.com.br/filme-rh-o-que-voce-faria/>

# UNIDADE IV

## Demonstrações Contábeis Internacionais

Professor Mestre João Simba André



### Plano de Estudo:

- Conversão das demonstrações em moeda estrangeira;
- Noções das demonstrações contábeis em moeda estrangeira de poder aquisitivo constante;
- Contabilização de derivativos e outros instrumentos financeiros;
- Controles internos aplicados às transações com derivativos.

### Objetivos da Aprendizagem

- Conceituar e contextualizar os CPC's que tratam das demonstrações contábeis internacionais;
  - Compreender os derivativos e suas especificidades;
- Apresentar como as demonstrações contábeis devem ser convertidas em moeda estrangeira.

# INTRODUÇÃO

Olá, aluno (a)! Seja bem-vindo (a) à nossa quarta unidade do livro de Contabilidade Avançada e Internacional.

Nesta unidade vamos abordar como uma entidade pode fazer de moeda estrangeira em suas demonstrações. É importante salientar que, por diversos motivos, as entidades necessitam emitir demonstrações em moedas estrangeiras, seja porque ela está recebendo um investimento de um sócio internacional ou, ainda, porque ela está captando recursos no exterior. Hoje, com a globalização, é comum que entidades realizem transações em moedas diferentes da moeda nacional e isso acaba gerando algum impacto em suas demonstrações.

Ao longo da unidade, você poderá conhecer também alguns tipos de operações realizadas pelas entidades que necessitam efetuar a conversão de suas contas e demonstrações de moeda estrangeira para moeda nacional. Essas transações são de grande importância para que as entidades possam ser competitivas diante do cenário de intensa globalização.

O conceito de operações conhecidas como derivativo também será abordado ao longo desta unidade, pois tais operações têm ganhado cada vez maior importância e relevância no mercado. Muitas entidades estão realizando operações em derivativos nos últimos anos, o que faz com que, ao profissional contábil, seja condição necessária conhecer todas as especificidades que abordem esse tipo de operação no dia a dia da sua profissão.

Conhecer como as demonstrações contábeis devem ser convertidas, além de como as entidades devem mensurar, evidenciar e contabilizar operações financeiras como os derivativos constituem os principais objetivos desta unidade. Ao final, será possível conhecer inúmeras oportunidades para atuação profissional na contabilidade, bem como diversos desafios que têm surgido no dia a dia do profissional contábil nos últimos anos.

**Bons estudos!**



## 1. CONVERSÕES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM MOEDA ESTRANGEIRA

O processo de internacionalização dos mercados tem provocado uma série de mudanças no ambiente organizacional. Isso tem afetado tanto no desenvolvimento do mercado de capitais, impactando diretamente no crescimento dos investimentos estrangeiros diretos, quanto na formação de blocos econômicos pelos países. Esses movimentos têm proporcionado às entidades de todos os setores uma crescente inovação em relação às novas práticas contábeis.

As informações contábeis de uma entidade que são geradas dentro das especificidades da Contabilidade Internacional interessam tanto a segmentos de um “mesmo grupo econômico que realiza operações e transações internacionais como também aos usuários da informação que estão domiciliados em diferentes países em relação ao empreendimento que divulga essas informações” (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2014, p. 3)

Você pode observar que a necessidade de apresentar demonstrações contábeis em moeda estrangeira não é uma exclusividade das empresas que fazem parte de grupos internacionais. Portanto, deve-se analisar que são diversos os motivos que impõem às entidades a necessidade de converter as suas demonstrações. As principais podem ser observadas na figura abaixo:

**Figura 1** - Motivos para as entidades converter suas demonstrações



**Fonte:** adaptado por Padoveze, Benedicto e Leite (2014).

A internacionalização da economia tem provocado uma série de impactos em todas as áreas. Segundo Almeida (2014, p. 8), “a contabilidade está inserida no contexto de globalização da economia mundial, em termos principalmente da livre movimentação de recursos e diminuição de barreiras comerciais entre as nações”. Sendo assim, cabe a todos os profissionais que atuam na contabilidade atentar-se para mensurar corretamente todos os impactos que a globalização tem causado na contabilidade.

O processo de conversão das demonstrações em moeda estrangeira é regido por uma série de normas e regras internacionais. As principais delas podem ser observadas abaixo:

- IFRIC 16 - *Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation*: esta norma conclui que a moeda de apresentação não cria uma exposição à qual uma entidade necessite aplicar hedge. Portanto, caso uma entidade controladora *design* como risco coberto apenas as diferenças cambiais decorrentes de uma diferença entre sua própria moeda funcional e a de sua operação no exterior, ela não precisará aplicar algum tipo de norma que impacte a conversão das suas normas contábeis (IASPLUS, 2020).
- IFRIC 22 - *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration*: esta norma apresenta as operações em moeda estrangeira quando uma entidade reconhece um ativo não monetário ou um passivo não monetário decorrente do

pagamento ou recebimento de contraprestação antes que a entidade reconheça o ativo, despesa ou receita relacionada. A IFRIC 22 não se aplica quando uma entidade mensura o ativo, despesa ou receita relacionada no reconhecimento inicial pelo valor justo ou pelo valor justo da contraprestação recebida ou paga em uma data diferente da data do reconhecimento inicial do ativo não monetário ou não. Além disso, a Interpretação não precisa ser aplicada a impostos de renda, contratos de seguro ou contratos de resseguro (IASPLUS, 2020).

- *SIC-30 Reporting Currency – Translation from Measurement Currency to Presentation Currency*: o SIC-30 aborda como uma empresa converte itens em suas demonstrações financeiras de uma moeda de medição para uma moeda de apresentação. A SIC-30 estabelece que, quando a moeda de medição não for a moeda de uma economia hiperinflacionária, os requisitos da SIC-19.9 deverão ser aplicados da seguinte forma: no caso de ativos e passivos, para todos os balanços apresentados (incluindo comparativos) são convertidos pela taxa de fechamento existente na data de cada balanço apresentado, os itens de receita e despesa são convertidos pelas taxas de câmbio existentes nas datas dos itens do patrimônio líquido das transações (exceto os o resultado líquido do período incluído nos lucros acumulados) onde a conversão é calculada partir da taxa de câmbio de fechamento existente na data de cada balanço apresentado. Caso observe-se diferenças no câmbio, essas diferenças deverão ser reconhecidas diretamente no patrimônio líquido (IASPLUS, 2020).
- *SIC-19 Reporting Currency – Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 and IAS 29*: a SIC-19 enfatiza que a moeda que uma empresa utiliza na mensuração de itens em suas demonstrações financeiras deve ser selecionada para fornecer informações sobre a empresa que sejam úteis e reflitam a substância econômica dos eventos e circunstâncias subjacentes relevantes para essa empresa. Todas as outras moedas são tratadas como moedas estrangeiras na mensuração de itens nas demonstrações contábeis e na conversão de demonstrações contábeis. Daqui resulta que uma empresa não tem uma escolha arbitrária para evitar a correção pela IAS 29 das demonstrações financeiras que são medidas na moeda de uma economia hiperinflacionária. Por exemplo, suponha que uma empresa russa use o rublo russo como moeda apropriada para a mensuração de itens em suas demonstrações financeiras. A empresa determina o tratamento das transações

de câmbio de acordo com a IAS 21 e também reafirma essas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 se as circunstâncias indicarem que o rublo é a moeda de uma economia hiperinflacionária. No entanto, a empresa não está impedida de converter essas demonstrações financeiras em outra moeda para apresentação, por exemplo, a conversão dessas demonstrações financeiras a serem apresentadas em marcas alemãs. Com a SIC-19, os ativos e passivos para todos os balanços apresentados (incluindo comparativos) são convertidos à taxa de fechamento existente na data de cada balanço apresentado, os itens de receita e despesa são convertidos às taxas de câmbio existentes nas datas dos itens do patrimônio líquido das transações (exceto os o resultado líquido do período incluído nos lucros acumulados) é convertido à taxa de fechamento do câmbio existente na data de cada balanço apresentado, todas essas diferenças de câmbio resultantes da conversão devem ser reconhecidas diretamente no patrimônio líquido (IASPLUS, 2020).

- SIC-11 *Foreign Exchange - Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations*: essa SIC concordou que as perdas cambiais nos passivos resultantes da recente aquisição de ativos devem ser incluídas apenas no valor contábil dos ativos se esses passivos não pudessem ser liquidados ou se não fosse praticamente viável proteger a exposição à moeda estrangeira antes de ocorrer a desvalorização ou depreciação severa. Somente nesses casos, as perdas cambiais são inevitáveis e, portanto, fazem parte dos custos de aquisição do ativo. As aquisições “recentes” de ativos são aquisições dentro de doze meses antes da forte desvalorização ou depreciação da moeda de relatório (IASPLUS, 2020).
- SIC-7 *Introduction of the Euro*: esta interpretação aborda como a introdução do euro, resultante da União Econômica e Monetária Européia (UEM), afeta a aplicação da IAS 21. Os Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio. A SIC-7 declara que os requisitos da IAS 21 devem ser rigorosamente aplicados quando um país ingressa na União Econômica e Monetária da UE. Segundo a SIC-7, os ativos e passivos monetários em moeda estrangeira resultantes de transações continuam sendo convertidos para a moeda funcional pela taxa de fechamento. Quaisquer diferenças cambiais resultantes são reconhecidas como receita ou despesa imediatamente, exceto quando uma entidade continua a aplicar sua política contábil existente para ganhos e perdas cambiais relacionados a hedge

do risco cambial de uma transação prevista de diferenças cambiais cumulativas relacionadas à tradução das demonstrações contábeis das operações no exterior. É importante reforçar que essas traduções continuam a ser reconhecidas em outros resultados abrangentes e são evidenciadas como receita ou despesa somente na alienação do investimento líquido nas operações de câmbio. As diferenças de câmbio resultantes da conversão de passivos denominados nas moedas participantes não são incluídas no valor contábil dos ativos relacionados (IASPLUS, 2020).

- FASB 52: este é o pronunciamento da FASB que trata do processo de conversão em moeda estrangeira das demonstrações contábeis em todo o mundo, se aplicando assim também no Brasil. A aplicação do FAS 52 é obrigatória, ou seja, as entidades não podem abrir mão dela para a conversão de suas demonstrações contábeis. FSA 52 está baseada nos princípios contábeis norte-americanos conhecidos como US-GAAP, segundo os quais as empresas deverão consolidar todas as suas operações (matriz mais subsidiárias), todas as operações de combinação de negócios (fusão, incorporação ou cisão) e todas as operações de avaliação dos seus negócios (que implicam o método de equivalência patrimonial). Caso a entidade tenha obtido recursos no exterior, a título de empréstimos ou financiamentos, ela não precisará seguir os dispositivos presentes na FAS 52. Entretanto, caso os fornecedores deste recurso exijam isso, ela deverá seguir.
- IAS 21 – *Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (BV 2010): os efeitos dessa norma demonstram as alterações nas taxas de câmbio e descrevem como as entidades devem contabilizar as transações e operações em moeda estrangeira nas demonstrações financeiras e, também, como elas deverão converter as demonstrações financeiras em uma moeda de apresentação. Através desta norma, é necessário que uma entidade determine uma moeda funcional (para cada uma de suas operações, se necessário) com base no ambiente econômico primário em que opera e geralmente registra transações em moeda estrangeira usando a taxa de conversão à vista para essa moeda funcional na data da transação. A IAS 21 foi reeditada em dezembro de 2003 e se aplica a períodos anuais iniciando em ou após o dia 1º de janeiro de 2005.

Analisando as duas normas acima, podemos perceber que não existem diferenças significativas entre os métodos de conversão: em ambas, podemos perceber que é utilizada

a taxa cambial de fechamento do dia das operações. Note que a taxa cambial é de grande importância no momento que se realiza a conversão de uma demonstração contábil.

Alguns termos são de grande importância para compreender ao processo de conversão. Abaixo são alguns:

[...] moeda corrente: é a moeda do país em que a empresa opera; moeda de relatório: é a moeda constante das demonstrações financeiras que serão reportadas; moeda estrangeira: é a moeda utilizada para realização de uma determinada transação; moeda funcional: é a moeda responsável pela geração e dispêndio de caixa ou a do sistema econômico principal em que a empresa opera. taxa de câmbio: é a taxa utilizada para a troca de duas moedas; taxa corrente ou de fechamento: é a taxa vigente na data de levantamento das demonstrações financeiras anuais ou intermediárias; taxa histórica: é a taxa vigente na época de realização de uma determinada transação; taxa média: é a média aritmética das taxas de câmbio que vigoraram por um determinado período (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE 2014, p. 416).

Compreender o conjunto de conceitos que estão envolvidos no entendimento das operações da conversão das demonstrações contábeis é de grande importância para todos os profissionais que atuam ou buscam atuar na área.



## 2. NOÇÕES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM MOEDA ESTRANGEIRA DE PODER AQUISITIVO CONSTANTE

O sistema contábil brasileiro, através do comitê de pronunciamentos contábeis, adotou o IAS 21, que, por sua vez, foi traduzido e adaptado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e ganhou o nome de CPC 02. Segundo o CPC 02, que trata dos efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, uma entidade tem a possibilidade de manter suas atividades operacionais em moeda estrangeira de duas formas: ela pode tanto ter transações em moeda estrangeira, importação ou exportação, por exemplo, como ela pode ter operações no exterior (filiais/subsidiárias/franquias).

Com o aumento no índice de internacionalização das empresas, surgiu a necessidade de a contabilidade estabelecer parâmetros que pudessem nortear a elaboração das demonstrações, bem como a conversão delas para a moeda de apresentação (CPC 02, 2010). Para isso, o pronunciamento traz que a entidade deve, primeiramente, definir quais taxas de câmbio devem ser usadas e como evidenciar as mudanças das taxas nas demonstrações.

Em relação ao alcance do pronunciamento 02, é necessário salientar que ele deve ser aplicado nas três situações abaixo:

1. No processo de contabilização das transações em moeda estrangeira, exceto para transações com derivativos e saldos que são cobertas pelo CPC 48 – Instrumentos Financeiros;

2. No processo de conversão de resultados e posição financeira das operações que a entidade possui no exterior que necessitam ser incluídas nas demonstrações contábeis por meio de consolidação (ou equivalência patrimonial);
3. No processo de conversão de resultados e posição financeira da entidade para uma moeda diferente da sua.

Um conceito de muita importância para a conversão das demonstrações contábeis é a definição do que é moeda funcional: segundo o CPC 02, é a principal moeda que a entidade opera, ou seja, é aquela moeda que rege o ambiente econômico da entidade. Por exemplo, se uma empresa tem capital nacional, a moeda funcional dela é o Real, mas no caso de uma empresa multinacional com matriz nos Estados Unidos, a moeda funcional dela seria o Dólar Americano (CPC 02, 2010).

Recomenda-se que uma entidade, antes de definir sua moeda funcional, leve em consideração alguns fatores: se a moeda escolhida influencia os preços de venda de bens e serviços; se a moeda escolhida é a mesma do país que tem influência sob os negócios das entidades; se a moeda escolhida é aquela que influencia fatores como mão de obra, custos de matéria-prima e demais custos da produção.

Quando uma entidade define sua moeda funcional, ela não deve alterar essa moeda novamente em pouco tempo, alterando-a somente caso tenha ocorrido mudança no volume das transações com o exterior ou, ainda, alguma condição subjacente, como a empresa receber algum investidor estrangeiro que tenha como exigência a emissão de demonstrações na moeda de seu país de origem (CPC 02, 2010).

Quando uma empresa decide converter suas demonstrações para uma moeda funcional, ela deve utilizar a taxa cambial da data de alteração. Quando a entidade opta por converter suas demonstrações, pode ser que ocorram efeitos fiscais advindos dessas conversões. Portanto, o profissional contábil deve se atentar para recolher os valores devido ao fisco do país.

Em relação a divulgação das informações propostas pelo pronunciamento em questão, tem-se que a entidade deve divulgar:

o montante das variações cambiais reconhecidas na demonstração do resultado, com exceção daquelas originadas de instrumentos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o CPC 48; variações cambiais líquidas reconhecidas em outros resultados abrangentes e registradas em conta específica do patrimônio líquido, e a conciliação do montante de tais variações cambiais, no início e no final do período (CPC 02, 2010, on-line).

Quando a entidade utilizar uma moeda diferente das demonstrações contábeis da sua moeda funcional, ela deverá relatar o fato junto às demonstrações, explicando os motivos que fizeram com que ela optasse por não fazer a divulgação da moeda funcional.



### 3. CONTABILIZAÇÃO DE DERIVATIVOS E OUTROS INSTRUMENTOS FINANCEIROS

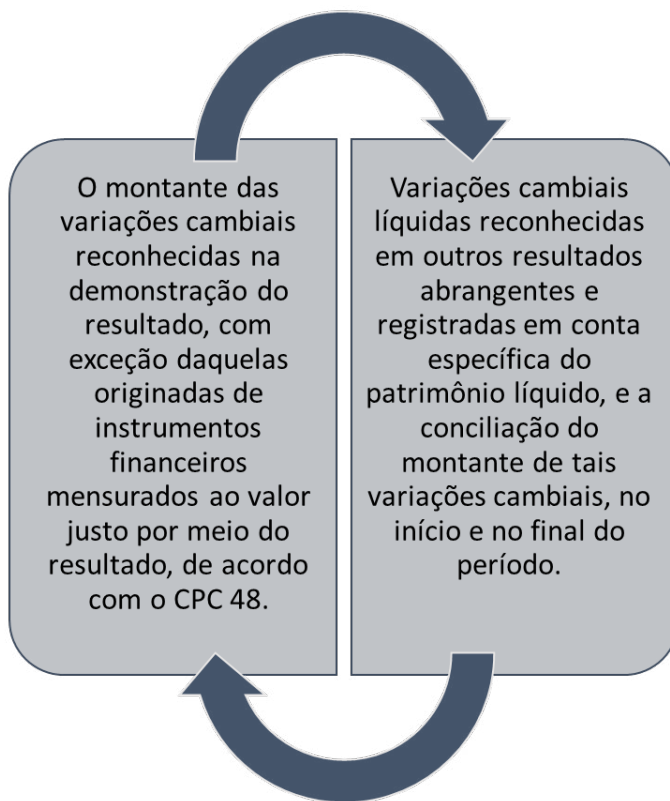
Ao efetuar a contabilização de todas as operações em moeda estrangeira, as entidades devem contabilizar se houve ganhos e perdas nessas transações com moedas estrangeiras e variações cambiais. Importante reforçar que essas perdas e ganhos podem ser advindos da conversão do resultado e da posição financeira que a entidade (incluindo a entidade no exterior) possui em relação à moeda diferente que ela possui e também de todos os efeitos fiscais que são produzidos por esta variação.

O Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro é o pronunciamento que deve ser aplicado ao tratamento de todos os efeitos fiscais que são contabilizados pelas variações em moeda estrangeira.

Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) o item 39 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária venha a ser revertida no futuro previsível) (CPC 32, 2009, p. 35).

Em relação a divulgação, o CPC 02 (2010) apresenta dois principais grupos de informações que devem ser divulgadas, conforme apresentadas na figura a seguir:

**Figura 2** - Informações que devem ser divulgadas sobre conversão das demonstrações



**Fonte:** adaptado de CPC 02 (2010).

Quando a entidade realizar a divulgação da sua demonstração em moeda estrangeira, ela deverá observar se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis é diferente da moeda funcional que ela optou, fato este de grande relevância. Sendo assim, ele deve ser relatado juntamente com a divulgação da moeda funcional e também do conjunto de razões para a utilização de moeda de apresentação diferente.

No caso de a entidade realizar a alteração na moeda funcional que reportava a informação ou de entidade no exterior significativa, se faz necessário que a entidade realize a divulgação dessa troca, bem como de todos os efeitos cambiais que essa troca gerou. Ainda sobre a divulgação, segundo o CPC 02 (2010, p. 18):

Quando a entidade apresentar suas demonstrações contábeis em moeda que é diferente da sua moeda funcional, ela só deve mencionar que essas demonstrações estão em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil se elas estiverem de acordo com todas as exigências de cada Pronunciamento Técnico, Orientação e Interpretação do CPC aplicáveis, incluindo o método de conversão.

Em caso de a moeda ser diferente da sua moeda funcional, ela deverá seguir os três passos abaixo:

1. A entidade deverá identificar de forma clara e objetiva todas as informações suplementares para distinguir as informações que ela divulgou, bem como deverá

seguir todas as regras e normas derivadas da prática contábeis adotadas em território nacional.

2. Deverá deixar clara em suas demonstrações a moeda que ela utilizou para a divulgação das informações complementares.
3. Outra informação importante que deverá ser divulgada pela entidade trata da moeda funcional que ela fez uso e também do método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares que foram utilizadas nas operações de conversão.

Sobre as divulgações, as entidades devem apresentar todas as suas demonstrações contábeis, juntamente com outras informações financeiras geradas pelas suas atividades (MULLER; CORDEIRO; SCHERER, 2019).

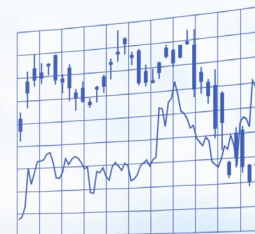
## Financial report

### Balance sheet

<b>Assets</b>	
Current assets	1,734,826
Non-current assets	88,905
	1,645,921
<b>Liabilities</b>	
Current liabilities	166,630
Non-current liabilities	110,327
	56,303
<b>Equity</b>	
Paid-in capital	74,393
Retained earnings	72,921
	1,472

### Equity statement

<b>Current year</b>	1,774,576
Comprehensive income	15,897
Issue of share capital	88,905
Dividends	23,853
<b>Previous year</b>	166,630
Comprehensive income	110,327
Issue of share capital	56,303
Dividends	67,676



### Income statement

<b>Revenues</b>	12,978,516
Net sales	12,873,892
Investment	104,624
<b>Expenses</b>	6,372,535
Research and Development	1,385,395
Operating expenses	4,439,118
Marketing	548,022

### Cash flow statement

<b>Operations</b>	12,978,516
Earnings	12,873,892
Depreciation	104,624
<b>Investing</b>	6,372,535
Real estate	1,385,395
Equipment	4,439,118
<b>Financing</b>	6,505,981
Debt	6,505,981



#### 4. CONTROLES INTERNOS APLICADO ÀS TRANSAÇÕES COM DERIVATIVOS

A definição que a contabilidade utiliza para designar instrumentos financeiros “não deixa dúvida quanto à necessidade de evolução da controladoria e da ciência contábil para atender aos objetivos básicos da gestão de riscos e controles das novas ferramentas gerenciais e financeiras” (OLIVEIRA *et al.*, 2008, p. 98).

Os derivativos podem ser compreendidos como operações financeiras nas quais o valor de negociação é derivado de outros ativos. Estes, por sua vez, são denominados ativos-objeto e possuem como finalidade assumir, limitar ou transferir os riscos da operação. Quando a entidade realiza uma operação com derivativo, vemos que ela busca obter um ganho financeiro em suas operações. Portanto, ela busca uma forma de compensar suas perdas nas operações básicas por ela realizada. Geralmente, podemos constatar que as entidades obtêm perdas, pois há oscilações de preços nas matérias-primas, nas taxas de câmbio e também nas taxas de juros que são praticadas pelo mercado em que a entidade atua.

O uso de derivativos tem sido um importante desafio aos contadores. Na próxima figura constam as três principais características dos derivativos, que acabam por impactar diretamente o dia a dia do profissional contábil que realiza a contabilização, evidenciação e mensuração dos derivativos:

**Figura 3** - Características dos derivativos para os profissionais contábeis



**Fonte:** o autor.

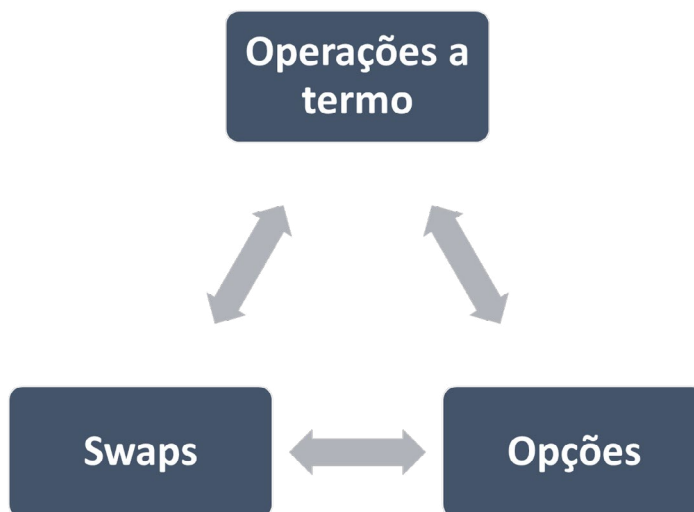
A característica da alta alavancagem gera grande preocupação nos profissionais contábeis, pois, para a maioria dos *controllers*, as operações podem resultar em prejuízos superior ao valor envolvido na operação. Portanto, quando a entidade utiliza dos derivativos, os valores inicialmente envolvidos nas operações podem ser muito superiores ao valor do lançamento das compras. A alta alavancagem acaba gerando falta de previsibilidade ao profissional contábil, o que pode impactar muito no momento de ele realizar a contabilização desse tipo de operação.

Em relação a segunda característica dos derivativos, ela está atrelada a velocidade das transações, pois as operações com derivativos são realizadas pelo mercado financeiro, que, por sua vez, é considerado frenético devido a sua integração com o mercado internacional. Sendo assim, essa velocidade entra em conflito com a dinâmica que os profissionais contábeis estão acostumados a lidar no dia a dia nas entidades.

A complexidade dos derivativos contempla a terceira e última característica deles. Temos que esse tipo de operação acaba fugindo dos tipos de operações que contadores e a entidade de forma geral estão acostumados. Portanto, elas são de difícil compreensão para a maioria dos investidores e profissionais envolvidos. Sendo assim, os contadores que forem atuar nas entidades que operam com derivativos, deverão buscar conhecimentos sobre o mercado financeiro também (RIBEIRO, 2018).

Há três operações que ocorrem principalmente através da forma de derivativos, as quais podem ser observadas na sequência:

**Figura 4** - Tipos de operações de derivativos



Fonte: o autor.

As operações a termo são conhecidas como contratos a futuro (a termo), são operações em que se negocia preços futuros de mercadorias que serão entregues quando do vencimento do prazo estipulado e o conseqüente término do contrato. As opções ocorrem quando se compra ou se vende opções para comprar ou vender bens e instrumentos financeiros em uma data futura. Os swaps podem ser de taxas de juros ou de moedas, esse tipo de derivativo pode corresponder a contratos em que se faz uma troca, conhecida como swap, do tipo de remuneração ou ainda da correção de um contrato que a originou.

Segundo Oliveira et al. (2008), os derivativos existem com quatro finalidades distintas, são elas:

1. Gerenciar os riscos futuros de uma decisão no presente para proteger a empresa;
2. Mudar a natureza de uma obrigação e/ou direito futuro sem incorrer em perdas;
3. Especular sobre preços e posições futuras de ativos, visando a obtenção de lucro;
4. Travar uma oportunidade de arbitragem e posicionar-se sobre o futuro do mercado.

É válido destacar que as operações de derivativos são exclusivas do mercado financeiro. Portanto, compreender as especificidades deste mercado é de grande importância para os profissionais contábeis.

## SAIBA MAIS

Dentre os tipos de instrumentos financeiros disponíveis para as entidades, podemos destacar os hedges, que são operações realizadas com vistas a proteger o patrimônio dela contra riscos.

O hedge funciona como um instrumento de seguro. Os mais comuns são os hedges cambiais que as empresas fazem com vistas a se proteger das oscilações da taxa de câmbio.

Fonte: Antônio et al. (2019).

## SAIBA MAIS

A securitização também é muito utilizada pelas entidades com vistas de proporcionar maior proteção as suas operações. Em suma, essas operações visam a transferência de dívidas ou créditos para investidores, o que faz com que eles passem a ser os novos credores dessas dívidas ou créditos.

Fonte: Antônio et al. (2019).

## SAIBA MAIS

O *International Accounting Standard* (IAS), Orgão Internacional de Contabilidade que instituiu a Norma Contábil nº 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração –, é o documento que apresenta como as entidades devem mensurar e evidenciar sobre as operações com derivativos em todo o mundo.

Fonte: Antônio et al. (2019).

## REFLITA

Segundo Padoveze, Benedicto e Leite (2014, p. 543), os itens financeiros, ativos ou passivos, seja em moeda nacional, seja em moeda estrangeira, são afetados pela inflação e pela oscilação das moedas estrangeiras, e também pela própria natureza de seus prazos de realização, que são mais longos, e seu valor atualizado pelas obrigações contratuais (variações monetárias, juros, prêmios etc.) ao longo do tempo.

Fonte: Almeida (2014).

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo desta unidade, você pôde perceber que a internacionalização da contabilidade é um processo em curso e que não há como o profissional da contabilidade ignorar esse fator. Demonstramos, através do conjunto de normas, regras e pronunciamentos contábeis existentes, que esse processo tende a se aprofundar cada vez mais, cabendo, portanto, aos profissionais da contabilidade compreender esse processo e atuar dentro do esperado.

As entidades da contabilidade, tanto as internacionais quanto as nacionais, possuem grande interesse que todos os profissionais tenham conhecimento do conjunto de normas internacionais. Em razão disso, elas acabam disponibilizando todas as informações necessárias a todos os profissionais e entidades. Assuntos como estrutura conceitual das demonstrações contábeis, divulgação dos relatórios financeiros e os efeitos das mudanças cambiais acabam por se entrelaçar, tornando o dia a dia do profissional da contabilidade um grande desafio.

A interpretação de importantes documentos, como os pronunciamentos aqui apresentados, será parte do dia a dia de qualquer profissional contábil. Portanto, recomenda-se a leitura atenta dos pronunciamentos aqui apresentados e a discussão com seus colegas para que você possa estar ainda mais preparado (a) para todos os desafios que a profissão apresenta.

Um último ponto que deve ser ressaltado é que cada vez mais entidades realizam operações financeiras de derivativos e securitização, razão pela qual os profissionais da contabilidade devem também buscar esse tipo de conhecimento, uma vez que ele está sendo muito demandado pelas entidades.

## LEITURA COMPLEMENTAR

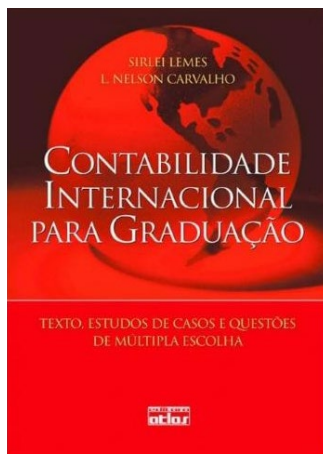
O uso de derivativos vem sendo realizado cada vez mais pelas entidades brasileiras. Seja buscando maior proteção ou, ainda, visando ganhos financeiros, essa prática tem aumentado cada dia mais.

No artigo “Uso de derivativos para hedge melhora os ratings de crédito das empresas brasileiras?”, os autores buscam identificar os fatores que podem explicar as atribuições dos *ratings*, com especial atenção ao impacto do uso de derivativos pelas entidades brasileiras.

Acesse o link abaixo e aproveite para conhecer um pouco mais sobre o tema e como ele pode ser abordado sob diferentes visões, além de perceber como ele possui estreita relação com a contabilidade.

**Link:** [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-30112018-144457/publico/RafaelMAntonio\\_Corrigida.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-30112018-144457/publico/RafaelMAntonio_Corrigida.pdf)

**Fonte:** Antônio et al., (2019).



### LIVRO

**Título:** Contabilidade internacional para graduação: textos, estudos de casos e questões de múltipla escolha

**Editora:** Atlas

**Autor:** Nelson Carvalho e Sirlei Lemes

**ISBN:** 8522458243

**Comentário:** esta obra tem como intenção apresentar aos leitores a necessidade da contabilidade de integrar suas normas com as normas internacionais. O livro demonstra a necessidade da internacionalização da contabilidade, além de apresentar estudos de casos práticos e exercícios para que os leitores possam aprofundar os estudos ainda mais nos temas que o livro traz.



### FILME/VÍDEO

**Nome:** Fuga à meia noite

**Ano:** 1988

**Sinopse:** o filme conta a história de um profissional de contabilidade que trabalha para a máfia e acaba fazendo várias escolhas erradas. Esse filme servirá para que você possa refletir sobre a importância da profissão contábil, bem como da necessidade de atuar com ética e transparência com seus pares e todos os demais usuários.

**Link:** <https://www.youtube.com/watch?v=xSTExRoixGw>

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Contabilidade avançada**. São Paulo: Atlas, 1997.

ALMEIDA, M. C. **Curso de contabilidade avançada em IFRS e CPC**. São Paulo: Atlas, 2014.

AMES, A. C.; NUNES, R. V.; SALES, G. A. W. **Novas regras de Baileia III nas estruturas de capital dos bancos brasileiros**. 2019. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Rodolfo\\_Nunes3/publication/340032754\\_NOVAS\\_REGRAS\\_DE\\_BASILEIA\\_III\\_NA\\_ESTRUTURA\\_DE\\_CAPITAL\\_DOS\\_BANCOS\\_BRASILEIROS/links/5e7386e192851ca9c11bbe3d/NOVAS-REGRAS-DE-BASILEIA-III-NA-ESTRUTURA-DE-CAPITAL-DOS-BANCOS-BRASILEIROS.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Rodolfo_Nunes3/publication/340032754_NOVAS_REGRAS_DE_BASILEIA_III_NA_ESTRUTURA_DE_CAPITAL_DOS_BANCOS_BRASILEIROS/links/5e7386e192851ca9c11bbe3d/NOVAS-REGRAS-DE-BASILEIA-III-NA-ESTRUTURA-DE-CAPITAL-DOS-BANCOS-BRASILEIROS.pdf). Acesso em: 20 mar. 2019.

ANTONIO, R. M. et al. O uso de derivativos para hedge melhora os ratings de crédito das empresas brasileiras? **Rev. contab. finanç.** v. 31, n. 82, São Paulo, jan./abr. epub jun. 2019. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772020000100050&script=sci\\_arttext&lng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772020000100050&script=sci_arttext&lng=pt). Acesso em: 18 mar. 2020.

BACEN. Resolução nº 2.878, de 26 de março de 2009. Dispõe sobre procedimentos a serem observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil na contratação de operações e na prestação de serviços aos clientes e ao público em geral. **D. O. U.**, 2009. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2001/pdf/res\\_2878\\_v4\\_L.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2001/pdf/res_2878_v4_L.pdf). Acesso em: 22 mar. 2020.

BAUTISTA, F. B.; MIRANDA, M. B. **Incorporação, fusão e cisão de sociedades**. 2010. Disponível em: <http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/artigos/fe.pdf>. Acesso em: mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.730, de 8 de novembro de 1971. Altera o Decreto-lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969, que dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, regula a eleição de seus membros e dá outras providências. **D. O. U.**, 1971. Disponível em: [https://cfc.org.br/wpcontent/uploads/2015/12/lei\\_5730.pdf](https://cfc.org.br/wpcontent/uploads/2015/12/lei_5730.pdf). Acesso em: 12 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. Código brasileiro das melhores práticas de governança corporativa. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 05/07/2020.

BRASIL. 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. **D. O. U.**, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000,

e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **D. O. U.**, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **D. O. U.**, 1976. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11475436/artigo-243-da-lei-n-6404-de-15-de-dezembro-de-1976>. Acesso em: mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **D. O. U.**, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso: 20 mar. 2020.

CAMELO, A. C. O. **Contabilidade Avançada**. Maringá: UniCesumar, 2019.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. 2019. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Acesso em: 15 dez. 2019.

CFC. Resolução nº 1055, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. **D. O. U.**, 2005. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1567.doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1567.doc). Acesso em: 15 dez. 2019.

CFC. Resolução nº 1.328, de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. **D. O. U.**, 2011. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1328.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf). Acesso em: 12 dez. 2019.

CPC 02. **Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 21 (BV2010)**. 2010. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62\\_CPC\\_02\\_R2\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf). Acesso em: 20 mar. 2020.

CPC 15. **Pronunciamento técnico CPC 15 (R1)**. Combinação de negócios. 2011. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235\\_CPC\\_15\\_R1\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2014.pdf). Acesso em: 20 mar. 2020.

CPC 18. **Pronunciamento técnico CPC 18 (R2)**. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. 2012. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263\\_CPC\\_18\\_\(R2\)\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf). Acesso em: 20 mar. 2020.

CPC 32. **Tributos sobre o Lucro**. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=63>. Acesso em: 20 mar. 2020.

CPC 36. **Pronunciamento técnico CPC 36 (R3)**. Demonstrações consolidadas. 2012. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/448\\_CPC\\_36\\_R3\\_rev%2008.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/448_CPC_36_R3_rev%2008.pdf). Acesso em: 22 mar. 2020.

CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 44**. Demonstrações Combinadas. 2013. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/437\\_CPC\\_44\\_final\\_06052013.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/437_CPC_44_final_06052013.pdf). Acesso em: 15 de dez. 2019.

CPC. **Pronunciamentos**. 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 15 dez. 2019.

CVM. Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. **D. O. U.**, 2007. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/400/inst457consolid.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2019.

- DANTAS, J. A. et al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 3-29, maio-ago. 2010.
- FASB. Financial Accounting Standards Boards. **Standards**. S. d. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/LandingPage&cid=1175805317350>. Acesso em: 15 dez. 2019.
- FOLHA DE SÃO PAULO. **Carrefour compra Atacadão e se transforma em líder do setor no Brasil**. 2007. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u116357.shtml>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S. MARTINS. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.
- IASPLUS. **IFRIC-16 — Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation**. 2020. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric16>. Acesso em: 20 de mar. 2020.
- IASPLUS. **IFRIC-22 — Foreign Currency Transactions and Advance Consideration**. 2020. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric-22>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- IASPLUS. **SIC-7 — Introduction of the Euro**. 2020. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-7>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- IASPLUS. **SIC-11 — Foreign Exchange - Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations**. 2020. Disponível em; <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-11>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- IASPLUS. **SIC-19 — Reporting Currency – Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 and IAS 29**. 2020. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-19>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- IASPLUS. **SIC-30 — Reporting Currency – Translation from Measurement Currency to Presentation Currency**. 2020. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-30>. Acesso em: 20 mar. 2020.
- IBRACON. **Institucional**. 2019. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>. Acesso em: 15 dez. 2019.
- MISSAGIA, L. R.; VELTER, F. **Contabilidade avançada (Provas e concursos)**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010
- MULLER, A.; CORDEIRO, C. M. R.; SCHERER, L. **Contabilidade avançada e internacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- OLIVEIRA, A. M. S. et al. **Contabilidade internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos**. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Governança corporativa na prática**. São Paulo: Atlas, 2006.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C.; LEITE, J. S. J. **Manual de contabilidade internacional IFRS: US Gaap e Br Gaap: teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2014.
- PASINI, A. K. **As Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS: Adoção no Brasil**. 2005. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/a291/a2150af700f5feb45b066b7bdb7e8ee7147d.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2017.
- PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. **Contabilidade avançada: texto e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Avançada**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

RIOS, R. P.; MARION, J. C. **Contabilidade avançada**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade (NBC) e normas internacionais de contabilidade (IFRS). 1. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A. **Contabilidade avançada**: aspectos societários e tributários. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZEFF, S. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. *The Accounting Review*. **R. Cont. Fin.** – USP, São Paulo, v. 25, Edição “História da Contabilidade”, p. 300-320, set./dez. 2014. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98018/96824>. Acesso em: 30 mar. 2020.

# CONCLUSÃO

**Prezado (a) aluno (a),**

Neste material, busquei trazer para você aspectos relacionados às reorganizações societárias, o que permitiu explicar as diferentes formas existentes nas quais as empresas podem adotar para se reorganizar. No cenário atual em que as organizações atravessam em momentos grandes dificuldade, como a concorrência acirrada, as empresas podem fazer incorporação, fusão, cisão entre outras formas de reorganizações societárias para que consigam expandir os seus negócios e competir no mercado de forma igual.

Além disso, destaquei os processos de mensuração dos investimentos através da equivalência patrimonial, detentora de muitas regras e normas as quais devem ser seguidas por todas as entidades que realizam investimentos. Assim, investindo em outras companhias, as entidades assumem uma série de responsabilidades contábeis, responsabilidades estas que têm como principal função deixar claro o quanto estas entidades possuem responsabilidades diante das suas controladas.

Também procurei explicar como entidades da contabilidade, tanto as internacionais quanto as nacionais, possuem grande interesse de que todos os profissionais tenham conhecimento do conjunto de normas internacionais, acabando por disponibilizar, em razão disso, todas as informações necessárias a todos os profissionais e entidades.

Por fim, mostrei como estrutura conceitual das demonstrações contábeis, a divulgação dos relatórios financeiros e os efeitos das mudanças cambiais acabam por se entrelaçar, tornando o dia a dia do profissional da contabilidade um grande desafio.

A partir de agora acreditamos que você já está preparado para seguir em frente, desenvolvendo ainda mais suas habilidades e ferramentas para fazer as diversas formas de reorganizações societárias e avaliação de negócios.

**Até uma próxima oportunidade. Muito Obrigado!**

