

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

FERNANDO FLORENTINO DA SILVA

**CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE FINANCIAL ACCOUNTING
STANDARDS BOARD (FASB 52) E COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS (CPC 02)**

Porto Alegre

2015

FERNANDO FLORENTINO DA SILVA

**CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE FINANCIAL ACCOUNTING
STANDARDS BOARD (FASB 52) E COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS (CPC 02)**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre
2015

CIP - Catalogação na Publicação

Silva, Fernando Florentino da
Convergências e divergências entre Financial
Accounting Standards Board (FASB 52) e Comitê de
Pronunciamentos Contábeis (CPC 02) / Fernando
Florentino da Silva. -- 2015.
80 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre,
BR-RS, 2015.

1. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). 2.
Financial Accounting Standards Board (FASB). I.
Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

FERNANDO FLORENTINO DA SILVA

CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE *FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB 52)* E COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC 02)

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Aprovado em: Porto Alegre, 17 de julho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Schmidt - Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Prof. Dr. José Luiz dos Santos
Faculdade São Francisco de Assis - UNIFIN

Prof. Dr. Paulo Roberto Pinheiro
Faculdade São Francisco de Assis - UNIFIN

Prof. Dr. Ernani Ott
Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por todos os milagres que me concedeu e por chegar até aqui, aos meus pais, irmãos, primos, amigos e esposa. Quero poder retribuir o carinho e atenção que todos me proporcionaram e por sempre me incentivarem.

Quero colocar em ênfase o meu velho e querido, pai, amigo e companheiro em todas as horas, meu eterno criador, Guilherme Albino da Silva. Seu bom coração e inteligência me levaram a estar nesta vida para atingir uma missão. Ser Feliz e ajudar o próximo.

Quero também agradecer meu professor Orientador Dr. Paulo Schmidt, me ensinou o caminho do conhecimento e da ambição de encarar os obstáculos. Agradecer ao meu chefe Dr. José Luiz dos Santos, que acreditou em mim e que me proporcionou o sentido de causa e efeito, ou seja, saber dar valor às coisas ao meu redor. Aprendi com estes dois Doutores lidar com as imperfeições e fatos de uma visão de futuro. Não sei como retribuir, simplesmente posso retribuir responsabilidade de meus atos. “Muito Obrigado Doutores e meus amigos”.

Para finalizar gostaria de mencionar nomes, primeiramente de minha esposa Caleandra Martins Velho, que participou de muitos momentos importantes em minha vida e que ainda irá participar, pois independente dos fatos da vida, estamos sempre aprendendo um com o outro. TE AMO. Obrigado pela ajuda de sempre. Minha mãe Rosa Maria, que independente da distância, é meu porto seguro. Terezinha, minha avó e segunda mãe proporciono amor, afeto e carinho. No fundo do meu coração, agradeço todo o sentimento e energia positiva que tive. Finalizo descrevendo o presente que ganhei dos céus, um filho, amor incondicional que vou amar para vida inteira. Murilo Martins Florentino, estou ansioso por sua chegada, papai te ama.

Deus, se um dia eu perder as
esperanças, ajude-me a lembrar que os
teus planos são melhores que os meus.

(Chico Xavier)

RESUMO

A crise vivida pela economia mundial em 2008 trouxe consigo inúmeras oportunidades de crescimento e internacionalização para empresas brasileiras, conforme divulgação da Pwc (Price Waterhouse e Coopers), com base na pesquisa do Jornal Valor Econômico. A internacionalização dessas empresas, além das oportunidades de crescimento, aduziu novas responsabilidades legais, entre elas a introduzida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em seu pronunciamento técnico nº 2, regulamentado pela Deliberação nº 640/10 da Comissão de Valores Mobiliários. Esse pronunciamento possui características semelhantes ao Statement nº 52 do Financial Accounting Standards Board (FASB) norte-americano e visa melhorar a qualidade das informações contábeis, proporcionando maior transparência e credibilidade às demonstrações contábeis no âmbito internacional. Neste cenário globalizado, o Brasil necessita se equiparar aos mais de cem países que já adaptaram suas normas ao contexto internacional e começar a utilizar uma única linguagem contábil. Portanto, objetiva-se com esse estudo examinar as exigências que o CPC 2 trouxe para as empresas brasileiras que internacionalizaram seus negócios e quais as principais semelhanças e diferenças entre o CPC 2 e o FASB 52. Estes pronunciamentos auxiliam e regulamentam as Leis contábeis no foco de conversão da moeda, com o principal objetivo de estar convergentes e padronizadas. Nesse sentido conclui-se que a harmonização das normas contábeis é necessária e inevitável, visto que fortalece a profissão e a linguagem contábil que cada vez mais se padroniza mundialmente, mesmo reconhecendo-se que existem diferenças tributárias entre países. Deste modo faz-se necessário estar sempre atualizado. O contador do século XXI terá que se tornar um profissional com muito mais organização e disciplina, e sua profissão já está caracterizada pela modernidade e variedade em campos de atuação. O estudo realizado através de pesquisa bibliográfica, também, em normas americanas e brasileiras. Citando principais divergências e convergências entre os países. Sendo de principal importância para os estudiosos e profissionais da área.

Palavras-chave: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

ABSTRACT

The crisis in the world economy in 2008 brought with it numerous opportunities for growth and internationalization for Brazilian companies, as disclosed by PwC Brazil, based on the newspaper Valor Economico research. The internationalization of these companies and the growth opportunities, put forward new legal responsibilities, including the introduced by the Accounting Pronouncements Committee (CPC), in its technical pronouncement # 2, regulated by Resolution No. 640/10 of the Brazilian Securities Commission. This statement has similar characteristics to Statement 52 of the Financial Accounting Standards Board (FASB) US and aims to improve the quality of accounting information, providing greater transparency and credibility to the financial statements at the international level. In this globalized scenario, Brazil needs to equate to more than one hundred countries have adapted their standards to the international context and start recording a single accounting language. Therefore, aims at presenting what conditions the CPC 2 brought to the Brazilian companies to internationalize their business and what are the main similarities and differences between the CPC 2 and 52. These FASB pronouncements and help regulate the accounting laws on currency conversion focus with the main objective to be convergent and standardized. In this sense it is concluded that the harmonization of accounting standards is necessary and inevitable, as strengthens the profession and the accounting language and increasingly standardizes worldwide. Of course, knowing that there is tax differences between countries. In this mode it is necessary to be always up to date. The XXI Century counter will have to become a professional with more organization and discipline, and their profession is already characterized by modernity and variety in fields. The study conducted through literature search also in American and Brazilian standards. Citing major differences and similarities between countries. It is of prime importance to scholars and professionals.

Keywords: Accounting Pronouncements Committee (CPC). *Financial Accounting Standards Board (FASB)*.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Deve-se converter no (ATIVO).....	31
Figura 2 - Deve-se converter no (PASSIVO).....	32
Figura 3 - Tipos de taxa e sua utilização.....	32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Países com maior presença de empresas brasileiras	13
Quadro 2 - Ranking das Multinacionais brasileiras mais internacionalizadas - por números de países de atuação	13
Quadro 3 - Balanço Patrimonial em moeda nacional	33
Quadro 4 - Demonstração do resultado do exercício em moeda nacional	33
Quadro 5 - Variações das taxas (US\$).....	35
Quadro 6 - Controle custo médio 31.12.2x10.....	36
Quadro 7 - Controle custo médio 31.01.2x11.....	37
Quadro 8 - Fluxo dos empréstimos / Despesas financeiras	39
Quadro 9 - Fluxo aplicação financeira / Receitas financeiras.....	39
Quadro 10 - Fluxo de caixa	40
Quadro 11 - Fluxo de clientes e outros recebíveis	40
Quadro 12 - Fluxo de fornecedores.....	41
Quadro 13 - Balanço patrimonial convertido / Método monetário e não monetário...	41
Quadro 14 - Demonstração do resultado convertido em moeda estrangeira	42
Quadro 15 - Taxas de conversão segundo o método temporal.....	43
Quadro 16 - Balanço patrimonial sem correção monetária	45
Quadro 17 - Demonstração do resultado do exercício sem correção monetária	45
Quadro 18 - Conversão do balanço patrimonial pelo câmbio de fechamento	48
Quadro 19 - Conversão da demonstração do resultado pelo câmbio de fechamento...	48
Quadro 20 - Mutações do patrimônio líquido em US\$.....	49
Quadro 21- Demonstração do resultado do exercício	63
Quadro 22 - Empresa B: Balanço patrimonial	63
Quadro 23 - Variações das taxa (U\$)	64
Quadro 24 - Demonstração do Resultado do Exercício (Brasil)	65
Quadro 25 - Balanço patrimonial (BRASIL).....	67
Quadro 26 - Resumo variação cambial	67
Quadro 27 - Saldo final da conta Investimentos investidor sobre a investida	69
Quadro 28 - Convergências e divergências métodos FASB 52 e CPC 02.....	71
Quadro 29 - Convergências e divergências princípios FASB e CPC	72
Quadro 30 - Convergências e divergências princípios FASB e CPC	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAPA	- American Association of Public Accountants
ABRASCA	- Associação Brasileira das Companhias Abertas
AICPA	- Accounting International Certified Public Accountants
APB	- Accounting Principles Board
APIMEC	- Ass. dos Analistas e Profissionais de Invest. do Merc. de Capitais
ASPCA	- American Society of Certified Public Accountants
BOVESPA	- Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CAP	- Committe on Accounting Procedure
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CPA	- Certified Public Accountants
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
FAF	- Financial Accounting Foundation
FASB	- Financial Accounting Standarts Board
FIPECAFI	- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	- International Accounting Standards Committee
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	- International Financial Reporting Standards
IMA	- Institute of Management Accounting
MEP	- Método de equivalência patrimonial
NACA	- National Association of Cost Accounting
SEC	- Securities and Exchange Commission
SFAS	- Statements of financial accounting standards
US GAAP	- United States Generally Accepted Accounting Principles

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	JUSTIFICATIVA.....	15
1.2	PROBLEMA.....	17
1.3	OBJETIVOS.....	17
1.4	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	18
1.5	MÉTODOS DE PESQUISA.....	18
2	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	20
2.1	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARTS BOARD	22
2.2	MÉTODOS DE CONVERSÃO FASB	24
2.2.1	Economias consideradas estáveis (não superinflacionárias)	25
2.2.2	Economias consideradas superinflacionárias	25
2.2.3	Procedimentos de utilização dos métodos de conversão	26
2.2.4	Taxa de Câmbio	27
2.2.5	Taxa Corrente	28
2.2.6	Taxa Histórica	29
2.2.7	Aplicação dos modelos FASB: monetário e não monetário, temporal e de câmbio fechamento	29
3	MODELO DE CONVERSÃO DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 02	51
3.1	COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS	52
3.2	PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 02	53
3.2.1	Investimentos no exterior e conversão de demonstrações contábeis	57
3.2.2	Método de conversão CPC 02	62
3.2.3	Conversão da demonstração do resultado do exercício	63
3.2.4	Conversão do Balanço Patrimonial	65
3.2.5	Reflexo do investimento	68
4	CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE FASB 52 E CPC02	70
4.1	ANÁLISES DOS EXEMPLOS (CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS).....	70
4.2	ANÁLISES DOS PRINCÍPIOS (CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS)	70
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
	REFERÊNCIAS	77

1 INTRODUÇÃO

A internacionalização dos mercados e principalmente os mercados de capitais, tem aumentado significativamente o interesse sobre os diferentes modelos contábeis. A Contabilidade, por ser considerada uma ciência social, sofre grandes influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos do ambiente em que atua, é considerada a linguagem dos negócios e diante dos mercados globalizados é utilizada como ferramenta no processo de tomada de decisões em nível internacional. Porém, essa linguagem é divergente entre os países uma vez que possuem práticas contábeis próprias e diferentes entre si, de acordo com Niyama (2007). Para Silva et al. (2010, p. 90): “A Lei nº 11.638/2007 abriu as portas para a convergência da contabilidade brasileira ao padrão internacional (IFRS)”. Segundo Barbosa Neto et al. (2009, p. 132): “As constantes mudanças no cenário econômico mundial têm proporcionado novos desafios com os quais a contabilidade tem se defrontado”.

Nesse contexto de globalização de negócios, onde os fluxos de capitais e de mercadorias são cada vez mais representativos, as grandes companhias multinacionais precisam de um maior grau de informações compreensíveis e comparáveis das demonstrações contábeis. A maior entrada de investimentos estrangeiros e a maior facilidade ao crédito exigem maior grau de comparabilidade. A internacionalização das bolsas de valores de todo o mundo parece confirmar essa tendência, pois o preço das ações é favoravelmente influenciado pelo maior grau de transparência, comparabilidade e harmonização das práticas contábeis e das informações financeiras. (MELLO; CIA, 2007).

Conforme Silva (2009), em cada país as práticas contábeis divergem em muitos aspectos, devido a divergências de entendimento, tradições próprias e regulamentações específicas. O contato cada vez mais intenso com a economia globalizada demanda que as empresas locais, internacionalizadas ou não, elaborem demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios unificados e homogêneos.

Neste sentido, Bueno e Lopes (2005) afirmam que a globalização dos mercados, no que diz respeito ao desenvolvimento de capitais internacionais, traz

consigo a necessidade de ter um conjunto de normas internacionais que viabilizam a comparação de informações entre companhias de um grupo distinto.

Devido ao crescimento da globalização da economia, a elaboração de demonstrações contábeis de acordo com os princípios norte-americanos ou com os princípios internacionais é um procedimento que vem sendo adotado com frequência por diversas empresas, seja pela entrada de capitais estrangeiros no país, seja pelo fato de essas empresas estarem se preparando para trabalhar em parceria com investidores estrangeiros. (BDO RCS AUDITORES INDEPENDENTES - BDO, 2007).

Com intenção de inserir o País em situação favorável no cenário globalizado, autoridades brasileiras aprovaram alterações na legislação contábil societária que permitem a compreensão das demonstrações contábeis por interessados de outras nações. Segundo Veltz (2000) nas modificações do ambiente competitivo dos mercados consumidores prevalecem o aumento do número de empresas competidoras e agilidade de novos conhecimentos e tecnologias, provocando alterações nas estratégias das empresas e contribuindo para a ampliação do processo de internacionalização. O Brasil tem sua contribuição neste processo, segundo Arbix, Salerno e De Negri (2004), ampliando a participação no mercado internacional, empresa implementando unidades industriais no exterior com o objetivo de ampliar seus mercados e rendimentos.

O artigo publicado no Jornal do Comercio, padrões internacionais de contabilidade, denominado por *International Financial Report Standard* (IFRS) já são obrigatórios para as grandes empresas no Brasil, os quais trouxeram muitas dificuldades e transtornos para quem não estava preparado para esta mudança. Em janeiro de 2011 as micros, pequenas e médias empresas precisaram adequar-se a esta nova estrutura contábil, tendo a necessidade e obrigação de maiores critérios quando da escolha do profissional capacitado. Este novo padrão de contabilidade exigirá uma maior qualidade das empresas e profissionais contábeis, pois muitas empresas estarão apresentando seus balanços de modo que possa ser lido em qualquer parte do planeta, favorecendo seus negócios. Isso se dará devido à adoção do IFRS, o que significa que a contabilidade se tornou parte essencial para realização de práticas comerciais pelas empresas brasileiras.

Niyama (2010) o motivo da internacionalização da contabilidade foi à internacionalização dos mercados de capitais proporcionados por investimentos

estrangeiros e formação de blocos econômicos, também a necessidade de um conjunto de padrões contábeis internacionais que permitam a comparação de informações entre companhia.

A partir deste cenário da internacionalização, verifica-se no quadro nº 1 e 2 abaixo a presença de países com empresas brasileiras e também a quantidade de subsidiárias.

Quadro 1 - Países com maior presença de empresas brasileiras

Posição	País	Número de empresas
1	Estados Unidos	39
2	Argentina	33
3	Chile	28
4	Uruguai	24
5	Colômbia	23
5	Perú	23
6	México	22
7	China	19
8	Venezuela	16
9	Paraguai	15
9	Portugal	15
10	Bolívia	14
10	Reino Unido	14

Fonte: Leonardo (2014)

Quadro 2 - Ranking das Multinacionais brasileiras mais internacionalizadas - por números de países de atuação

Posição	Empresas	Número de Países
1	Stefanini	32
2	Weg	31
3	Vale	27
4	Marcopolo	25
5	Banco do Brasil	24
6	Magnesita	22
7	Votorantim	21
8	Andrade Gutierrez	20
9	BRF	19
9	Gerdau	19
9	Itaú-Unibanco	19
10	Ibope	17
10	Construtora Norberto Odebrecht	17
10	Petrobras	17

Fonte: Leonardo (2014)

Conforme Assaf Neto (2010, p. 4):

A globalização é uma tendência atual verificada no mundo, podendo se desenvolver através de uma abertura econômica, política, social e cultural. as nações. É um estágio mais avançado do capitalismo e pressupõe a transformação de economias fechadas e protegidas, para um modelo de interdependência com outras economias mundiais.

O tema de estudo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 02) e o Financial Accounting Standards Board (FASB 52). AEDB (apud GIROTTI, 2007) diz que o CPC criado através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/05 e formado por membros de vários órgãos reguladores da contabilidade brasileira.

Segundo Silva et al. (2003), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado em 2005 a partir da união de seis entidades em função, sobretudo, das necessidades de convergência internacional das normas de Contabilidade. Em 9 de novembro de 2007 o Comitê aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, alinhado ao IAS 21 emitido pelo IASB.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) é uma organização dos EUA criada em 1973 com a finalidade de padronizar os procedimentos contábeis de empresas privadas e não governamentais, sendo um órgão autorizado e reconhecido pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), similar à CVM aqui no Brasil. Publicou em dezembro de 1981 o pronunciamento FAS 52 para tradução das demonstrações contábeis para moeda estrangeira de empresas de origem norte-americana (ARAÚJO; LUCINI, 2006) sendo, portanto, um pronunciamento similar ao CPC 02, porém dos EUA.

Com o processo de conversão poderá ser observado que as diferenças de padrões contábeis produzem, também, diferentes resultados no lucro do exercício, tornando praticamente impossível a análise comparativa entre demonstrações contábeis dos diversos países, com exceção da questão tributária que difere de país a país. O mercado de um modo geral fica no intuito de aperfeiçoar e até mesmo conhecer divergências entre métodos utilizados. Contudo são diversos fatores que levam ao interesse pela conversão das Demonstrações Contábeis em moeda nacional para moeda estrangeira. Abaixo alguns fatores TOTVS (2015):

- a) obter demonstrações contábeis em moeda forte, não sujeita aos efeitos de inflação;
- b) permitir ao investidor estrangeiro um melhor acompanhamento de seu investimento, já que as demonstrações convertidas estarão expressas na moeda corrente de seu próprio país;
- c) possibilitar a aplicação do método da equivalência patrimonial sobre os investimentos efetuados em diversos países; e
- d) possibilitar a consolidação e combinação de demonstrações contábeis de empresas situadas em diversos países.

Entretanto a questão central de conversão visa tratar as diferenças entre as unidades monetárias de empresas filiais e subsidiárias, entre países de fora e até mesmo os que investem aqui.

1.1 JUSTIFICATIVA

Conforme Pronunciamento técnico CPC 02 (R2) (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) p.3, uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira, seguindo o mesmo entendimento, visto que se mantém o objetivo de facilitar a análise e comparação entre demonstrações elaboradas por diferentes padrões, reduzindo custos de diversas demonstrações contábeis diminuindo as diferenças entre países.

Os órgãos responsáveis pela emissão das normas contábeis internacionais (International Accounting Standards Board – IASB) e norte-americanas (Financial Accounting Standards Board – FASB) estão empenhados em eliminar as divergências mais significativas entre elas. Esse processo não é simples, considerando-se as diferenças eventuais de cada país ou região. Desde a criação do então International Accounting Standards Committee, IASC, em 1973, até os dias de hoje, vem sendo percorrido um difícil caminho na direção de um conjunto de padrões contábeis globais. (BDO, 2007, p.7).

A escolha do tema de como apresentar a importância das padronizações contábeis geralmente aceitas, com ênfase nas conversões das demonstrações contábeis. É importante também destacar a Padronização das normas contábeis

busca-se o aperfeiçoamento, tendo como base os pronunciamentos citados acima, assim como por meio da reforma da Lei das SA's.

“A padronização pretende tornar obrigatória à adoção de padrões contábeis iguais para todos os países, bem como para todas as empresas em cada país”. (WEFFORT, 2005, p. 62).

As conversões e demonstrações contábeis buscaram não apenas corrigir e consolidar as referidas Instruções nº 01/78 e nº 15/80, como também incorporar alguns avanços que já fazem parte das práticas internacionais. A convergência das normas brasileiras com as internacionais veio através do Banco Central (Bacen), o qual obrigou todas as empresas sob sua regulação a preparar as demonstrações contábeis com plena aplicação das IFRS. No caso brasileiro, é preciso considerar que nos defrontamos não só com a questão da convergência ao padrão de normas internacionais, mas também com a necessidade de resolver conflitos internos ocasionados pela geração de normas contábeis por diversas leis, instituições e agências reguladoras. Nesse sentido, merecem destaque os esforços representados pela recente criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Projeto de Lei nº. 3.741, de 2000.

Para Tavares (2007, p. 7):

No Manual de Elaboração de Demonstrações Contábeis em Modelos Internacionais - US GAAP e IFRS, efetuar captações de recursos ou ter ações negociadas em outros mercados, como europeu, norte americano ou asiático, é necessário elaborar demonstrações contábeis num modelo adequado, ou seja, aceito pelo mercado em que pretende atuar. Tendo como objetivo facilitar a análise e comparação entre as demonstrações elaboradas por diferentes padrões.

Em setembro de 2010, a CVM divulgou a Instrução nº 485, a qual requer que as demonstrações financeiras consolidadas de companhias abertas devem ser apresentadas conforme IFRS e as normas contábeis brasileiras emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (os CPCs), o novo BR GAAP (a administração da companhia deve atestar que as demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com ambos os padrões). No entanto, nas demonstrações financeiras individuais, devem ser aplicados os CPCs. (PWC Brasil - IFRS e CPCs - *A nova contabilidade brasileira*).

PWC Brasil (2010) cita que em 2008, o CPC emitiu 14 pronunciamentos para iniciar o processo de convergência entre BR GAAP e IFRS. Essas normas eram na

essência traduções das normas equivalentes em IFRS. No entanto, ainda existem algumas diferenças menores. O processo de convergência entrou em sua segunda fase em 2009 com a emissão de mais 26 normas que entraram em vigor em 31 de dezembro de 2010, aproximando, assim, a nova contabilidade brasileira das normas internacionais.

Na mesma linha de raciocínio, ao longo da dissertação são abordados assuntos e conceitos de Moeda Funcional; Taxa de Câmbio e divergências significativas em relação aos princípios e normas contábeis internacionais, contribuindo para uma harmonização e padronização das normas US GAAP e IFRS.

1.2 PROBLEMA

Quais são as principais convergências e divergências entre o CPC 02 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e o FASB 52 (*Financial Accounting Standards Board*)?

1.3 OBJETIVOS

Para que seja possível responder ao problema de pesquisa o presente trabalho tem como objetivo geral descrever as principais convergências e divergências entre o CPC 02 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e o FASB 52 (*Financial Accounting Standards Board*).

Para atingir o objetivo geral, alguns objetivos específicos foram traçados, sendo eles:

- a) apresentar os critérios para converter o balanço patrimonial e a demonstração do resultado de acordo com, o CPC 02 e FASB 52;
- b) apresentar os principais conceitos de moeda funcional nos dois pronunciamentos;
- c) demonstrar a Influência da taxa de câmbio nos modelos de conversão (monetário e não monetário e fechamento).

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Para a resolução dos objetivos apresentados esta dissertação será dividida em dois principais capítulos. No primeiro capítulo são abordadas as Normas Internacionais de contabilidade, modelo FASB 52; o terceiro capítulo trata do modelo de convergência de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 02; onde também são examinadas as convergências e divergências entre o FASB 52 e o CPC 02;

1.5 MÉTODOS DE PESQUISA

Segundo Lakatos e Marconi (2007), a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, etc., neste sentido colocando o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto.

Severino (2007), diz que os conteúdos dos textos são a matéria-prima de onde o pesquisador vai desenvolver a sua investigação e análise.

Na Dissertação, inicialmente será realizado um levantamento bibliográfico através de pesquisas em artigos, congressos, revistas, etc. buscando listar os conceitos de Moeda Funcional; Taxa de Câmbio e divergências significativas em relação aos princípios e normas contábeis internacionais, exibidos por vários autores e exibições legais demonstrando a importância dos princípios e normas contábeis para as entidades em geral; observando e dando ênfase na conversão e divergências entre US GAAP E IFRS; na finalização do trabalho será feita uma análise e conclusão baseadas nas pesquisas efetuadas ao longo da dissertação. Portanto, esse trabalho se caracteriza, no fato de analisar os efeitos da aplicação do Pronunciamento Técnico 02 quanto à conversão de demonstrações contábeis, enfatizando a conversão de demonstrações contábeis em moeda estrangeira para o Real brasileiro.

O Pronunciamento Técnico 02 visa determinar como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade no Brasil. Tais operações são significativas, visto que muitas companhias, apesar de não possuírem subsidiárias no exterior, necessitam utilizar-se dos métodos de conversão para algumas operações de compra e venda de produtos ou

serviços com outros países analisando também as semelhanças em comum com o método norte americano FASB 52.

Segundo Severino (2007), a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registradas. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos explicando um assunto baseado em publicações de livros, revistas, periódicos, entre outros, de modo exploratório, explicitar cada método e objetivo proposto.

2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2006), foi criada, há mais de dez mil anos, a partir da necessidade de se mensurarem e relatarem recursos das organizações. Com o desenvolvimento social e econômico do Norte da Itália, especialmente após o século XII, causado pelo aumento da população e pelas oportunidades econômicas oferecidas pelas Cruzadas, surgem os primeiros sistemas de contabilização utilizando partidas dobradas, empregados pelos comerciantes para controlar suas operações, sobretudo em cidades italianas.

Ainda conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2006), a partir de então o sistema de partidas dobradas passou a ser largamente utilizado, com a evolução dos padrões comerciais, espalhando-se por Alemanha, França e Império Britânico, onde proliferou através das operações comerciais nos séculos XVII e XVIII. Schmidt, Santos e Fernandes (2006) relata que diferentes regulamentações e práticas foram se desenvolvendo em função das necessidades locais e das características econômicas dos países. Os principais fatores que originaram esta variedade de padrões contábeis foram: a natureza da atividade econômica; o grau de sofisticação da sociedade e dos negócios; o estágio de desenvolvimento econômico; o padrão e a velocidade do crescimento econômico; o histórico da estabilização de preços ou experiência inflacionária do país; e principalmente, a natureza do sistema legal do país que impacta a abordagem contábil utilizada, bem como os relatórios elaborados pela contabilidade.

Ainda segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2006), historicamente a principal dicotomia de padrões de contabilidade envolve o fato de as nações possuírem um sistema legal consuetudinário (*common Law*) ou codificado (*code law*). As nações que adotaram a codificação de suas regras de comportamento também tenderam a prescrever formalmente as práticas contábeis e os relatórios financeiros; ainda mais frequentemente, o papel desempenhado pelos relatórios financeiros é o de atender aos sistemas tributários do país. Durante o século XX, existiu uma dificuldade de se distinguir um modelo que fosse amplamente utilizado. Muitos sistemas contábeis das nações da América latina se preocuparam em desenvolver modelos buscando ajustes para eliminar problemas causados pelas variações de preços, devido aos efeitos de uma persistente e relevante inflação.

Outros países, cujos sistemas legais são codificados, orientam suas práticas de relatórios contábeis tanto para proteger os interesses dos credores, quanto para assegurar uma tributação efetiva.

A International Accounting Standard Committee (IASC) foi criada em junho de 1973 na cidade de Londres, por representantes da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos, e atualmente possui representantes de 88 países. (NIYAMA, 2007, p. 40).

Schmidt, Santos e Fernandes (2004), a contabilidade internacional diante de sua evolução histórica, parte da intensificação do comércio internacional e com as guerras dos nos séculos XVIII e XIX, que consagraram numerosas falências e a necessidade de se proceder à determinação das perdas e lucros entre credores e devedores. O IASB emite as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), anteriormente denominadas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS).

Ainda segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2004), a Contabilidade Internacional tem por objetivo levar aos profissionais de contabilidade os conhecimentos necessários sobre as Normas de Contabilidade vigentes no mundo todo, de forma que possam adaptar as demonstrações contábeis às exigências de países em que a empresa sobre responsabilidade tenha interesses comerciais e financeiros. Também devendo ser estudadas as características das operações financeiras privadas e públicas no mercado financeiro internacional, incluindo a utilização de planejamento tributário Internacional que tem o primordial intuito de promover a ocultação de bens, direitos e valores monetários de grandes empresas em paraísos fiscais, para diminuir a carga tributária sobre as mesmas.

Para Weffort (2005) o IASB é visto como o principal condutor do processo de convergência contábil, uma vez que fica sob sua responsabilidade a elaboração dos padrões contábeis internacionais (IFRS).

O presente capítulo demonstra a fase histórica e como o processo de convergência se transformou nos últimos anos. Sendo que para esta evolução foram se construindo vários fatores, após as falências de grandes empresas. O foco principal do capítulo são os métodos de conversão, visto que são de grande importância para informações financeiras para os usuários internos e externos. Inclusive o capítulo visa demonstrar através de exemplos os métodos de acordo com o modelo *Financial Accounting Standarts Board (FASB)*.

No final, capítulo "3", também através de exemplo será demonstrado o método de conversão CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Portando, após apresentados os modelos, pode-se verificar aspectos de divergências e convergências entre as normas.

2.1 FINANCIAL ACCOUNTING STANDARTS BOARD

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) foi criado em 1973 e caracteriza-se por ser uma entidade independente, cujos membros componentes devem ser totalmente desvinculados do mercado de capitais (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2006).

Segundo Tavares (2007, p. 21) "O Accounting International Certified Public Accountants (AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) apresentou orientações preliminares nas auditorias em conjunto publicados de contas corporativas de 1934".

Na mesma época como consta na (FASB Home) foi criado o Securities and Exchange Commission (SEC), corresponde a Comissão de Valores Imobiliários, sendo um órgão autorizado e tendo, entre outras funções, o estabelecimento de normas para a elaboração de relatórios financeiros. A mesma em 1938 votou a fim de abrir mão dessa prerrogativa e permitiu que o setor privado pudesse regular a sua prática contábil, política que a comissão tem mantido até hoje. Contudo a AICPA assumiu o papel de normalização da contabilidade financeira em 1939. A mesma em uma comissão especial, em 1971 sugeriu que a Financial Accounting Foundation (FAF) outorgasse a função de definição de padrões a um organismo autônomo.

O FASB é o órgão responsável pela emissão de pronunciamentos contábeis dos *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) - Princípios geralmente aceitos nos Estados Unidos. "Esses pronunciamentos são denominados SFAC e criaram a espécie de estrutura conceitual básica utilizada pelo conselho para o estabelecimento de padrões contábeis". (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2006, p. 23).

Conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2006), antes de emitir um novo pronunciamento (SFAS), O FASB frequentemente trabalha com uma força-tarefa composta de contadores públicos (CPAs) representativos da indústria, acadêmicos e usuários das demonstrações financeiras para desenvolver um memorando de

discussão. Após receber os comentários públicos e ouvir suas opiniões, essa assessoria prepara uma proposta de padrões de contabilidade e a disponibiliza para comentários públicos. Esse instrumento confere ao público uma oportunidade para comentar o projeto antes que este seja finalizado e emitido como um pronunciamento do FASB.

Para Hendriksen e Breda (1999, p. 107) "[...] a estrutura conceitual básica tem ajudado esse conselho a estabelecer melhores padrões."

Conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2005, p.100), é importante que se tenha um entendimento do desenvolvimento histórico ocorrido até o surgimento da organização:

1887 - Criação do AAPA - *American Association of Public Accountants*;
 1887 a 1905 - 1ª fase do programa de profissionalização da contabilidade;
 1892 - criado o *College of Accountants* para certificar os profissionais de contabilidade;
 1905 a 1916 - 2ª fase - federalização do CPA (*Certified Public Accountants*);
 1905 - criação do *Journal of Accountancy*;
 1916 - um núcleo do AAPA sai e cria o AIA (*American Institute of Accounting*);
 1916 - um outro núcleo abandona o AIA e cria o NACA (*National Association of Cost Accounting* - hoje IMA - *Institute of Management Accounting*);
 1916 a 1936 - 3ª fase - direcionamento para a padronização da prática contábil;
 1921 - criação do ASCPA (*American Society of Certified Public Accountants*) contrário ao AIA;
 1933 e 1934 - *Securities Acts* - regulamentação das demonstrações contábeis e criação da SEC (*Securities and Exchange Commission*);
 1936 - AIA e ASCPA unem-se e adotam o nome de AIA;
 1939 a 1959 - 4ª fase - AIA passou a emitir os ARB (*Accounting Research Bulletin*) através do CAP (*Committee on Accounting Procedure*);
 1959 - o AIA muda o nome para AICPA (*American Institute of Certified Public Accounting*);
 1959 - criação do APB (*Accounting Principles Board*);
 1972 - críticas ao APB contribuem para a criação do FAF (*Financial Accounting Foundation*) cuja subsidiária é o FASB, criado em 1973.

Segundo Perez Junior (2002, p. 13): "O FASB foi designado como a organização do setor privado responsável pelo estabelecimento das normas que regulamentam a preparação dos relatórios financeiros para entidades não governamentais."

Essas normas são oficialmente reconhecidas e são essenciais para o funcionamento da economia global, já que elas visam à credibilidade, a transparência e a comparabilidade das informações financeiras das companhias.

Ainda de acordo com Perez Junior (2002), com a globalização do mercado de capitais e a grande demanda de investimentos internacionais, tornou-se muito

complicado o processo de entendimento das demonstrações financeiras, já que, cada país define suas próprias normas e procedimentos contábeis, que tendem a espelhar as características e particularidade de cada nação. Para neutralizar as possíveis distorções e uniformizar os padrões, o FASB criou uma série de normas que tem como objetivo definir uma linguagem única, a fim de obter maior eficiência na economia e nas decisões tomadas pelas empresas trazendo maior clareza nas informações divulgadas.

Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2005), para conseguir isso, o FASB tem cinco princípios:

- a) melhorar a utilidade da informação financeira, focalizando as principais características de relevância e confiabilidade, e sobre as qualidades de comparabilidade e consistência;
- b) manter os padrões atuais para refletir as mudanças nos métodos de fazer negócios e na economia;
- c) considere imediatamente todas as áreas significativas de deficiência em relatórios financeiros que podem ser melhorados através da configuração padrão;
- d) promover a convergência internacional das normas contábeis simultâneos com a melhoria da qualidade dos relatórios financeiros;
- e) melhorar o entendimento comum da natureza e os propósitos de informação em relatórios financeiros.

Na citação acima, percebemos que o FASB é um dos principais organismos que normalizam os sistemas contábeis a nível mundial, tendo como principal pronunciamento o SFAS 52 (tradução de Moeda estrangeira - conversão de demonstrações contábeis). Tudo isso em vista da grande força econômica que os Estados Unidos exercem no mundo.

2.2 MÉTODOS DE CONVERSÃO FASB

De acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2006), o FASB nº 52 estabeleceu dois critérios distintos para a conversão das demonstrações contábeis, dependendo das seguintes condições:

2.2.1 Economias consideradas estáveis (não superinflacionárias)

- a) os ativos e passivos monetários e não monetários são convertidos utilizando-se a taxa na data do balanço (taxa corrente);
- b) as contas de resultado são convertidas, utilizando-se as taxas médias de conversão para o exercício;
- c) os ganhos ou perdas gerados pelos procedimentos de conversão são classificados em conta do patrimônio líquido, não afetando, portanto, as demonstrações do resultado.

2.2.2 Economias consideradas superinflacionárias

Nessas circunstâncias, aplicam-se os critérios estabelecidos pelo FASB nº 52:

- a) o FASB nº 52 define como uma economia superinflacionária aquela cujo efeito cumulativo da inflação em três anos consecutivos se apresenta, ou supera, a marca de 100%. Em outras palavras, a taxa de inflação de uma economia deve superar a taxa de 33% ao ano, por três anos consecutivos;
- b) o SFAS52 foi emitido em 1982 em substituição ao SFAS8 de 1975 e tem seus objetivos evidenciados abaixo (traduzido do SFAS52).

O objetivo das demonstrações financeiras é apresentar informações em termos financeiros sobre o desempenho, posição financeira e fluxos de caixas de uma empresa. Para esse fim, as demonstrações financeiras de entidades separadas, dentro de uma empresa e que existam e operem em sistemas econômicos e monetários diferentes, são consolidadas e apresentadas como se fossem as demonstrações financeiras de uma única empresa. Como não é possível combinar, somar ou subtrair medidas expressas em moedas diferentes, é necessário traduzir em uma única moeda de relatórios os ativos, passivos, receitas, despesas, ganhos e perdas que foram medidos ou denominados em moeda estrangeira.

Entretanto, a unidade apresentada por uma tradução assim feita não altera o significado subjacente dos resultados e relações das partes que a empresa, como um todo, consegue alcançar seu objetivo. Sendo assim, a tradução das demonstrações financeiras de cada entidade componente de uma empresa deve alcançar os seguintes objetivos:

- a) Fornecer informações compatíveis com os efeitos econômicos esperados de uma alteração nas taxas de câmbio sobre o fluxo do caixa ou patrimônio líquido de uma empresa;
- b) Refletir nas demonstrações consolidadas os resultados financeiros as relações financeiras das entidades individuais consolidadas, como medi-los em suas moedas funcionais em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos. (PEREZ JUNIOR, 2002, p. 149).

Perez Júnior (2002, p. 61) sintetiza o processo de remensuração da seguinte forma:

[...] o SFAS52 determina que as demonstrações contábeis da subsidiária sujeitas à conversão devam ser remensuradas em moeda funcional como se essa fosse a moeda da transação. Para tanto, deve-se utilizar a taxa de câmbio vigente na época a que cada transação se refere.
O SFAS52 determina ainda que, após a remensuração das demonstrações contábeis na moeda funcional, as mesmas deverão ser convertidas para a moeda de relatório pela taxa corrente.

O SFAS 8 foi o primeiro pronunciamento que tratou da contabilização de transações em moeda estrangeira e da conversão de demonstrações contábeis. O SFAS 8 foi substituído pelo SFAS 52 que apresenta o procedimento de tradução de moeda estrangeira. De acordo com Schmidt et al. (2005), SFAS 52 apresenta os atuais três procedimentos: monetário e não monetário, temporal e de câmbio de fechamento. A utilização destes métodos vai depender do nível de inflação do país.

2.2.3 Procedimentos de utilização dos métodos de conversão

Países com inflação acumulada em três anos:

- a) superior a 100% > utilização método monetário, não monetário e temporal;
- b) inferior a 100% < utilização método câmbio fechamento.

Segundo Prado (2002), a escolha de uma moeda funcional é a questão principal do FASB 52. Em circunstâncias normais, é provável que a moeda funcional seja a moeda local do país em que a entidade opera. Isto irá depender, contudo, das circunstâncias e o FASB 52 relaciona vários indicadores onde seria apropriado adotar a moeda do país da controladora. Ainda Prado (2002), diz que para conversão em moeda estrangeira deve-se seguir como regras básicas:

- a) os ativos, passivos e operações de uma empresa deverão ser medidos utilizando a principal moeda do meio econômico em que a empresa opera (moeda funcional);
- b) as contas referentes às demonstrações financeiras deverão se traduzidas utilizando-se a taxa de câmbio corrente;
- c) para os ativos e passivos, deverá ser utilizada a taxa em vigor na data do balanço;

- d) para receitas, despesas, lucros e perdas, deverá ser utilizada a taxa de Câmbio das datas em que essas operações foram contabilizadas (poderá também ser utilizada uma média ponderada para o período).

De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, moeda funcional é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera. O ambiente econômico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes fatores ao determinar a sua moeda funcional:

- a) a moeda (i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e são liquidados), e (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços;
- b) a moeda que influencia principalmente a mão de obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e liquidados).

De acordo com a Deliberação 534, a taxa mais usada é a taxa de fechamento, outra taxa bem utilizada é a taxa média, pois as variações cambiais são muito bem mencionadas mesmo não sendo reconhecidas no resultado, essas mudanças nas taxas têm pouco ou nenhum efeito direto sobre os fluxos de caixa atuais e futuros de operações.

2.2.4 Taxa de Câmbio

Taxa de câmbio é o preço de uma moeda estrangeira medido em unidades ou frações (centavos) da moeda nacional. No Brasil, a moeda estrangeira mais negociada é o dólar dos Estados Unidos, fazendo com que a cotação comumente utilizada seja a dessa moeda. Assim, quando dizemos, por exemplo, que a taxa de câmbio é 1,80, significa que um dólar dos Estados Unidos custa R\$ 1,80. A taxa de câmbio reflete, assim, o custo de uma moeda em relação à outra. As cotações apresentam taxas para a compra e para a venda da moeda, as quais são

referenciadas do ponto de vista do agente autorizado a operar no mercado de câmbio pelo Banco Central.

Segundo Perez Júnior (2005, p. 123), “Para se fazer a conversão de um saldo contábil ou uma operação em moeda local para a moeda estrangeira, é necessária a determinação de uma taxa de câmbio”.

O autor afirma que a moeda local, ou seja, a usada onde a entidade opera, é usualmente chamada de moeda funcional.

2.2.5 Taxa Corrente

Para Perez Júnior (2005) no dia em que a operação for realizada, se utiliza a taxa vigente, quando no encerramento do exercício, também é chamada de taxa de câmbio de fechamento. Exemplo disso são as empresas que mantêm a contabilidade em moeda estrangeira. Nestes casos, as operações de pagamentos e recebimentos serão convertidas pela taxa vigente na data de cada das operações.

Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 102) afirmam que: “A taxa corrente consiste na conversão de todos os valores das demonstrações financeiras ajustadas pela taxa de câmbio em vigor na data das demonstrações financeiras, o que normalmente ocorre no final do ano”.

Esse método será usado quando os investimentos no exterior tenham inflação pequena ou que possua reconhecimento da inflação eficiente, conforme se verifica nos artigos 44 e 46 da Deliberação CVM nº 28/86, revogada pela Deliberação CVM nº 534, de 29 de janeiro de 2008. Depois de obtido o resultado na conversão das demonstrações financeiras, devem-se ser separadas uma referente a ganho e perdas cambiais e outra relativa ao resultado da investida, conforme texto seguinte:

Art. 44. O Método da Taxa Corrente é aplicável para ser adotado para investimentos em coligadas e controladas em países de moeda forte e estável.

Art. 46. O Método da Taxa Corrente é também aplicável para ser adotado para investimentos em coligadas e controladas em países de moeda fraca e de alta inflação, mas que tenham adequado sistema de correção monetária e de ajuste dos reflexos da inflação nas demonstrações contábeis que, no final, produzam patrimônio líquido e resultados representativos e próximos do sistema adotado no Brasil.

A taxa corrente pode ser utilizada tanto em países de moeda forte como fraca, tendo a inflação estável ou alta mais com adequado sistema de correção monetária,

sendo efetuado o lançamento no final do exercício social, chegando ao entendimento de perda ou ganho cambial. Na nova deliberação a taxa corrente não é citada, pois a taxa mais utilizada é a taxa de fechamento.

2.2.6 Taxa Histórica

Schmidt, Santos e Fernandes (2006) detalham mais a taxa histórica, ou seja, afirmam que ela consiste em converter todas as operações como se elas tivessem sido realizadas na moeda em que se pretende convertê-la. Fazem diferenciação em relação aos itens monetários e não monetários.

Os itens monetários estão expostos à perda do poder aquisitivo da moeda e representados pela moeda e pelos direitos e obrigações que serão recebidos ou liquidados em moeda.

Os não monetários possuem mecanismo de proteção em função de seu valor econômico estar mais relacionado ao valor de mercado, a exemplo das contas do ativo permanente, estoques, adiantamentos a clientes e a fornecedores. Esse método é utilizado em países de alta inflação e países com deficiência do reconhecimento de perda do poder aquisitivo da moeda nas demonstrações financeiras.

De acordo com Tavares (2007, p. 46):

No Manual de Elaboração de Demonstrações Contábeis em Modelos Internacionais - US GAAP e IFRS, taxa de câmbio histórica é a taxa em vigor na data de ocorrência da transação, com a possibilidade de utilizar a taxa média mensal ponderada simples, mantendo-a para exercícios sociais subsequentes.

2.2.7 Aplicação dos modelos FASB: monetário e não monetário, temporal e de câmbio fechamento

Para Schmidt, Santos e Fernandes (2006): “Os itens monetários são seus direitos e obrigações, os quais serão realizados ou exigidos em moeda. Exemplo: Banco, Caixa, Duplicatas a receber etc.”.

2.2.7.1 Método monetário e não monetário

De acordo com a Deliberação CVM 534, de 29 de Janeiro de 2008, o item monetário tem característica de investimento líquido, sua característica essencial é o direito de receber (ou a obrigação de entregar) um valor fixo, como os benefícios dos funcionários a serem pagos em dinheiro, já no item não monetário seria a ausência dos direitos a receber como a conta adiantamento a fornecedores, ativo imobilizado. Existem métodos monetários expostos e protegidos, sendo disponível em moeda funcional ou estrangeira onde serão realizados ou exigidos, de acordo com Perez Júnior (2005, p. 125):

Os itens monetários expostos disponibilidades em R\$ e direitos ou obrigações que serão realizados ou exigidos em R\$. Exemplo: caixa, bancos, duplicatas a receber, duplicatas descontadas, provisão para devedores duvidosos, contas a receber, aplicações financeiras, depósitos compulsórios etc.

De acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2005) os principais procedimentos do modelo monetário-não monetário podem ser resumidos nos seguintes itens:

- a) separação dos componentes do balanço patrimonial em dois grupos: itens monetários e não monetários;
- b) Itens monetários são convertidos em dólar de acordo com a paridade cambial na data do balanço, ou seja, utiliza-se a taxa corrente (taxa de câmbio vigente no dia em que determinada operação está sendo realizada ou em que o exercício social está sendo encerrado, também chamada, neste caso, de taxa de fechamento);
- c) Itens não monetários são convertidos com base na taxa do dólar na data da transação, portanto, utiliza-se a taxa histórica;
- d) São desprezados todos os efeitos da correção monetária do balanço;
- e) Devem ser calculados os ganhos e perdas na conversão;
- f) Não requer ajuste a valor presente;
- g) Os estoques devem ser controlados em dólar;
- h) As receitas e despesas monetárias são convertidas, normalmente, pela taxa média do dólar no mês que ocorreram (não ocorrendo grandes concentrações em determinados meses, pode-se utilizar a taxa média

anual) – ex. vendas, despesas com vendas, administrativas, financeiras nominais, juros de empréstimos em dólar. A taxa média representa a média aritmética das taxas de câmbio vigentes durante determinado período;

- i) As receitas e despesas não monetárias devem ser convertidas pelo dólar da data de sua origem, ou seja, taxa histórica;
- j) O custo da mercadoria vendida ou do produto vendido deve ser convertido pela taxa do dólar do dia em que os estoques foram adquiridos (se a empresa não possuir controle de estoque em dólar, deve calcular o valor em R\$ das compras = $cmv + ef - ei$ e dividir pelo dólar médio do ano, ou do mês). No caso de custo do produto, o acompanhamento de todos elementos do custo deve ser feito em dólares históricos;
- k) O cálculo dos ganhos e perdas na conversão para dólar deve ser feito da seguinte forma:
 - somar todos os itens do balanço inicial sujeitos a ganhos e perdas sem dólar e transformá-los em quantidades de dólares,
 - calcular os aumentos e diminuições desse saldo, também em dólar,
 - comparar com o saldo final para verificar se houve ganho ou perda com a conversão.

A seguir conforme representado nas figuras n°s 1, 2 e 3, podemos observar em um pequeno grupo de contas contábeis do Ativo e Passivo, por qual taxa deve-se converter.

Figura 1 - Deve-se converter no (ATIVO)

ATIVO	TAXA CORRENTE	TAXA HISTÓRICA
Caixa e Bancos	<input checked="" type="checkbox"/>	
Aplicações Financeiras	<input checked="" type="checkbox"/>	
Outras Disponibilidades	<input checked="" type="checkbox"/>	
Contas a Receber - Nacional	<input checked="" type="checkbox"/>	
Contas a Receber - Exportação		<input checked="" type="checkbox"/>
Titulos Descontados	<input checked="" type="checkbox"/>	
Adiantamento Cont. Câmbio.		<input checked="" type="checkbox"/>
Despesas Antecipadas		<input checked="" type="checkbox"/>
Investimentos		<input checked="" type="checkbox"/>
Imobilizado		<input checked="" type="checkbox"/>
Depreciação Acumulada		<input checked="" type="checkbox"/>
Diferido		<input checked="" type="checkbox"/>
Amortização Acumulada Diferido		<input checked="" type="checkbox"/>

Fonte: Prado (2002, p. 4)

Em relação às figuras 1 e 2, percebem-se algumas contas analíticas com suas características de monetário e não monetários, enfatizando que os itens monetários são ativos e passivos representados em direito e que se realizam em dinheiro. Já os itens não monetários são aqueles representados por ativos e passivos que não são liquidados em dinheiro.

Na figura 3 enfatiza o modo que as taxas são atribuídas aos os itens monetários e não monetários.

Figura 2 - Deve-se converter no (PASSIVO)

PASSIVO	TAXA CORRENTE	TAXA HISTÓRICA
Contas a Pagar	<input checked="" type="checkbox"/>	
Fornecedores Nacionais	<input checked="" type="checkbox"/>	
Fornecedores Estrangeiros		<input checked="" type="checkbox"/>
Empréstimos	<input checked="" type="checkbox"/>	
Saques Contas Garantidas	<input checked="" type="checkbox"/>	
Títulos e Impostos a Pagar	<input checked="" type="checkbox"/>	
Receitas Antecipadas		<input checked="" type="checkbox"/>
Dívidas de Longo Prazo	<input checked="" type="checkbox"/>	
Patrimônio Líquido		<input checked="" type="checkbox"/>
Resultado		<input checked="" type="checkbox"/>

Fonte: Prado (2002, p. 4)

Figura 3 - Tipos de taxa e sua utilização

Tipo de taxa	Utilidade
Histórica	Utilizada no momento da ocorrência. A compra de um equipamento seria contabilizada pela taxa do dólar do momento da compra.
Corrente (ou fechamento)	Utilizada quando uma operação está sendo realizada ou no encerramento do exercício (fechamento). Todas as operações de pagamentos e recebimentos são convertidas pela taxa corrente.
Fechamento	Taxa vigente na data de encerramento das demonstrações contábeis. O caixa no encerramento do balanço será convertido pela taxa de câmbio na data de fechamento.
Média	Média das taxas vigentes em determinado período. Normalmente utilizada para a conversão de itens de demonstração do resultado (vendas, custos, etc.).
Projetada	Utilizada em economias com hiperinflação. Converte itens de vencimento futuro.

Fonte: Cavalcante (2014, p. 7)

A seguir de acordo com o método monetário e não monetário será demonstrado através de um exemplo a conversão de acordo com os fatores apresentados acima por Schmidt, Santos e Fernandes (2005). O quadro 3 demonstra o balanço patrimonial em moeda nacional, ou seja, demonstração finalizada no exercício de 31.12.2x10 e 31.01.2x11, pronta para ser convertida pelo método

informado acima. Sendo que para ser realizada conversão é necessário apresentar pelo menos dois anos. É importante ter a informação de dois anos para fins de controle de saldos já existentes na contabilidade e também para comprovação das informações após as conversões.

Quadro 3 - Balanço Patrimonial em moeda nacional

BALANÇO HISTÓRICO	31.12.2x10 - R\$	31.01.2x11 - R\$
Caixa e equivalentes de caixa	R\$ 30.000,00	R\$ 34.250,00
Clientes e Outros recebíveis	R\$ 22.000,00	R\$ 25.000,00
Aplicações Financeiras	R\$ 11.000,00	R\$ 12.500,00
Estoques	R\$ 32.000,00	R\$ 39.743,59
Terrenos	R\$ 10.500,00	R\$ 10.500,00
Maq e Equipamentos	R\$ 40.000,00	R\$ 40.000,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ (12.000,00)	R\$ (12.400,00)
Total do Ativo	R\$ 133.500,00	R\$ 149.593,59
Fornecedores	R\$ 25.000,00	R\$ 18.000,00
Empréstimos Bancários	R\$ 9.000,00	R\$ 9.650,00
Capital Social	R\$ 86.400,00	R\$ 94.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 13.100,00	R\$ 27.943,59
Total do Passivo	R\$ 133.500,00	R\$ 149.593,59

Fonte: Próprio Autor (2015)

Na sequência é necessário ter a informação da demonstração do resultado do exercício em moeda nacional do ano 31.01.2x11. Abaixo é apresentado no quadro nº 4 esta demonstração, não sendo necessária a apresentação de 2 (dois) anos por questão de princípios contábeis que envolvem contas de resultados.

Quadro 4 - Demonstração do resultado do exercício em moeda nacional

DRE Jan 2011	R\$
Receita bruta	R\$ 39.500,00
(-) CMV	R\$ (20.256,41)
Lucro Bruto	R\$ 19.243,59
Despesas Administrativas	R\$ (2.850,00)
Despesas Vendas	R\$ (1.500,00)
Despesas com Depreciação	R\$ (400,00)
Despesas Financeiras	R\$ (1.450,00)
Receita Financeira	R\$ 1.800,00
Resultado Líquido do exercício	R\$ 14.843,59

Fonte: Próprio Autor (2015)

Abaixo seguem informações complementares necessárias para conversão do método monetário e não monetário. Informações fornecidas pelo Autor de transações contábeis dos períodos apresentados acima, segue:

- a) o capital social inicial foi integralizado em 28/11/2007 e o aumento em 16/01/2011;
- b) o terreno foi adquirido em 16/09/2008;
- c) os equipamentos foram adquiridos em 01/01/2008;
- d) resgate das Aplicações Financeiras no valor de R\$1.800,00 no dia 05/01/2011. O dinheiro foi para o caixa;
- e) os estoques de 31/12/2010 foram adquiridos em 17/12/2010 (5 unidades) no valor de R\$14.000,00 e no dia 25/12/2010 (8 unidades) no valor de R\$18.000,00;
- f) as duplicatas a receber de 31/12/2010 foram recebidas em 13/01/2011;
- g) pagamentos de empréstimos bancários no valor de R\$800,00 em 16/01/2011;
- h) as vendas de janeiro foram realizadas a prazo no dia 16/01/2011 (5 unidades) no valor de R\$25.000,00 e o restante a vista no dia 24/01/2011 (3 unidades);
- i) os fornecedores de 31/12/2010 foram pagos em 11/01/2011;
- j) nova aplicação financeira de R\$1.500,00 no dia 27/01/2011. O dinheiro saiu do caixa.
- k) compras de estoque a prazo no dia 17/01/2011 (6 unidades) no valor de R\$18.000,00 e o restante a vista no valor de R\$10.000,00 no dia 23/01/2011 (4 unidades);
- l) as despesas administrativas e de vendas foram pagas no dia 15/01/2011;
- m) a empresa controla os estoques por custo médio.

Também para conseguir realizar a conversão e aplicar o método, deve se ter em base às taxas da moeda (dólar) relativas aos períodos apresentados. No quadro nº 5 pode se observar as variações das taxas relacionadas por data de transação:

Quadro 5 - Variações das taxas (US\$)

Data	Dólar
28/11/2007	1,5
01/01/2008	1,8
16/09/2008	1,9
17/12/2010	2,63
25/12/2010	2,65
31/12/2010	2,7
05/01/2011	2,71
11/01/2011	2,72
13/01/2011	2,73
15/01/2011	2,74
16/01/2011	2,75
17/01/2011	2,76
23/01/2011	2,77
31/01/2011	2,9
Média Jan	2,74

Fonte: Próprio Autor (2015)

2.2.7.1.1 Conversão dos itens monetários

Portanto com estas informações citadas anteriormente pode ser dar início a conversão pelo método monetário e não monetário, sendo que irá ser apresentado abaixo um exemplo de como converter cada conta no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício. Primeiramente será demonstrado exemplo dos itens monetários e em segundo os itens não monetários.

Ativos e Passivos monetários do período 31.12.2x10 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa corrente do período). Taxa de acordo com o quadro nº 5 U\$\$ 2,7. Exemplo:

- a) caixa e equivalentes de caixa R\$ 30.000,00 / 2,7 = U\$\$ 11.111,11;
- b) clientes e outros recebíveis R\$ 22.000,00 / 2,7 = U\$\$ 8.148,15;
- c) aplicações financeiras R\$ 11.000,00 / 2,7 = U\$\$ 4.074,07;
- d) fornecedores R\$ 25.000,00 / 2,7 = U\$\$ 9.259,26;
- e) empréstimos bancários R\$ 9.000,00 / 2,7 = U\$\$ 3.333,33.

Ativos e Passivos monetários do período 31.01.2x11 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa corrente do período). Taxa de acordo com o quadro nº 5 U\$\$ 2,9. Exemplo:

- a) caixa e equivalentes de caixa R\$ 34.250,00 / 2,9 = U\$\$ 11.810,34;
- b) clientes e outros recebíveis R\$ 25.000,00 / 2,9 = U\$\$ 8.620,69;
- c) aplicações Financeiras R\$ 12.500,00 / 2,9 = U\$\$ 4.310,34;
- d) fornecedores R\$ 18.000,00 / 2,9 = U\$\$ 6.206,90;

e) empréstimos Bancários R\$ 9.650,00 / 2,9 = U\$\$ 3.327,59.

Ativos e Passivos não monetários do período 31.12.2x10 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa histórica do período). Taxa de acordo com o quadro nº 5 (U\$\$ Data de transação de cada conta). Exemplo: estoque - deve-se obedecer ao método de custeio, que no exemplo é dado por custo médio. Sendo assim é necessário ter um controle por movimentação e unidades de compra. Segue demonstrado no quadro 6 abaixo:

Quadro 6 - Controle custo médio 31.12.2x10

Controle mov. Custo médio R\$							
Histórico	Valor	TxU\$	Unid	Custo M.	Valor.U\$\$	Unid	Custo M. U\$\$
Compra 17/12/2x10	14.000,00	/ 2,63	5	2.800,00	5.323,19	5	1.064,64
Compra 25/12/2x10	18.000,00	/ 2,65	8	2.250,00	6.792,45	8	849,06
Saldo em 31/12/2x10	32.000,00		13	2.461,54	12.115,65	13	931,97

Fonte: Próprio Autor (2015)

Portanto o saldo da conta estoque em 31.12.2x10 é de U\$\$ 12.115,65.

- a) terrenos R\$ 10.500,00 / 1,9 = U\$\$ 5.526,32;
- b) maq. e Equipamentos R\$ 40.000,00 / 1,8 = U\$\$ 22.222,22;
- c) (-)
- d) depreciação Acumulada R\$ (12.000,00) / 1,8 = U\$ 6.666,67.

Se existir uma nova compra de imobilizado (terreno e Maq. e equipamentos), deve se converter o novo bem pela taxa da transação e somar com o bem inicial, como informado acima.

2.2.7.1.2 Conversão dos itens não monetários

Ativos e Passivos não monetários do período 31.12.2x10 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa histórica do período). Taxa de acordo com o quadro nº 5 (U\$\$ Data de transação de cada conta). Exemplo:

- a) capital Social R\$ 86.400 / 1,5 = U\$\$ 57.600,00;
 b) lucros Acumulados 31.12x2010 (conversão é realizada pela diferença dos Ativos e Passivos em U\$\$ (dólar). Exemplo:

Total do Ativo	U\$\$ 56.530,85
Total do Passivo	U\$\$ 70.192,59 –
<hr/>	
Lucros acumulados U\$\$	(13.661,74)

Se existir uma nova integralização de capital, deve se converter o novo valor de integração pela taxa da transação e somar com o capital inicial.

Ativos e Passivos não monetários do período 31.01.2x11 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa histórica do período). Taxa de acordo com o quadro n° 5 (U\$\$ Data de transação de cada conta).

Exemplo: Estoque - deve-se obedecer ao método de custeio, que no exemplo é dado por custo médio. Sendo assim é necessário ter um controle por movimentação já realizado anteriormente como saldo inicial em todas as unidades de compra finalizando até o final do período. Segue demonstrado no quadro 7.

Quadro 7 - Controle custo médio 31.01.2x11

Controle mov. Custo médio R\$								
Histórico	Valor	RS	Unid	Custo M.	Valor.U\$\$	Unid	Custo M. U\$\$	
Saldo em 31/12/2010	R\$	32.000,00	13	2.461,54	12.115,65	13	931,97	
Venda 16/01/2011	-R\$	12.307,69	-5	2.461,54	-4.659,86	-5	931,97	
Novo Saldo média	R\$	19.692,31	8	2.461,54	7.455,78	8	931,97	
Compra 17/01/2011	R\$	18.000,00	6	3.000,00	6.521,74	6	1.086,96	
Novo Saldo	R\$	37.692,31	14	2.692,31	13.977,52	14	998,39	
Compra 23/01/2011	R\$	10.000,00	4	2.500,00	3.610,11	4	902,53	
Novo Saldo	R\$	47.692,31	18	2.649,57	17.587,63	18	977,09	
Venda 24/01/2011	-R\$	7.948,72	-3	2.649,57	-2.931,27	-3	977,09	
Saldo em 31/12/2011	R\$	39.743,59	15	2.649,57	Estoque Final	14.656,36	15	977,09

Fonte: Próprio Autor (2015)

Portanto o saldo final da conta estoque em 31.01.2x11 é de U\$\$ 14.656,36. Abaixo se observa a conversão dos ativos não monetários em 31.01.2x11

- a) terrenos R\$ 10.500,00 / 1,9 = U\$\$ 5.526,32;
 b) maq. e Equipamentos R\$ 40.000,00 / 1,8 = U\$\$ 22.222,22;
 c) (-) depreciação Acumulada R\$ (12.400,00) / 1,8 = U\$ 6.888,89.

Se existir uma nova compra de imobilizado (terreno e Maq. e equipamentos), deve se converter o novo bem pela taxa da transação e somar com o bem inicial, como informado acima. No exemplo em 2x11 não houve aumento de bens, mantendo-se os mesmos valores de conversão.

Na sequência segue conversão dos passivos não monetários em 31.01.2x11. (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa histórica do período).

Taxa de acordo com o quadro nº 5 (U\$\$ Data de transação de cada conta):

- a) capital Social inicial R\$ 86.400,00 / 1,5 = U\$\$ 57.600,00 (31.12.2x10);
- b) aumento de Capital Social R\$ 7.600,00 / 2,75 = U\$\$ 2.763,64;
- c) capital Social Final U\$\$ 57.600,00 + U\$\$ 2.763,64 = U\$\$ 60.363,64 (31.01.2x11);
- d) lucros Acumulados 31.01x2x11. Deve-se ao saldo inicial de 31.12.2x10 somando com Resultado Líquido do Exercício de 31.01.2x11. Logo mais adiante será novamente citado este valor para fins de exemplo.

Se existir uma nova integralização de capital, deve se converter o novo valor de integração pela taxa da transação e somar com o capital inicial.

2.2.7.1.3 Conversão da demonstração do resultado do exercício

Conversão da demonstração do resultado do exercício de 31.01.2x11. Nesta demonstração há diferentes critérios de conversão, isso depende da variação e informação extraída de informações e transações contábeis realizadas pela entidade. Na conversão das contas de resultado primeiramente vamos seguir pela ordem da estrutura do quadro nº 4. Entretanto as contas de resultados são convertidas pela taxa da data de transação, não havendo esta informação deve-se realizar pela taxa média. Exemplos:

- a) receita de vendas: no exemplo existem 2 (duas) vendas, uma a vista e a outra a prazo;
 - venda a prazo em 16/01/2011 R\$ 25.000,00 / 2,75 = U\$\$ 9.090.91;
 - venda a vista em 24/01/2011 R\$ 14.500,00 / 2,78 = U\$\$x 5.215.83;
- b) receita bruta de U\$\$ 14.306,74 (U\$\$ 9.090.91 + U\$\$x 5.215.83).

- c) custo da mercadoria vendida (CMV): O valor do CMV em moeda U\$\$ (dólar) é conseqüentemente a soma das saídas do controle de estoque demonstrado no quadro 7;
- d) vendas/Saídas: (U\$\$ 4.659,86 + U\$\$ 2.931,27) = CMV 31.01.2x11 U\$\$ (7.591,14) (arredondando);
- e) despesas administrativas e Despesas de Vendas: são convertidas pela taxa da data de transação ou a taxa média do período. No exemplo foi informado que as estas despesas foram pagas, conforme informado anteriormente:
- despesas Administrativas R\$ 2.850,00 / 2,74 = U\$\$ (1.040,15);
 - despesas de Vendas R\$ R\$ 1.500,00 / 2,74 = U\$\$ (547,45);
- f) despesas com Depreciação: é convertida pela diferença do saldo da conta depreciação acumulada em U\$\$ de 31.12.2x10 e U\$\$ 31.01.2x11:
- despesas com depreciação: (U\$\$ 6.666,67 – 6.888,89) = U\$\$ (222,22);
- g) despesas financeiras: Para converter as despesas financeiras será necessário montar um fluxo das transações que envolvem esta conta Empréstimo bancário. Representado no quadro 8 abaixo;

Quadro 8 - Fluxo dos empréstimos / Despesas financeiras

Fluxo Empréstimos	R\$	U\$\$	
Saldo Inicial	R\$ 9.000,00	\$ 3.333,33	2x10 / 2x11
Pagto Empréstimo	R\$ (800,00)	\$ (290,91)	(R\$ 800 / 2,75)
Saldo Final	R\$ 8.200,00	\$ 3.042,42	Saldo que deveria existir
Saldo existente		\$ 3.327,59	2x11
Desp. Financeira		\$ (285,16)	diferença para o DRE

Fonte: Próprio Autor (2015)

- h) receitas financeiras: Para converter as receitas financeiras será necessário montar um fluxo das transações que envolvem a conta Aplicação Financeira. Representado no quadro 9 abaixo;

Quadro 9 - Fluxo aplicação financeira / Receitas financeiras

Fluxo Aplicação Financeira	R\$	U\$\$	
Saldo Inicial	R\$ 11.000,00	\$ 4.074,07	2x10 / 2x11
Resgate aplicação	R\$ (1.800,00)	\$ (664,21)	(R\$ 1.800 / 2,71)
Aplicação Financeira	R\$ 1.500,00	\$ 533,81	(R\$ 1.500 / 2,81)
Saldo Final	R\$ 10.700,00	\$ 3.943,68	Saldo que deveria existir
Saldo existente		\$ 4.310,34	2x11
Rec Financeira		\$ 366,67	diferença para o DRE

Fonte: Próprio Autor (2015)

Na sequencia deve-se saber se existe perdas e ganhos nas variações das taxas cambiais. Para finalizar a demonstração do resultado, precisa-se realizar os seguintes fluxos: de Caixa, de Clientes e de fornecedores. Com estes fluxos consegue-se verificar a perda de caixa, a perda com Clientes e o Ganho com Fornecedores, visto que nem sempre tem o mesmo sinal, pode variar de acordo com a variação da moeda. No exemplo abaixo vamos iniciar com o fluxo de caixa, em segundo pelo fluxo de clientes e por ultimo do fluxo de fornecedores.

- i) perda de Caixa: Para converter e achar a perda de caixa será necessário montar um fluxo das transações que envolvem esta conta Caixa e equivalentes de caixa. Representado no quadro 10 abaixo;

Quadro 10 - Fluxo de caixa

Fluxo de Caixa	R\$	U\$	
Saldo Inicial	R\$ 30.000,00	\$ 11.111,11	2X10 / 2X11
Recebimento de duplicatas	R\$ 22.000,00	\$ 8.058,61	(R\$ 22.000 / 2,73)
Pagamentos fornecedores	R\$ (25.000,00)	\$ (9.191,18)	(R\$ 25.000 / 2,72)
Aumento de Capital	R\$ 7.600,00	\$ 2.763,64	(R\$ 7.600 / 2,75)
Pagto Desp. Adiministrativa	R\$ (2.850,00)	\$ (1.040,15)	(R\$ 2.850 / 2,74)
Pagto Desp. Vendas	R\$ (1.500,00)	\$ (547,45)	(R\$ 1.500 / 2,74)
Resgate de aplicação	R\$ 1.800,00	\$ 664,21	(R\$ 1.800 / 2,71)
Pgto empréstimo	R\$ (800,00)	\$ (290,91)	(R\$ 800 / 2,75)
Vendas a Vista	R\$ 14.500,00	\$ 5.215,83	(R\$ 14.500 / 2,78)
Aplicações financeiras	R\$ (1.500,00)	\$ (533,81)	(R\$ 1.500 / 2,81)
Compras Estoques a vista	R\$ (10.000,00)	\$ (3.610,11)	(R\$ 10.000 / 2,77)
Saldo Final	R\$ 34.250,00	\$ 12.599,80	Saldo que deveria existir
Saldo existente		\$ 11.810,34	2x11
Perda		\$ (789,45)	diferença p/ DRE

Fonte: Próprio Autor (2015)

- j) perda clientes: Para converter e achar a perda em clientes será necessário montar um fluxo das transações que envolvem esta conta Clientes e Outros recebíveis. Representado no quadro 11 abaixo;

Quadro 11 - Fluxo de clientes e outros recebíveis

Fluxo de Clientes	R\$	U\$	
Saldo Inicial	R\$ 22.000,00	\$ 8.148,15	2X10 / 2X11
Recebimento de dupl	R\$ (22.000,00)	\$ (8.058,61)	(R\$ 22.000 / 2,73)
Vendas a prazo	R\$ 25.000,00	\$ 9.090,91	(R\$ 25.000 / 2,75)
Saldo Final	R\$ 25.000,00	\$ 9.180,45	Saldo que deveria existir
Saldo existente		\$ 8.620,69	2x11
Perda		\$ (559,76)	diferença p/ DRE

Fonte: Próprio Autor (2015)

k) ganho Fornecedor: Para converter e achar o ganho de fornecedores será necessário montar um fluxo das transações que envolvem a conta Fornecedores. Representado no quadro 12 abaixo;

Quadro 12 - Fluxo de fornecedores

Fluxo de Fornecedores	R\$	U\$	
Saldo Inicial	R\$ 25.000,00	\$ 9.259,26	2X10 / 2X11
Compra a prazo	R\$ 18.000,00	\$ 6.521,74	(R\$ 18.000 / 2,76)
Pagto Fornecedor	R\$ (25.000,00)	\$ (9.191,18)	(R\$ 25.000 / 2,72)
Saldo Final	R\$ 18.000,00	\$ 6.589,82	Saldo que deveria existir
Saldo existente		\$ 6.206,90	2x11
Ganho		\$ 382,93	diferença p/ DRE

Fonte: Próprio Autor (2015)

A conversão das demonstrações segundo o modelo monetário-não monetário ficaria desta forma, demonstrado no quadro 13.

Quadro 13 - Balanço patrimonial convertido / Método monetário e não monetário

BALANÇO HISTÓRICO	31.12.2x10 - U\$	31.01.2x11 - U\$
Caixa e equivalentes de caixa	\$ 11.111,11	\$ 11.810,34
Clíentes e Outros recebíveis	\$ 8.148,15	\$ 8.620,69
Aplicações Financeiras	\$ 4.074,07	\$ 4.310,34
Estoques	\$ 12.115,65	\$ 14.656,36
Terrenos	\$ 5.526,32	\$ 5.526,32
Maq e Equipamentos	\$ 22.222,22	\$ 22.222,22
(-) Depreciação Acumulada	\$ (6.666,67)	\$ (6.888,89)
Total do Ativo	\$ 56.530,85	\$ 60.257,39
Fornecedores	\$ 9.259,26	\$ 6.206,90
Empréstimos Bancários	\$ 3.333,33	\$ 3.327,59
Capital Social	\$ 57.600,00	\$ 60.363,64
Lucros Acumulados	\$ (13.661,74)	\$ (9.640,73)
Total do Passivo	\$ 56.530,85	\$ 60.257,39

Fonte: Próprio Autor (2015)

Demonstração do resultado do exercício é a apresentada a seguir no quadro 14.

Quadro 14 - Demonstração do resultado convertido em moeda estrangeira

DRE Jan 2x11	U\$\$
Receita bruta	\$ 14.306,74
(-) CMV	\$ (7.591,14)
LB	\$ 6.715,60
Despesas Administrativas	\$ (1.040,15)
Despesas Vendas	\$ (547,45)
Despesas com Depreciação	\$ (222,22)
Despesas Financeiras	\$ (285,16)
Receita Financeira	\$ 366,67
Ganho Fornecedores	\$ 382,93
Perda Clientes	\$ (559,76)
Perda Caixa	\$ (789,45)
Resultado Líquido do Exercício	\$ 4.021,01

Fonte: Próprio Autor (2015)

Antes concluir a conversão pelo método monetário e não monetário, deve-se lembrar de que a conta lucros acumulados do ano de 2x11, é ao valor dos lucros acumulado de 2x10 somando com o Resultado líquido do exercício de 2x11. Segue:

l) lucros acumulados 2x11: (U\$\$ (13.661,74) + 4.021,01 = (9.640,73).

2.2.7.2 Método temporal

“O método temporal adota quase todos os conceitos do método monetário e não monetário.” (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2005, p. 108). A principal alteração ocorre no tratamento dado aos itens monetários prefixados que podem ser convertidos por uma taxa de dólar projetada conforme verificado no quadro 15.

De acordo com Perez Junior (2006, p. 132):

Em períodos de alta inflação, a conversão dos itens monetários prefixados pela taxa de fechamento não é adequada, pois o valor obtido não representa o valor que será efetivamente realizado ou exigido na data do vencimento e a diferença será relevante. A diferença entre o valor em US\$ na data do balanço e na data da liquidação será apropriada como ganhos ou perdas na conversão conforme veremos adiante. Para minimizar essa diferença poderia ser adotada uma entre as seguintes alternativas: Trazer o valor em R\$ a valor presente da data do balanço e converte-lo pela taxa corrente. Utilizar para conversão uma estimativa da taxa que estará em vigor da data de liquidação do título. O método Temporal, quando aplicado em países de economia estável, gera resultados muito próximos daqueles obtidos pelo método de câmbio de fechamento, pois, como todos os itens patrimoniais estarão muito próximos do valor presente, serão convertidos

pela taxa corrente. Em países que praticam a contabilidade com o princípio do custo como base de valor, como no Brasil, o método temporal geral resultados semelhantes aos obtidos pela aplicação do método monetário\ não monetário, pois os itens monetários, por estarem avaliados a valores próximos do valor presente, serão convertidos pela taxa corrente, enquanto os itens não monetários, avaliados pelo custo histórico, serão avaliados pela taxa histórica. O ajuste a valor presente dos itens monetários prefixados ou a utilização de taxa de câmbio prevista conforme alternativas apresentadas anteriormente somente se justificam em economias altamente inflacionárias

Quadro 15 - Taxas de conversão segundo o método temporal

Movimentação	Base de Valor	Taxa
Monetários prefixados (ex.: duplicatas a receber)	Futuro	Corrente ou prevista
Monetários pós-fixados (ex.: aplicações financeiras)	Presente	Corrente
Não monetários realizáveis (ex.: estoques)	Passado	Histórica
Não monetários permanentes ou patrimônio líquido	Passado	Histórica

Fonte: Schmidt, Santos e Fernandes (2005, p.109)

Quando o modelo temporal é aplicado em países cujas economias sejam estáveis, os resultados obtidos ficam muito próximos daqueles obtidos pelo método câmbio de fechamento, pois, como todos os itens patrimoniais estarão muito próximos do valor presente, serão convertidos pela taxa corrente. (PEREZ JÚNIOR, 2009). Ainda, segundo o mesmo autor:

Em países que praticam a contabilidade com o princípio do custo como base de valor, como o Brasil, o método temporal gera resultados semelhantes aos obtidos pela aplicação do método monetário/não monetário, pois os itens monetários, por estarem avaliados a valores próximos do valor presente, serão convertidos pela taxa corrente, enquanto os itens não monetários, avaliados pelo custo histórico, serão avaliados pela taxa histórica. (PEREZ JUNIOR, 2009, p. 159).

2.2.7.3 Método câmbio fechamento

Para Perez Junior (2006, p. 130-131): “O método é aplicável somente em países de economia estável, pois em economias inflacionárias o valor convertido de alguns itens não representaria seu valor em moeda norte-americana USGAAP”.

Ainda segundo Perez Junior (2006) os itens das demonstrações contábeis são convertidos como segue: Ativo – todas as contas e Passivo exigível utiliza-se a taxa de conversão câmbio de fechamento, no Patrimônio líquido será a taxa histórica e nas Receitas e despesas. Utiliza-se a taxa média ponderada do período. Como já

foi mencionado são através da variação da taxa cambial que se obtêm perdas ou ganhos ao longo do período, serão apropriados ao Patrimônio Líquido, numa conta específica, denominada Cumulative Translation Adjustments (CTA), que pode ser traduzida por Ajustes Acumulativos de Conversão (AAT).

Ainda de acordo com o método câmbio de fechamento, como apresenta Perez Júnior (2009), todos os itens das demonstrações contábeis são convertidos pela taxa de câmbio vigente na data do encerramento das demonstrações contábeis, ou seja, taxa corrente. Conforme Araújo e Lucini (2006, p. 6): “O método recebe este nome por utilizar a taxa de cotação da moeda do dia de fechamento do balanço para todos os itens do patrimônio, exceto o patrimônio líquido”. Os mesmos autores afirmam, ainda, que tal modelo é utilizado quando a moeda funcional for igual à moeda local, ou seja, quando a moeda funcional for o Real, no caso de empresas americanas com subsidiárias no Brasil.

Conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2005) o modelo câmbio de fechamento adota os principais conceitos a seguir:

- a) aplicável em países com moeda não altamente inflacionária (inflação acumulada em três anos consecutivo menor que 100%, ou seja, média anual inferior a aproximadamente 30%);
- b) não devem ser calculados os ganhos e perdas com itens monetários;
- c) deve ser considerado o efeito da variação cambial no patrimônio líquido, pois apenas os ganhos ou perdas definitivas devem fazer parte do resultado como, por exemplo, a alienação de um investimento ou uma alteração cambial que comprovadamente é irreversível;
- d) as contas do balanço (ativo e passivo) devem ser convertidas pela paridade na data do balanço final (não é aceito correção monetária);
- e) as receitas e despesas devem ser convertidas com base na paridade média do exercício;
- f) deverá ser calculado o ganho ou a perda sobre o capital inicialmente investido;
- g) haverá outro cálculo de ganho ou perda sobre o resultado do exercício.

Conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2005) é importante destacar que na conversão das demonstrações financeiras, seguindo a orientação do referido pronunciamento, é preciso desconsiderar a inflação do período, pois é um

procedimento não aceito de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos norte-americanos - US-GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*).

O exemplo a seguir partindo das demonstrações conforme os quadros 16 e 17, utilizando os mesmo valores do método monetário e não monetário, mostra como converter através método de câmbio de fechamento:

Quadro 16 - Balanço patrimonial sem correção monetária

BALANÇO HISTÓRICO	31.12.2x10 - R\$	31.01.2x11 - R\$
Caixa e equivalentes de caixa	R\$ 30.000,00	R\$ 34.250,00
Clientes e Outros recebíveis	R\$ 22.000,00	R\$ 25.000,00
Aplicações Financeiras	R\$ 11.000,00	R\$ 12.500,00
Estoques	R\$ 32.000,00	R\$ 39.743,59
Terrenos	R\$ 10.500,00	R\$ 10.500,00
Maq e Equipamentos	R\$ 40.000,00	R\$ 40.000,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ (12.000,00)	R\$ (12.400,00)
Total do Ativo	R\$ 133.500,00	R\$ 149.593,59
Fornecedores	R\$ 25.000,00	R\$ 18.000,00
Empréstimos Bancários	R\$ 9.000,00	R\$ 9.650,00
Capital Social	R\$ 86.400,00	R\$ 94.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 13.100,00	R\$ 27.943,59
Total do Passivo	R\$ 133.500,00	R\$ 149.593,59

Fonte: Próprio Autor (2015)

Quadro 17 - Demonstração do resultado do exercício sem correção monetária

DRE Jan 2011	R\$
Receita bruta	R\$ 39.500,00
(-) CMV	R\$ (20.256,41)
Lucro Bruto	R\$ 19.243,59
Despesas Administrativas	R\$ (2.850,00)
Despesas Vendas	R\$ (1.500,00)
Despesas com Depreciação	R\$ (400,00)
Despesas Financeiras	R\$ (1.450,00)
Receita Financeira	R\$ 1.800,00
Resultado Líquido do exercício	R\$ 14.843,59

Fonte: Próprio Autor (2015)

2.2.7.3.1 Conversão dos itens monetários e não monetários

A conversão de acordo com o método câmbio de fechamento e com o que foi informado nas citações anteriormente, utilizando as mesmas informações do método anterior, o modelo câmbio de fechamento deve-se converter todas as contas pela taxa corrente, exceto o capital Social. Por fim deve observar o ajuste final que afeta o patrimônio líquido, sendo que deve ser demonstrada como demonstração de mutação do patrimônio líquido para confirmar o efeito realizado após a conversão. Serão utilizadas também as mesmas taxas conforme informado no quadro 5.

Ativos e Passivos monetários e não monetários do período 31.12.2x10 (conforme regra de conversão deve-ser convertido pela taxa corrente do período).

Taxa de acordo com o quadro nº 5 U\$\$ 2,7. Exemplos:

- a) caixa e equivalentes de caixa R\$ 30.000,00 / 2,7 = U\$\$ 11.111,11;
- b) clientes e outros recebíveis R\$ 22.000,00 / 2,7 = U\$\$ 8.148,15;
- c) aplicações financeiras R\$ 11.000,00 / 2,7 = U\$\$ 4.074,07;
- d) estoque R\$ 32.000,00 / 2,7 = U\$\$ 11.851,85;
- e) terrenos R\$ 10.500,00 / 2,7 = U\$\$ 3.888,89;
- f) máquinas e equipamentos R\$ 40.000,00 / 2,7 = U\$\$ 14.814,81;
- g) (-) depreciação acumulada R\$ (12.000,00) / 2,7 = U\$\$ (4.444,44);
- h) fornecedores R\$ 25.000,00 / 2,7 = U\$\$ 9.259,26;
- i) empréstimos bancários R\$ 9.000,00 / 2,7 = U\$\$ 3.333,33;
- j) capital social (exceção à regra deve-se converter pela taxa histórica). R\$ 86.400,00 / 1,5 = U\$\$ 57.600,00;
- k) lucros acumulados R\$ 13.100,00 / 2,7 = U\$\$ 4.851,85.

Por fim deve-se finalizar o ativo e passivo incluindo no patrimônio líquido do período de 2x10 a conta de Ajuste de conversão. Neste período é feito pela diferença entre as contas do Ativo e passivo.

Exemplo: ativo (U\$\$ 49.444,44) – Passivo e Patrimônio Líquido (U\$\$ 75.044,44) = U\$\$ (25.600,00).

Ativos e Passivos monetários e não monetários do período 31.01.2x11 (conforme regra de conversão será convertido pela taxa corrente do período). Taxa de acordo com o quadro nº 5 U\$\$ 2,9. Exemplo:

- a) caixa e equivalentes de caixa R\$ 34.250,00 / 2,9 = U\$\$ 11.810,34;
- b) clientes e outros recebíveis R\$ 25.000,00 / 2,9 = U\$\$ 8.620,69;
- c) aplicações financeiras R\$ 12.500,00 / 2,9 = U\$\$ 4.310,34;
- d) estoque R\$ 39.743,59 / 2,9 = U\$\$ 13.704,69;
- e) terrenos R\$ 10.500,00 / 2,9 = U\$\$ 3.620,69;
- f) máquinas e equipamentos R\$ 40.000,00 / 2,9 = U\$\$ 13.793,10;
- g) (-) depreciação Acumulada R\$ (12.400,00) / 2,9 = U\$\$ (4.275,86);
- h) fornecedores R\$ 18.000,00 / 2,9 = U\$\$ 6.206,90;
- i) empréstimos bancários R\$ 9.650,00 / 2,9 = U\$\$ 3.327,59;
- j) capital social (exceção à regra deve-se converter pela taxa histórica). R\$ 86.400,00 / 1,5 = U\$\$ 57.600,00. Aumento de capital no valor de R\$ 7.600,00 / 2,75 = U\$\$ 2.763,63. Capital total de U\$\$ 60.363,64;
- k) lucros acumulados do período de 2x11. Será o saldo inicial somando com o resultado do exercício de 31. Jan.2x11. Mais adiante será demonstrado a conversão e o valor final dos Lucros acumulados.

2.2.7.3.2 Conversão da demonstração do resultado do exercício

Na sequência vamos para conversão da demonstração do resultado do exercício de 31.01.2x11 pelo método câmbio de fechamento. Na conversão das contas de resultado deste método, não é necessário calcular os fluxos de perdas e ganhos e sim converter todas as contas de resultado pela média do período, conforme citado anteriormente. Vamos seguir pela ordem da estrutura do quadro nº 17. As contas de resultado terá como taxa média a mesma utilizada do método anterior, conforme demonstrado no quadro 5. Exemplos:

- a) receita bruta: R\$ 39.500,00 / 2,74 = U\$\$ 14.416,06;
- b) (-) CMV R\$ (20.256,41) / 2,74 = (U\$\$ 7.392,85);
- c) despesas administrativas R\$ (2.850,00) / 2,74 = U\$\$ (1.040,15);
- d) despesas vendas R\$ (1.500,00) / 2,74 = U\$\$ (547,45).
- e) despesas com depreciação R\$ (400,00) / 2,74 = U\$\$ (145,99);
- f) despesas financeiras R\$ (1.450,00) / 2,74 = U\$\$ (529,20);
- g) receitas financeiras R\$ 1.800,00 / 2,74 = U\$\$ 656,93 .

Portanto o Lucro acumulado do período de 2x11 é o valor de U\$ do 2x10 somado com o Resultado líquido após a conversão das contas de Resultado. Exemplo: (Lucro Acumulado 2x10 U\$ 4.851,85 + Resultado Líquido 2x11 U\$ 5.417,37 = Novo Lucro Acumulado 2x11 U\$ 10.269,22).

O balanço patrimonial fica da seguinte maneira, demonstrado no quadro 18.

Quadro 18 - Conversão do balanço patrimonial pelo câmbio de fechamento

BALANÇO HISTÓRICO	31.12.2x10 - U\$\$	31.01.2x11 - U\$\$
Caixa e equivalentes de caixa	\$ 11.111,11	\$ 11.810,34
Clientes e Outros recebíveis	\$ 8.148,15	\$ 8.620,69
Aplicações Financeiras	\$ 4.074,07	\$ 4.310,34
Estoques	\$ 11.851,85	\$ 13.704,69
Terrenos	\$ 3.888,89	\$ 3.620,69
Maq e Equipamentos	\$ 14.814,81	\$ 13.793,10
(-) Depreciação Acumulada	\$ (4.444,44)	\$ (4.275,86)
Total do Ativo	\$ 49.444,44	\$ 51.584,00
Fornecedores	\$ 9.259,26	\$ 6.206,90
Empréstimos Bancários	\$ 3.333,33	\$ 3.327,59
Capital Social	\$ 57.600,00	\$ 60.363,64
Ajuste Especial	\$ (25.600,00)	\$ (28.583,34)
Lucros Acumulados	\$ 4.851,85	\$ 10.269,22
Total do Passivo	\$ 49.444,44	\$ 51.584,00

Fonte: Próprio Autor (2015)

A demonstração do resultado fica da seguinte maneira, demonstrado no quadro 19.

Quadro 19 - Conversão da demonstração do resultado pelo câmbio de fechamento

DRE Jan 2011	U\$\$
Receita bruta	R\$ 14.416,06
(-) CMV	R\$ (7.392,85)
LB	R\$ 7.023,21
Despesas Administrativas	R\$ (1.040,15)
Despesas Vendas	R\$ (547,45)
Despesas com Depreciação	R\$ (145,99)
Despesas Financeiras	R\$ (529,20)
Receita Financeira	R\$ 656,93
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 5.417,37

Fonte: Próprio Autor (2015)

A demonstração das mutações do patrimônio líquido em US\$ é apresentada a seguir no quadro 20.

Quadro 20 - Mutações do patrimônio líquido em US\$

Patrimônio líquido em 31.12.2x10	62.451,85
Aumento de capital	2.763,64
Ajuste 2x11	(28.583,34)
Lucro líquido do exercício	<u>5.417,37</u>
Patrimônio Líquido em 31.12.2x11	42.049,52

Fonte: Próprio Autor (2015)

2.2.7.3.3 Calculo do Ajuste especial de conversão

De acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2005), é importante destacar o efeito no patrimônio líquido inicial do cálculo do ajuste especial de 2x11, considerando que todas as contas do patrimônio líquido (31.12.2x10) serão transferidas para o patrimônio líquido final (31.12.2x11) pelas respectivas quantidades de dólares de cada conta; então é preciso calcular o quanto está sendo transferido a mais sem considerar a variação cambial, conforme apresentado a seguir:

Partindo pelo ano base, vamos calcular o ajuste especial em 2x10, conforme demonstração informada anteriormente:

a) saldo Conta de Capital Social em 2x10 R\$ 86.400,00

Conversão pela taxa histórica U\$ 57.600,00

Conversão pela taxa corrente U\$ 32.000,00

Ajuste especial 2x10 = U\$ (25.600,00)

No segundo momento calculamos o ajuste especial do ano de 2x11, sendo que para este calculo devem-se somar os efeitos no capital (se houver), no patrimônio líquido e no resultado líquido do período;

b) efeito na conta de capital: Aumento de capital em 2x11 R\$ 7.600,00

Conversão pela taxa histórica U\$ 2.763,64

Conversão pela taxa corrente U\$ 2.620,69

Efeito no capital em 2x11= U\$ (142,95);

c) efeito no Patrimônio Líquido R\$ 86.400,00 + R\$ 13.100,00 = R\$ 99.500,00

Conversão pela taxa corrente 2x10 U\$ 36.851,85

Conversão pela taxa corrente 2x11 U\$ 34.310,34

Efeito no patrimônio líquido em 2x11= U\$ (2.541,51);

d) efeito no Resultado líquido do período R\$ 14.843,59

Conversão pela taxa média U\$ 5.417,37

Conversão pela taxa corrente U\$ 5.118,48

Efeito no Resultado líquido do período em 2x11= U\$ (298,89)

e) efeitos $((142,95) + (2.541,51) + (298,89)) = U\$ (2.983,34)$

Ajuste 2x10 = U\$ (25.600,00)

Ajuste especial em 2x11 = U\$ 28.583,34.

O método de Câmbio de Fechamento é utilizado quando a moeda funcional é a mesma local, ou seja, quando a moeda funcional for o Real, no caso de empresas americanas com subsidiárias no Brasil.

Os ajustes decorrentes da tradução são contabilizados em conta especial no patrimônio líquido, como segue:

Art. 13 – Se a moeda funcional de uma entidade for uma moeda estrangeira, ajustes de tradução serão feitos em consequência da tradução das moedas das demonstrações financeiras dessas entidades para a moeda de relatório. Os ajustes de tradução não devem ser incluídos na apuração do lucro líquido, mas devem ser apresentados separadamente e acumulados em um componente separado do patrimônio líquido. (FASB, 1981, p. 8).

3 MODELO DE CONVERSÃO DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 02

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado pelo Decreto-lei Nº 9.295/46 sendo o órgão responsável por editar princípios e normas contábeis. As normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo CFC classificam-se em profissionais e técnicas.

As normas profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC-B, e as normas técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC-T. As NBC's podem ser detalhadas por meio de interpretações técnicas que, se necessário, incluirão exemplos e são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido da sigla IT. (ROSA, 1999, p. 49).

O CFC recriou em 1996 seu grupo de trabalho voltado para desenvolver normas brasileiras de contabilidade – o 1º grupo foi criado em 1981, constituído por representantes de diversos órgãos reguladores do país, como Banco Central do Brasil (BACEN), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados, Secretaria da Receita Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, além do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (NIYAMA, 2007, p. 12). Ainda segundo Niyama (2007, p. 12-13) o principal objetivo desse grupo é o de harmonizar normas contábeis no âmbito nacional mediante a edição das normas brasileiras de contabilidade (*Accounting Standards*), em conformidade com as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB.

Conforme a Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750/93 Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade que no Art 1º Constituem os enunciados por esta Resolução. § 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). § 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Os princípios Fundamentais de contabilidade segundo Art 2º da resolução 750/93 representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. No Art 3º determina que os princípios de contabilidade

são: o da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, o do registro pelo valor original, o da atualização monetária, o da competência, e o da prudência.

De acordo com o CFC, os *Princípios Fundamentais de Contabilidade* representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem às finalidades para as quais são usadas, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

3.1 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

Segundo Rodrigues et al. (2012), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por sua vez, é uma organização autônoma criada pela resolução 1.055/05 do CFC cujos objetivos são o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos relativos a procedimentos contábeis. Surgiu a partir da união de seis entidades:

- a) Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- b) Ass. dos Analistas e Profissionais de Invest. do Mer. de Capitais (APIMEC);
- c) Bolsa de Valores do Estado de São Paulo (BOVESPA);
- d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- e) Fund. Instit. de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI);
- f) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Perez Júnior (2009) comenta que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado para atender as necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralizando de certa forma dessa natureza na representação e no processo na produção dessas informações contábeis, auditores, usuários, intermediários, academia e governo. De acordo com a Resolução CFC nº. 1.055/05 é atribuição do CPC estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o

conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos, podendo, inclusive, emitir Interpretações, Orientações, Comunicados e Boletins.

De acordo com Ludícibus et al. (2010, p. 20):

Os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emanadas do CPC são, basicamente, traduções das normas internacionais, com raras adaptações de linguagem e de algumas situações específicas. Ou seja, as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Committee*) são implementadas no Brasil pelo CPC e pelos órgãos reguladores brasileiros, principalmente CVM e CFC.

No mesmo modo Lemes e Silva (2007), argumentam que o IASB tem como função buscar a cooperação dos órgãos nacionais, ou seja, os emissores de normas contábeis, para chegar a convergência das normas de contabilidade ao redor do mundo. Todos os pronunciamentos do CPC são submetidos à audiência pública antes da redação do texto final. (PEREZ JÚNIOR, 2009). Até hoje, foram emitidos mais de quarenta pronunciamentos, dezessete interpretações e cinco orientações.

A princípio, os pronunciamentos emitidos pelo CPC são resultantes de tradução das normas do IASB, e ajustes de adaptação são executados quando necessário para melhor absorção da essência da norma, sendo exceção quando não ocorrer alguma convergência temporária ou de outros motivos que venham a prejudicar a sua ocorrência. (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

O capítulo tem como objetivo apresentar a evolução da norma brasileira de contabilidade, sendo como principal objetivo demonstrar através de exemplo o método de conversão atribuída pelo CPC 02. No primeiro tópico vamos tratar da parte teórica, analisando fatores determinantes do pronunciamento, no segundo tópico, através de um exemplo prático, converter as demonstrações financeiras de acordo com a norma vigente no Brasil.

3.2 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 02

O CPC 02 (R2) em seu item 1 (um) afirma em seu objetivo que uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é orientar acerca de

como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação.

Conforme Perez Júnior (2009) os principais objetivos da conversão de demonstrações contábeis são: permitir ao investidor estrangeiro melhor acompanhamento de seu investimento, já que as demonstrações convertidas estarão expressas na moeda corrente de seu próprio país; possibilitar a aplicação do método da equivalência patrimonial sobre os investimentos efetuados em diversos países; e possibilitar a consolidação e combinação de demonstrações contábeis de empresas situadas em diversos países.

A correta conversão é essencial para que os demonstrativos reflitam de maneira íntegra, confiável e exata os valores das demonstrações contábeis. Para que os balanços possam ser utilizados de forma coerente nas avaliações financeiras, necessitam estar em conformidade com normas que sejam claras, conhecidas e aceitas por todos. (AMARAL; COSTA; CAMPOS, 2010).

Com relação a FASB e conforme consta no item 8 do pronunciamento técnico CPC 02 os termos usados para as taxas seguem abaixo descrito:

- a) taxa de Fechamento: é a taxa de câmbio à vista vigente ao término do período de reporte;
- b) variação Cambial: é a diferença resultante da conversão de um número específico de unidades em uma moeda para outra moeda, a diferentes taxas cambiais;
- c) taxa de câmbio: é a relação de troca entre duas moedas.

O CPC 02, atualmente nos traz alguns conceitos importantes como a conceituação da moeda funcional, já a Deliberação CVM 28/86 não constava; o pronunciamento nos mostra que seu conteúdo é muito mais complexo em relação aos normativos anteriores, os normativos nos trazem as premissas que devem ser adotadas, de sua aplicabilidade que se torna em modelo a ser seguido. O item 9 do pronunciamento técnico CPC 02 define e identifica a Moeda Funcional como o ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que principalmente ela gera e depende caixa. Seguindo os fatores como:

(a) a moeda:

(i) que mais influencia os preços de venda de bens e serviços geralmente é a moeda na qual os preços de venda para seus bens e serviços estão expressos e são liquidados); e

(ii) do país cujas forças competitivas e regulações mais influenciam na determinação dos preços de venda para seus bens e serviços;

(b) a moeda que mais influencia fatores como mão de obra, matéria-prima e outros custos para o fornecimento de bens ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados). (CPC 02, item 9 2015)¹

Os seguintes fatores também que podem servir como evidências para determinar a moeda funcional da entidade, conforme o item 10 CPC 02 são:

(a) a moeda por meio da qual são originados recursos das atividades de financiamento (exemplo: emissão de títulos de dívida ou ações).

(b) a moeda por meio da qual os recursos gerados pelas atividades operacionais são usualmente acumulados. (CPC 02, item 10 2015)¹.

Já os fatores adicionais conforme o item 11 do CPC 02 devem ser considerados na determinação da moeda funcional de entidade no exterior, e também deverá ser a mesma daquela utilizada pela entidade que reporta a informação (no caso em tela, a entidade que reporta a informação é aquela que possui uma entidade no exterior por meio de controlada, filial, sucursal, agência, coligada ou empreendimento controlado em conjunto):

a) se as atividades da entidade no exterior são executadas como extensão da entidade que reporta a informação e, não, nos moldes em que lhe é conferida um grau significativo de autonomia. Um exemplo para ilustrar a primeira figura é quando a entidade no exterior somente vende bens que são importados da entidade que reporta a informação e remete para esta o resultado obtido. Um exemplo para ilustrar a segunda figura é quando a entidade no exterior acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receita e angaria empréstimos, tudo substancialmente em sua moeda local;

b) se as transações com a entidade que reporta a informação ocorrem em uma proporção alta ou baixa das atividades da entidade no exterior;

¹ Documento eletrônico. Disponível em: <http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2003.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2015.

- c) se os fluxos de caixa advindos das atividades da entidade no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação e estão prontamente disponíveis para remessa para esta;
- d) se os fluxos de caixa advindos das atividades da entidade no exterior são suficientes para pagamento de juros e demais compromissos, existentes e esperados, normalmente presentes em título de dívida, sem que seja necessário que a entidade que reporta a informação disponibilize recursos para servir a tal propósito.

Tohmatsu (2009) afirma que a sociedade deve determinar em primeiro lugar sua moeda funcional, divulgando em nota explicativa as razões de sua utilização, diferindo a moeda funcional da moeda de seu país, onde está domiciliada, convertendo suas transações. Em geral, a moeda funcional de uma empresa operando no Brasil será o real. Moeda funcional é a moeda do ambiente econômico primário em que ela opera.

Ludícibus et al. (2010), destacam que para as empresa que operam no Brasil, somente em situações consideradas raríssimas a moeda funcional poderá ser diferente do “Real”. Em um aspecto fundamental, Ludícibus et al. (2010) relata que se a empresa é administrada em reais, faz seus orçamentos nessa moeda, todos os seus relatórios gerenciais são em reais, as avaliações dos gestores, em todos os níveis, são reais, então la usa o real como moeda de sua gestão, logo ele é sua moeda funcional. Já se todos os relatórios são em euro, o orçamento é em euro, todas as decisões são tomada com base em desempenhos medidos nessa moeda, então o euro provavelmente será sua moeda funcional.

De acordo com o item 14 do CPC 02, a moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária, as demonstrações contábeis da entidade devem ser reelaboradas nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (pelo método da correção integral enquanto não emitido esse Pronunciamento). A entidade não pode evitar a rerepresentação nos moldes requeridos pelo Pronunciamento Técnico CPC 42 mediante, por exemplo, a eleição de outra moeda que não seja aquela determinada em consonância com este Pronunciamento Técnico como sua moeda funcional (tal como a moeda funcional de sua controladora).

3.2.1 Investimentos no exterior e conversão de demonstrações contábeis

A Lei ° 6.404/76 estabelece em seu art.179, inciso III, que são classificadas como investimentos as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou empresa. Seguindo na mesma linha, existe Método de equivalência patrimonial (MEP), sendo que o método se baseia no valor do patrimônio líquido da empresa coligada ou controlada,

Segundo Carvalhosa (1998, p. 5), “A equivalência patrimonial representa a parte do lucro ou do prejuízo (da empresa) atribuído à controladora ou à coligada investidora”. Dessa forma, o método de Equivalência Patrimonial se aplica para todos os investimentos em empresas coligadas, controladas, empresas que façam parte de um mesmo grupo e investimentos que estejam sob controle comum.

Consegue dar os primeiros passos para o tratamento, sendo primeiro processo, ajustar as Demonstrações Contábeis da investida para as normas contábeis da investidora tornando relevante a informação, uma vez que investidora e investida devem ter como base os mesmos critérios contábeis, garantindo a uniformidade e a comparabilidade. (FIPECAPI, 2010).

Segundo o pronunciamento técnico CPC 02, se a investida for enquadrada como controlada, coligada ou uma sociedade que faça parte de um mesmo grupo, ela pode realizar a conversão das demonstrações contábeis sendo que o mesmo aspecto determina que prevaleça a essência dos fatos, e não na forma jurídica, quando da caracterização das relações entre as entidades.

Na determinação do método da Equivalência Patrimonial segundo o CPC, intuito de aperfeiçoar tal procedimento contábil, a CVM emitiu inicialmente a Instrução n.º 247/96, introduzindo alguns avanços em relação à Lei n.º 6.404/76, especialmente quando eliminou o critério da relevância para as controladas e determinou a equiparação à coligada quando houvesse uma participação igual ou superior a 10% do capital votante, bem como a criação do conceito de coligação indireta. No entanto, o art. 5º foi alterado pela instrução CVM nº 469/08 o qual eliminou por completo a utilização do conceito de relevância no cálculo da equivalência patrimonial.

A Instrução CVM n.º 469/08 estabelece, em seu art. 5º:

Deverão ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial:

I - o investimento em cada controlada direta ou indireta;

II - o investimento em cada coligada e/ou em sua equiparada, quando a investidora tenha influência significativa na administração ou quando a porcentagem de participação, direta ou indireta da investidora, representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante; e

III – o investimento em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

O item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2), diz que muitas entidades que reportam a informação são compostas de um número de entidades individuais (exemplo: grupo econômico é formado pela controladora e uma ou mais controladas). Vários tipos de entidades sejam elas membros de grupo econômico, ou não, podem ter investimentos em coligadas ou negócios em conjunto. Elas podem ter também filiais, agências, sucursais ou dependências. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que reporta a informação sejam convertidos para a moeda segundo a qual essa entidade que reporta a informação apresenta suas demonstrações contábeis.

De acordo com o item 35 do Pronunciamento Técnico CPC 02 e evidenciado anteriormente no item 19, às variações cambiais resultantes desses itens monetários, que fazem parte do investimento líquido da entidade em uma entidade no exterior, deverão se reconheceras:

- a) no resultado, nas demonstrações contábeis individuais da investidora ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado; e
- b) em conta específica do patrimônio líquido e reconhecidas como receita ou despesa na venda do investimento líquido, nas demonstrações contábeis consolidadas (aquelas demonstrações que incluem a investidora e a entidade no exterior).

Em reconhecimento inicial conforme consta nos itens 20, 21 e 22 do pronunciamento técnico CPC 02R2, transação em moeda estrangeira é a transação que é fixada ou requer sua liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que são originadas quando a entidade:

- a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço é fixado em moeda estrangeira;

- b) obtém ou concede empréstimos, quando os valores a pagar ou a receber são fixados em moeda estrangeira; ou
- c) de alguma outra forma, adquire ou desfaz-se de ativos, ou assume ou liquida passivos fixados em moeda estrangeira.

Uma transação em moeda estrangeira deve ser reconhecida contabilmente, no momento inicial, pela moeda funcional, mediante a aplicação da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, na data da transação, sobre o montante em moeda estrangeira. A data da transação é a data a partir da qual a transação se qualifica para fins de reconhecimento, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Por motivos práticos, a taxa de câmbio que se aproxima da taxa vigente na data da transação é usualmente adotada, como, por exemplo, a taxa de câmbio média semanal ou mensal que pode ser aplicada a todas as transações, em cada moeda estrangeira, ocorridas durante o período.

Contudo, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, a adoção da taxa de câmbio média para o período não é apropriada.

Para o término a cada período de reporte o item 23 do pronunciamento técnico CPC 02R2, combinado e alterado segundo CPC03 determina:

- a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio de fechamento;
- b) os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio vigente na data da transação; e.
- c) os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se as taxas de câmbio vigentes nas datas em que o valor justo tiver sido mensurado.

Importante destacar de acordo com o item 26 do pronunciamento técnico CPC 02 R2, que quando várias taxas de câmbio estiverem disponíveis, a taxa de câmbio a ser utilizada é aquela a partir da qual os futuros fluxos de caixa representados pela transação ou pelos saldos poderiam ser liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se, temporariamente, não houver câmbio entre duas moedas, a taxa a ser utilizada é a primeira taxa de câmbio subsequente a partir da qual operações de câmbio podem ser feitas.

As variações cambiais advindas de itens monetários, conforme evidenciado no item 32 no pronunciamento técnico CPC 02 R2 combinado com o item 15, as variações cambiais que fazem parte do investimento líquido em entidade no exterior da entidade que reporta a informação, devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis separadas da entidade que reporta a informação ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta a informação (por exemplo: demonstrações contábeis individuais com avaliação das investidas por equivalência patrimonial, ou demonstrações contábeis consolidadas quando a entidade no exterior é uma controlada), tais variações cambiais devem ser reconhecidas, inicialmente, em outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido, e devem ser transferidas do patrimônio líquido para a demonstração do resultado quando da baixa do investimento líquido de acordo com o item 48.

O item determina que na baixa de entidade no exterior, o montante acumulado de variações cambiais relacionadas a essa entidade no exterior, reconhecido em outros resultados abrangentes e registrado em conta específica do patrimônio líquido, deve ser transferido do patrimônio líquido para a demonstração do resultado (como ajuste de reclassificação) quando o ganho ou a perda na baixa for reconhecido respeitando o Pronunciamento Técnico CPC 26 - (Apresentação das Demonstrações Contábeis).

O objetivo do pronunciamento técnico CPC 26 R1(revisado), evidenciado no item 1, define a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, este Pronunciamento estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo. Por finalidade e de acordo com o item 9 deste pronunciamento, discrimina que as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade.

Objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e

tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- a) ativos;
- b) passivos;
- c) patrimônio líquido;
- d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e.
- f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Ainda segundo o item 10 do pronunciamento CPC 26 R1, é importante destacar além de que se forem utilizar outros títulos, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente, o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- a) balanço patrimonial ao final do período;
- b) demonstração do resultado do período;
- c) demonstração do resultado abrangente do período;
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- f) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas e as informações comparativas com o período anterior.
- g) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.

- h) demonstraco do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

A seguir será demonstrado um exemplo do modelo de conversão referente às normas atribuídas e relacionadas anteriormente.

Conforme os procedimentos do pronunciamento técnico CPC 02 é realizada a conversão pela taxa corrente, inspirando-se na IAS 21 (*International Accounting Standard*). A conversão será a partir de suas demonstrações na moeda estrangeira, já ajustada aos critérios brasileiros. (FIPECAFI, 2010).

Conversão para moeda funcional da Investidora:

- a) os ativos e passivos serão convertidos utilizando-se a taxa de fechamento (denominada também de taxa corrente) na data do respectivo balanço;
- b) o patrimônio líquido inicial será o patrimônio líquido final do período anterior conforme convertido  época;
- c) as mutações no patrimônio líquido ocorridas durante o período, como por exemplo, pagamentos de dividendos e aumentos de capital deverão se convertidas pelas respectivas taxas históricas, ou seja, as taxas cambiais das datas em que ocorreram as transações;
- d) todas as receitas e despesas da demonstração do resultado serão convertidas utilizando-se as taxas cambiais em vigor nas datas das transações ou, quando possível, pela taxa média do período; e
- e) as variações cambiais resultantes dos itens "a" até "b" acima serão reconhecidas em conta específica no patrimônio líquido.

3.2.2 Método de conversão CPC 02

O exemplo a seguir servirá de base para a comparação e identificação das divergências e convergências entre as normas. Exemplo:

Realizar o método através de exemplo, será necessário ter um balanço patrimonial e uma demonstração do resultado do exercício. De acordo com o pronunciamento técnico CPC02, O primeiro passo  converter a demonstração do resultado do exercício.

Nos quadros 21 e 22 abaixo consta as demonstrações financeiras, demonstrações do resultado do exercício e balanço patrimonial na moeda US\$ (dólar).

Quadro 21- Demonstração do resultado do exercício

DRE Jan 2011	U\$
Receita bruta	\$ 7.655.703,25
Deduções de Venda	\$ (910.293,57)
(-) CMV	\$ (3.603.540,29)
Lucro Bruto	\$ 3.141.869,39
Despesas operacionais	\$ (2.772.094,12)
Outras receitas	\$ 144.121,63
Despesas Financeiras	\$ (309.054,98)
Receita Financeiras	\$ 6.313,51
CSSL	\$ (32.666,65)
IRPJ	\$ (81.195,23)
Resultado Líquido do exercício	\$ 97.293,55

Fonte: Próprio Autor. (2015)

Quadro 22 - Empresa B: Balanço patrimonial

BALANÇO HISTÓRICO	31.01.2x11 - U\$
Caixa e equivalentes de caixa	\$ 436.459,11
Clientes e Outros recebíveis	\$ 1.909.903,42
Aplicações Financeiras	\$ 248.486,44
Estoques	\$ 834.675,06
Imobilizado	\$ 2.515.456,01
(-) Depreciação Acumulada	\$ (2.066.155,02)
Total do Ativo	\$ 3.878.825,02
Fornecedores	\$ 717.455,54
Empréstimos Bancários	\$ 486.756,32
Capital Social	\$ 2.577.319,59
Lucros Acumulados	\$ 97.293,57
Total do Passivo	\$ 3.878.825,02

Fonte: Próprio Autor (2015)

3.2.3 Conversão da demonstração do resultado do exercício

De acordo com o Pronunciamento técnico CPC 02, demonstração do resultado deve-se converter as receitas e despesas pela taxa histórica, ou por uma taxa média mensal sendo que somente poderá utilizar taxas médias em períodos sem grandes oscilações. Para desenvolvimento da conversão e aplicar o método, deve ter em base às taxas da moeda (dólar) relativas aos períodos apresentados.

No quadro 23 pode se observar as variações das taxas relacionadas por data de transação:

Quadro 23 - Variações das taxa (U\$)

Data	Dólar
03/12/1995	0,97
01/01/2008	1,8
16/09/2008	1,9
17/12/2010	2,63
25/12/2010	2,65
31/12/2010	2,7
05/01/2011	2,71
11/01/2011	2,72
13/01/2011	2,73
15/01/2011	2,74
16/01/2011	2,75
17/01/2011	2,76
23/01/2011	2,77
31/01/2011	2,04
Média Jan	1,95

Fonte: Próprio autor (2015)

A seguir serão convertidas as contas de resultado, em ordem conforme a demonstração do resultado. Aplicando as taxa de acordo com o quadro nº 23. No Exemplo vamos utilizar a taxa média:

- a) receita bruta U\$ 7.655.703,25 * 1,95 = R\$ 14.928.621,34;
- b) reduções de venda U\$ 910.293,57 * 1,95 = R\$ 1.775.072,46;
- c) CMV U\$ 3.603.540,27 * 1,95 = R\$ 7.026.903,53;
- d) despesas operacionais U\$ 2.772.094,12 * 1,95 = R\$ 5.405.583,53;
- e) outras receitas U\$ 144.121,63 * 1,95 = R\$ 281.037,18;
- f) despesas financeiras U\$ 309.054,98 * = R\$ 602.657,21;
- g) receitas financeiras U\$ 6.313,51 * 1,95 = R\$ 12.311,34.

O primeiro passo é converter a demonstração do resultado, porém ainda para o término devemos verificar se a empresa não está sujeita ao recolhimento de imposto a pagar, ou seja, Imposto de Renda e a Contribuição Social. Para este processo deve-se converter os valores pela taxa média considerando que as taxas de câmbio não tenham flutuado significativamente no período.

Logo abaixo vamos realizar a conversão dos tributos sobre o Lucro, valores extraídos da demonstração do resultado informada anteriormente no quadro 21.

Exemplo:

- a) imposto de Renda U\$ 81.195,23 * 1,95 = R\$ 158.330,70;
- b) contribuição Social U\$ 32.666,65 x 1,95 = R\$ 63.699,97.

No final, devem-se incluir os valores de IR (imposto de renda) e CS (contribuição social) na demonstração do resultado do exercício, formando-se o valor de Resultado Líquido do exercício.

Quadro 24 - Demonstração do Resultado do Exercício (Brasil)

DRE Jan 2011	R\$
Receita bruta	14.928.621,34
Deduções de Venda	(1.775.072,46)
(-) CMV	(7.026.903,53)
Lucro Bruto	6.126.645,35
Despesas operacionais	(5.405.583,53)
Outras receitas	281.037,18
Despesas Financeiras	(602.657,21)
Receita Financeiras	12.311,34
CSSL	(63.699,97)
IRPJ	(158.330,70)
Resultado Líquido do exercício	189.722,46

Fonte: Próprio Autor (2015)

Após a conversão da demonstração do resultado do exercício, partimos para a conversão do balanço patrimonial. Deve-se também salientar que de acordo com as normas o valor do resultado líquido do exercício, após a conversão é incluso no balanço patrimonial no grupo resultado acumulado, no patrimônio líquido.

3.2.4 Conversão do Balanço Patrimonial

Conforme citado anteriormente, os ativos e passivos serão convertidos pelas taxas correntes, ou seja, taxa de fechamento. Já o Capital Social pela taxa Histórica, conservando o valor de integralização que no exemplo vamos considerar data de 03.12.1995. No entanto nesta demonstração reconhecemos por uma conta dentro do patrimônio líquido chamada de Ajustes acumulados de conversão, resultante das variações de todas as operações. Abaixo no quadro nº 25 poderá ser visualizada a conversão do balanço patrimonial, sendo demonstradas ambas as moedas R\$ (real)

e U\$ (dólar), e uma coluna vertical serão visualizadas a taxas de acordo com o quadro n° 23. Observa-se que se multiplica o valor em moeda R\$ (real) pela taxa, chegando à moeda U\$ (dólar).

É importante destacar de acordo com o item 41 e 42 do pronunciamento técnico CPC 02 R2 que o montante acumulado das variações cambiais deve ser apresentado em conta específica separada do patrimônio líquido até que ocorra a baixa da entidade no exterior. Quando as variações cambiais são relacionadas a uma entidade no exterior que é consolidada, porém não é controlada integralmente, as variações cambiais acumuladas advindas da conversão e atribuídas às participações de não controladores devem ser a estas alocadas e devem ser, dessa forma, reconhecidas no balanço patrimonial consolidado. No item 42 ressalta que resultados e a posição financeira da entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária devem ser convertidos para moeda de apresentação diferente, adotando-se os seguintes procedimentos:

- a) todos os montantes (isto é, ativos, passivos, itens do patrimônio líquido, receitas e despesas, incluindo saldos comparativos) devem ser convertidos pela taxa de câmbio de fechamento da data do balanço patrimonial mais recente, exceto;
- b) quando os montantes forem convertidos para a moeda de economia não hiperinflacionária, os montantes comparativos devem ser aqueles que seriam apresentados como montantes do ano corrente nas demonstrações contábeis do ano anterior (isto é, não ajustados para mudanças subsequentes no nível de preços ou mudanças subsequentes nas taxas de câmbio).

Quadro 25 - Balanço patrimonial (BRASIL)

BALANÇO HISTÓRICO	31.01.2x11 - U\$	taxa	31.01.2x11 - R\$
Caixa e equivalentes de caixa	\$ 436.459,11	2,04	890.376,58
Clientes e Outros recebíveis	\$ 1.909.903,42	2,04	3.896.202,98
Aplicações Financeiras	\$ 248.486,44	2,04	506.912,34
Estoques	\$ 834.675,06	2,04	1.702.737,12
Imobilizado	\$ 2.515.456,01	2,04	5.131.530,26
(-) Depreciação Acumulada	\$ (2.066.155,02)	2,04	(4.214.956,24)
Total do Ativo	\$ 3.878.825,02		R\$ 7.912.803,04
Fornecedores	\$ 717.455,54	2,04	1.463.609,30
Empréstimos Bancários	\$ 486.756,32	2,04	992.982,89
Capital Social	\$ 2.577.319,59	0,97	2.500.000,00
Lucros Acumulados	\$ 97.293,57	DRE	189.722,46
Ajuste acumulado de conversão			2.766.488,38
Total do Passivo	\$ 3.878.825,02		R\$ 7.912.803,04

Fonte: Próprio Autor (2015)

Após a conversão do Balanço Patrimonial se verifica no resumo abaixo (Quadro nº 26), que a variação relevante na conversão surge principalmente na demonstração do resultado junto ao capital social, devida sua conversão por uma taxa histórica (data da transação).

Observa-se também que para ter uma comprovação do valor atribuído no patrimônio líquido, será informado anteriormente em Ajustes acumulados de conversão, deve-se multiplicar cada saldo de conta que pertence ao patrimônio líquido pela taxa corrente, confrontando com a taxa que é atribuída pelo método. Por final, somando ambas as diferenças chega-se na variação.

Quadro 26 - Resumo variação cambial

RESUMO DA VARIAÇÃO APÓS CONVERSÃO			
Capital Social		taxa	
U\$	2.577.319,59	2,04	5.257.731,96 (BRASIL)
U\$	2.577.319,59	0,97	2.500.000,00 (BRASIL)
Variação Cambial			2.757.731,96
Lucros Acumulados		taxa	
U\$	97.293,57	2,04	198.478,88 (BRASIL)
U\$	97.293,57	DRE	189.722,46 (BRASIL)
Variação Cambial			8.756,42
Ajustes Acumulado de Conversão			
Variação Capital Social			2.757.731,96
Variação Lucros Acumulados			8.756,42
Soma(Cta Ptr, Líquido)			2.766.488,38

Fonte: Próprio autor (2015)

Na sequencia deve-se observar o reflexo que a investidora recebe de acordo com a movimentação e conversão da investida. O reconhecimento da Receita de Equivalência Patrimonial e do Ajuste de conversão apurado na mesma.

3.2.5 Reflexo do investimento

O Resultado de equivalência é apurado na demonstração do resultado da investida, convertida pela sua moeda. Para o exemplo vamos considerar que a investidora integralizou um capital na investida de 80 % constituída em 03.12.1995
Exemplo:

Resultado de Equivalência Patrimonial:

- a) resultado líquido do Período (quadro nº 24). R\$ 189.722,46 x 80% = Resultado de equivalência patrimonial reconhecida na investidora de R\$ 151.777,96;
- b) ganhos cambiais: Ajuste de conversão empresa B (quadro 26). R\$ 2.766.488,38 x 80% = Ganhos cambiais / reflexo na investidora de R\$ 2.213.190,70.

3.2.5.1 Contabilização (empresa investidora)

Abaixo segue a contabilização que deve ocorrer na investidora. Reflexo quando a investida obtém lucro. Exemplo:

(Ativo não circulante / investimentos)

Investimento "investida"

151.777,63

**Débito

(DRE – Outras Rec/Desp Operac.)

Rec. Equiv. Patrimonial

151.777,63

**Crédito

(Ativo não circulante / investimentos)

Investimento "Empresa B"

2.213.190,70

**Débito

(Patrimônio Líquido (ajuste de conv.))

Rec. Equiv. Patrimonial

2.213.190,70

**Crédito

A seguir no quadro 27 deve-se ter atenção no saldo que deve ficar no ativo Grupo: não circulante conta: investimento da investidora. Partindo do saldo de investimento inicial, adicionado os valores de equivalência patrimonial e de ganho de capitais na variação, forma-se o novo saldo da conta investimento da investidora no período de 2011. Em comprovação do valor, atribui o percentual de participação sobre o patrimônio da investida, que deverá ser o mesmo.

Quadro 27 - Saldo final da conta Investimentos investidor sobre a investida

Resumo conta investimento investidor (valores em R\$)			
03/12/1995	2.000.000,00	2.500.000,00	80% (PL convertida da Investida).
31/01/2011	151.777,97	Resultado Equivalência calculada	
31/01/2011	2.213.190,70	Ganho de capitais calculado	
Total	4.364.968,68		
Comprovação			
Patrimônio Líquido			
	5.456.210,84	(total PL investida)	
		80%	percentual de participação
		saldo conta que deverá ficar na	
	4.364.968,68	investidora	

Fonte: Próprio Autor (2015)

4 CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS ENTRE FASB 52 E CPC02

A seguir são abordadas as análises dos exemplos e as análises dos princípios.

4.1 ANÁLISES DOS exemplos (CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS)

Neste capítulo será dada uma ênfase sobre semelhanças e diferenças as normas internacional, na qual os sistemas contábeis em meios comuns se adaptam e realizam diversas formas para chegarem a uma semelhança. Logo serão analisados os exemplos apresentados e através de um quadro, as semelhanças e diferenças dos métodos *Financial Accounting Standards Board (FASB 52)* e CPC 02. A conversão da moeda nas demonstrações contábeis é um procedimento destinado a harmonizar informações constantes nas demonstrações financeiras de uma moeda para outra mediante a utilização de taxas de suas conversões. Com a movimentação de capital estrangeiro no país em constante aumento, causada pelas grandes parcerias e investimentos feitos pelas empresas internacionais em empresas nacionais e vice versa. A conversão da moeda nas demonstrações contábeis tem como objetivo apresentar uma demonstração contábil que permita a estes investidores estrangeiros melhor acompanhamento de seu investimento com o objetivo de definir procedimentos para a conversão de demonstrações elaboradas numa determinada moeda para outra moeda.

4.2 ANÁLISES DOS princípios (CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS)

Conforme verificado anteriormente, a conversão pelo CPC02 se identifica muito com o método de fechamento do FASB 52, sendo a diferença mais detalhada nas questões tributárias, cada país tem a sua legislação propriamente adequada a seu governo. Em uma análise geral, a principal relevância e efeito de conversão que ocorre na entidade são especialmente na demonstração do resultado do exercício, sendo que reflete automaticamente no patrimônio líquido do Balanço patrimonial.

Por fim, identificamos um resumo de como se concilia o reflexo da equivalência patrimonial em relação à investidora. Sendo que o total do patrimônio

da investida, após a multiplicação do percentual de participação deve-se igualar a conta de investimento da investidora.

No quadro nº 28, a seguir, pode-se observar as semelhanças e divergências dos principais métodos de conversão em relação à FASB 52 e CPC 02.

Quadro 28 - Convergências e divergências métodos FASB 52 e CPC 02

CONVERSÃO MÉTODOS		FASB 52 - USA MONETÁRIO E NÃO MONETÁRIO	FASB 52 - USA CÂMBIO FECHAMENTO	CPC 02 - BRASIL
taxas	ativos e passivos	Itens monetários - taxa corrente Itens não monetários - taxa histórica	Itens monetários - taxa corrente Itens não monetários - taxa corrente	Itens monetários - taxa corrente Itens não monetários - taxa corrente
taxas	patrimônio líquido	taxa histórica	taxa histórica	taxa histórica
taxas	contas de resultado	média - transação	média	média
cálculos	ganhos e perdas	sim	não	não

Fonte: Próprio Autor (2015)

A seguir nos quadros 29 e 30 observa-se um quadro comparativo entre os princípios contábeis entre a FASB e CPC. Considerando-se então USGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA) e BRGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos Brasil).

Quadro 29 - Convergências e divergências princípios FASB e CPC

PRINCÍPIOS	US GAAP USA	CPC BRASIL
LEASING	são tratadas nas demonstrações financeiras das sociedades arrendadoras como Financiamentos a Receber, enquanto o bem arrendado é incluído como ativo não circulante na arrendatária. A diferença entre as contraprestações a receber (acrescido do valor residual) e o valor do bem arrendado é tratada como “rendas a apropriar”, para reconhecimento em resultado em função do prazo contratual.	O bem arrendado e a respectiva depreciação são contabilizados como ativo da arrendadora. As contraprestações a receber são registradas no Ativo Circulante/Realizável a Longo Prazo, mas são retificadas por conta de igual valor (Rendas a Apropriar de Arrendamentos), produzindo efeito líquido nulo, semelhante à contabilização de aluguel. Mensalmente, é necessário calcular extracontabilmente o valor presente da carteira utilizando a taxa interna de retorno de acordo com o contrato.
ARREND. MERCANTIL	o resultado apurado na cessão de direitos creditórios de operações de “leasing” deve ser diferido em função do prazo de vigência do contrato	O resultado apurado deve ser imediatamente reconhecido como ganho ou perda, não se admitindo seu diferimento
BAIXAS BENS ARRENDADOS	as operações de “leasing” com características de financiamento, não há que se falar em perda apurada na baixa de bens arrendados, já que esses devem ser contabilizados no Ativo da arrendatária e não no da arrendadora.	O prejuízo apurado na baixa do bem arrendado, por opção de compra pela arrendatária, é levado a débito de Perdas em Arrendamento a Amortizar (Ativo) para amortização no prazo restante de vida útil do bem arrendado, em conformidade com a legislação fiscal.
TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	a carteira de títulos e valores mobiliários deve ser avaliada obedecendo-se à seguinte classificação, segundo a intenção: Títulos mantidos até o vencimento - avaliação pelo custo de aquisição Títulos disponíveis para venda - avaliação pelo mercado, sendo os efeitos positivos ou negativos não realizados financeiramente refletidos no Patrimônio Líquido Títulos negociáveis - avaliação a valor de mercado, sendo os efeitos positivos ou negativos refletidos no resultado.	São avaliados pelo custo ou mercado, dos dois o menor (“LOCOM – Lower of cost or market”), com reflexo no resultado, não havendo hipótese de se refletir, em linha específica, o ganho ou a perda no patrimônio líquido. Critério distinto é adotado pelos fundos de investimento, que devem avaliar todos os títulos de sua carteira a valor de mercado
EMPRÉSTIMOS	Existem diversos pronunciamentos que permitem a valorização dos empréstimos a receber pelo custo, pelo valor de mercado (“fair value”) ou ao valor presente/fluxo futuro de caixa	São avaliados pelo valor da transação (custo), acrescido dos rendimentos pactuados, calculados pelo critério “pro rata dia”, em conformidade com o regime de competência
INSTRUMENTOS FINANCEIRO	Como regra geral, devem ser avaliados pelo “fair value” (valor de mercado), sendo tratados como itens “fora de balanço”. Não há pronunciamento específico para opções	Como regra geral, os valores nacionais dos contratos são contabilizados em contas de compensação, sendo considerados “itens fora de balanço”, exceto para as operações a termo (por conta própria), que são registradas em contas patrimoniais.

A seguir no quadro 30 segue a continuação dos princípios USGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA) e BRGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos Brasil).

Quadro 30 - Convergências e divergências princípios FASB e CPC

PRINCÍPIOS	US GAAP USA	CPC BRASIL
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	Os efeitos de mudanças nos critérios ou de erros imputáveis a exercícios anteriores são levados a resultado.	Os efeitos de mudanças nos critérios ou de erros imputáveis a exercícios anteriores são levados a débito ou crédito de Lucros ou Prejuízos Acumulados.
INVESTIMENTOS NO EXTERIOR	Segundo o FAS-52, em determinadas situações, é admitido computar o efeito do ajuste da variação cambial de investimentos no exterior diretamente no Patrimônio Líquido, sem transitar por resultado.	O efeito do ajuste da variação cambial de investimentos no exterior deve ser objeto de reconhecimento em conta de resultado. Entretanto já tivemos situações em que banco brasileiro procedeu em conformidade com o FAS 52.
REAVALIAÇÕES	Como regra geral, a reavaliação não é admitida. Os ativos são avaliados pelo custo de aquisição deduzido das depreciações acumuladas.	Como regra geral, a reavaliação não é admitida. Os ativos são avaliados pelo custo de aquisição deduzido das depreciações acumuladas.
EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	Devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial os investimentos nos quais a investidora detenha uma participação superior a 20% do capital votante e exerça influência significativa sobre as políticas operacional e financeira da investida e menos do que 50% e onde a investidora não tenha o controle societário.	Devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial os investimentos em coligadas (10% de participação no capital total), onde exerça influência, ou mais de 20% de participação, desde que relevantes. Também devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial todos os investimentos em controladas, independentemente de sua relevância, bem como aqueles integrantes de um mesmo conglomerado econômico. Considera-se relevante o investimento quando este for superior a 10% do respectivo patrimônio líquido ou 15% no conjunto das coligadas e controladas.
CONTIGÊNCIAS	as contingências devem ser objeto de classificação em três categorias: a) provável – onde é provável que o evento futuro venha a se concretizar (reconhecimento como passivo). b) razoavelmente possível – onde a possibilidade de o evento futuro ocorrer é mais remota (reconhecimento como passivo ou evidenciação em nota explicativa). c) Remota – onde a possibilidade de o evento futuro ocorrer é mínima (não é requerida contabilização ou evidenciação).	O COSIF prevê duas contas: Provisão para Riscos Fiscais e Provisão para Passivos Contingentes (inclui subtítulos Trabalhistas e Outros), sem, entretanto, entrar no mérito da classificação nos moldes do FASB.
CONSOLIDAÇÃO DE BALANÇOS	Devem ser consolidados todos os investimentos em sociedades controladas, ou seja, quando a investidora possui direta ou indiretamente mais de 50% do capital social votante da investida.	Pela legislação societária, é exigida a consolidação quando os investimentos em sociedades controladas representarem mais de 30% do respectivo patrimônio líquido ¹² . No nível do Banco Central, há exigência de elaboração e remessa de documento consolidado denominado “consolidado operacional”, que determina a inclusão de outras sociedades financeiras, até mesmo daquelas que tenham diretoria ou gerência comum. Esse documento não é objeto de publicação.
FLUXO DE CAIXA	É obrigatória a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa, incluindo caixa e equivalentes de caixa com segregação por atividade: operacional, financiamento e investimento.	É obrigatória a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa, incluindo caixa e equivalentes de caixa com segregação por atividade: operacional, financiamento e investimento.

Fonte: Próprio Autor (2015)

É interessante este comparativo entre os princípios, visto que para se converter as demonstrações deve-se antes respeitar as normas e princípios contábeis de cada país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade vem se modificando ao longo dos anos num processo de convergência às normas internacionais, tendo também o surgimento de organismos normalizadores e reguladores, tendo como justificativa a necessidade de aperfeiçoamento e convergência as práticas e procedimentos contábeis.

O presente trabalho teve como objetivo apresentar os métodos e procedimentos de conversão de uma moeda para outra, sendo que primeiramente foi relatado uma descrição histórica do *Financial Accounting Standards Board* e o surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, facilitando a compreensão de toda a prática de conversão demonstrada no final.

Atribui um referencial teórico tendo como base, artigos, normas homes e mais precisamente os pronunciamentos contábeis 52 (FASB) e 02 (CPC), demonstrando a importância e a necessidade das demonstrações contábeis e principalmente suas particularidades. Entretanto, o objetivo principal deste trabalho foi verificar e analisar as semelhanças e diferença entre os procedimentos contábeis relacionados no parágrafo anterior, verificando algumas diferenças entre as normas Americanas com as Brasileiras. A pesquisa em relação a estes métodos tornou visível a complexidade entre as normas dos países, visto que o CPC 02, semelhante ao método fechamento (FASB), exigiu um pouco mais de informações entre as partes, pois o reflexo relevante em relação a equivalência patrimonial gera certa praticidade e confiabilidade nas informações, sendo que para um investidor facilita na tomada de decisão.

Em relação ao parágrafo anterior, o CPC 02 representa a convergência dos padrões de contabilidade brasileira, de conversão das demonstrações contábeis e dos efeitos de taxas de câmbio, aos padrões internacionais. Sendo que o CPC 02 se mostra muito mais completo em relação aos normativos anteriores, ou seja, sua leitura e seu entendimento são complexos, visto que a disposição dos itens dificulta a relação. Neste caso, Brasil passa por uma etapa de adaptação e requer profissionais preparados, sendo indispensável para tanto, o conhecimento das normas internacionais.

A harmonização das normas contábeis é, portanto, necessária e inevitável, estando já em pleno processo de realização, em âmbitos regionais e internacionais pode-se afirmar que as normas contábeis são regras compulsórias, ou guias de

orientação para registros e demonstrações contábeis, e que o respeito aos Princípios Fundamentais de Contabilidade é básico para fixar essas normas, principalmente quando se pensa em sua harmonização.

A limitação do estudo quanto à coleta de dados limitando-se às demonstrações divulgadas pelas empresas, mas, partindo da suposição de que a Contabilidade é a base de informações para decisões e do alto nível de não comparabilidade identificado é razoável concluir que as decisões tomadas por investidores que utilizam a informação em BRGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil) podem ser diferentes daquelas empreendidas por investidores que têm por base a informação em USGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA). Com o processo de conversão observa-se que as divergências de padrões contábeis produzem, também, diferentes resultados no lucro do exercício, tornando praticamente impossível a análise comparativa entre demonstrações contábeis dos diversos países.

Em relação aos métodos utilizados neste trabalho conclui-se que existem poucas diferenças entre ambos os pronunciamentos, sendo que se diferenciam principalmente nas questões tributárias relacionadas a cada país de origem. Então é imprescindível a correta conversão nas entidades, tendo como segurança e garantia nos valores e reflexos nas empresas ligadas. Deste modo para atender aos usuários das informações contábeis, é preciso antes que as demonstrações contábeis tenham sido elaboradas de acordo com os princípios e normas adotadas em seu país. Portanto, só faz sentido a existência de práticas contábeis dentro de um mesmo padrão mundial.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. **ARB 51 - Accounting Research Board of the AICPA, nº 51**: consolidated financial statements. AICPA, 1959.

AMARAL, Marielen; COSTA, Camila; CAMPOS, Francislaine. Capacitação profissional: um estudo sobre a adoção das IFRS - Normas Internacionais de Contabilidade nas Instituições Particulares de Ensino Superior do ABC. **Revista Contabilidade e Controladoria**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 118-139, jan./abr. 2010.

AEDB. **Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos09/58_HARMONIZACAO_DAS_NORMAS_INTERNACIONAIS_DE_CONTABILIDADE.pdf>. Acesso em: 02 maio. 2015.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Eduardo Bugallo de; LUCINI, Juliana. Um estudo sobre os efeitos nas demonstrações contábeis da aplicação do FASB 52 contraposto à correção monetária integral. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2006.

ARBIX, G.; SALERNO, M. S; DE NEGRI, J. A. Inovação, via internacionalização, faz bem para as exportações brasileiras. In: VELLOSO, J. P. R. (Org.). **Economia do conhecimento e inclusão social**. Rio de Janeiro: José Olympio, 2004. p. 185-224.

BARBOSA NETO, João Estevão; DIAS, Warley de Oliveira; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Contabilidade Vista & Revista**, Brasília, v. 20, n. 4, out./dez. 2009.

BUENO, Artur Franco; LOPES, Edmir. Harmonização global das práticas contábeis. **Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 2, 2005.

BRASIL. **Deliberação CVM n. 534, de 29 de Janeiro de 2008**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 02 do Comitê que trata dos Efeitos nas Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/deli/0500/deli534consolid.doc>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Vide de Lei nº 4.399 de 31 de agosto de 1964. Do conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 27 abr. 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Taxa de Câmbio**. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/bc_atende/port/taxCam.asp#1>. Acesso em: 14 ago. 2014.

BDO RCS AUDITORES INDEPENDENTES – BDO. **Manual de elaboração de demonstrações contábeis nos modelos internacionais US GAAP e IFRS**. 2007. Disponível em: <http://www.bdolatam.com/media/publicaciones/ifrs_1.pdf>. Acesso em: 31 maio 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 02(R2): Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, nova Deliberação CVM nº 640/10**. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2003.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26: demonstrações contábeis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 19 set. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1055/05**. 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1075.doc>. Acesso em: 02 abri. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750/93**. Disponível em: <<http://www.cfc.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 10/06/2013.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentário à Lei de Sociedades Anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1998. v.4. t.2.

CAVALCANTE, Francisco; VIANNA, Fábio. **Como converter demonstrações contábeis brasileiras para a moeda americana: Up-To-Date - nº 65**. Disponível em: <<http://www.cavalcanteassociados.com.br/utd/UpToDate065.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **SFAS 2 - Accounting for research and development costs, 1974**. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **SFAS 2 - FASBHOME**. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Foreign Currency Translation**. 1981. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/fas52.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS – FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIROTTI, Maristela. O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LEONARDO, Sherban. **Ranking FDC das multinacionais brasileiras**. Fundação Dom Cabral, 2014. Disponível em: <http://www.fdc.org.br/blogespacodialogo/Documents/ranking_fdc_multinacionais_brasileiras2014.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2015.

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã Gonçalves. A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Brasília, v. 18, n. 3, p.37-58, jul./set. 2007.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 1, n. 1 p. 7-30, set. 2007.

MELLO, Rita de Cassia; CIA, Joanilia Neide de Sales. Análise da harmonização contábil: uma comparação entre indicadores contábeis calculados pelo BR GAAP e USGAAP dos Bancos com ADR listados em NYSE. In: CONGRESSO USP FIPECAFI, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2007. p. 1-12.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PRADO, L. J. Conversão de Balanços em moeda estrangeira FASB – 52 E USGAAP. **LJP e-Zine - A Revista Eletrônica da Gestão**, 2002.

PRICE WATERHOUSE E COOPERS – PWC. **IRFS e CPCs - a nova contabilidade brasileira, de outubro de 2010**. Disponível em: < <http://www.pwc.com.br/pt/ifrs-brasil/assets/booklet-ibri-2010.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2015.

RODRIGUES, Lúcia Lima et al. The Origins of Modern Accounting in Brazil: Influences Leading to the Adoption of IFRS. **Research in Accounting Regulation**, Elsevier, 2012.

ROSA, Paulo Moreira da. **A contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada**. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade internacional: consolidação e combinação de negócios**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos de conversão das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; FERNANDES, Luciane Alves. **Manual de conversão das demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2005.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23.ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da et al. Uma Abordagem sobre as transformações de sociedades e a necessidade de harmonização de normas contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Brasília, n.esp., p. 123-143, nov. 2003.

SILVA, E. L. **O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de contabilidade, segundo a percepção dos docentes**. 2009. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

TAVARES, Leonardo Moreira dos Santos. **Manual de elaboração de demonstrações contábeis em modelos internacionais US GAAP e IFRS**. São Paulo: Trevisan Universitária, 2007.

TOHMASTSU, Deloitte Touche. **Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

TOTVS. **Objetivos da conversão de demonstrações**. São Paulo. Disponível em: <http://201.73.237.150/Help10/portuguese/sigactb.htm?ctba380_objetivos_da_conve rsaio.htm>. Acesso em: 14 abr. 2015.