

NOVAS REGRAS CONTÁBEIS PARA 2010 – CONTINUAÇÃO DE PADRONIZAÇÃO INTERNACIONAL CONTÁBIL

Ana Beatriz Nunes Barbosa

Em 31.07.2009, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) aprovou mais cinco normas contábeis emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A emissão dessas normas faz parte do processo de convergência do padrão contábil brasileiro com o internacional, conhecido pela sigla em inglês IFRS.

Os pronunciamentos passarão a valer para balanços trimestrais de 2010.

Combinação de Negócios

O Pronunciamento CPC 15 estabelece que empresa adquirente deve reconhecer, obrigatoriamente, os ativos adquiridos e os passivos (sendo as contingências que se constituírem em obrigações presentes e que puderem ser mensuradas com confiabilidade) que passa a controlar pelos seus respectivos valores justos, mensurados na data de aquisição, mesmo quando não estejam reconhecidos no balanço da adquirida (como pode ocorrer com ativos intangíveis e até mesmo com passivos contingentes – afinal eles normalmente entram e influenciam no valor da negociação e não devem ficar computados no valor do *goodwill*).

O Pronunciamento prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e mensuração:

- (i) arrendamentos e contratos de seguro devem ser classificados com base nas condições contratuais e em outros fatores do início do contrato (ou suas alterações);
- (ii) exige-se que alguns ativos e passivos sejam reconhecidos ou mensurados de acordo com outros Pronunciamentos em vez de pelos seus respectivos valores justos (CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações e CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada);
- (iii) existem exigências específicas para a mensuração de um direito readquirido;
- (iv) os ativos de indenização possíveis (contingentes) são reconhecidos e mensurados em bases consistentes com o item objeto da indenização, independentemente de não serem mensurados ao valor justo. Podem também existir passivos de indenização.

Devem divulgar alguma participação de não controladores pelo valor justo das ações em poder destes e informações para que os usuários das demonstrações contábeis na avaliação da natureza e dos efeitos econômicos e financeiros da combinação de negócios.

Uma vez tomados estes cuidados, o Pronunciamento exige que o adquirente identifique eventual diferença entre:

- (a) a soma do valor justo dos seguintes itens: (i) contraprestação transferida total (que deve ser pelo valor justo); (ii) participação dos não controladores na adquirida, se houver; (iii) participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da data da combinação, se houver (no caso de uma combinação alcançada em fases); e
- (b) o valor dos ativos líquidos identificáveis da adquirida medido conforme os itens anteriormente mencionados.

A diferença positiva será reconhecida como ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). Caso a diferença seja negativa, o adquirente deve, caso confirmados os valores e os cálculos, reconhecê-la como um ganho proveniente de uma compra vantajosa no resultado do período.

Informações por Segmento

O Pronunciamento Técnico CPC 22 aplica-se às demonstrações contábeis separadas, individuais ou consolidadas da entidade cujos instrumentos de dívida ou patrimonial sejam negociados em mercado de capitais (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais) ou esteja em vias de fazê-lo. Estas informações devem também constar de balancetes trimestrais (de acordo com CPC 21).

Um segmento operacional é um componente da entidade:

- (a) que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas e incorrer em despesas;
- (b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos para a tomada de decisões e para a avaliação do desempenho do segmento; e
- (c) para o qual haja informação financeira individualizada disponível.

A entidade deve divulgar separadamente as informações sobre cada segmento operacional que tenha sido identificado ou que resulte da agregação de dois ou mais desses segmentos; e desde que supere percentuais estabelecidos sobre receita ou lucros segmentados em face dos totais.

Informações geográficas também devem ser disponibilizadas por país ou grupo de países relativamente a receitas e ativos. Por fim, a entidade deve fornecer informações sobre o

grau de dependência de seus principais clientes, sem obrigação de identificar os nomes desses clientes.

Ativo Imobilizado

O Pronunciamento Técnico CPC 27 estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, alterações nesses e informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas. Os principais pontos a serem considerados na contabilização dos ativos imobilizados são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e as perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

Consideram-se *Ativos imobilizados* são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Devem ser reconhecidos pelo valor de custo (se o pagamento for a prazo com juros superiores ao valor usual de mercado, a diferença de tais juros será contabilizada como despesa de juros), incluindo gastos para colocar o bem em funcionamento. Subvenção governamental pode reduzir o custo do ativo, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

Alguns encargos financeiros de empréstimo tomado para sua construção são adicionados ao custo, conforme Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos, durante o processo de sua construção.

Haverá depreciação, refletindo o padrão de consumo do mesmo e os benefícios econômicos futuros deste (vide Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), até que o ativo seja desativado por baixa de qualquer natureza ou quando da transferência para ativo não circulante mantido para venda (conforme Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), ou para estoque. Não há baixa pelo não uso do bem, mas quando há alienação, substituição, transferência ou quando não houver expectativa de mais benefícios econômicos futuros. Há tratamento especial para bens destinados para locação e posterior venda e os que estão sujeitos a reformas

Além da depreciação, é necessária a verificação pelo menos anualmente da eventual necessidade de reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável do ativo, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Devem ser divulgados em nota explicativa os critérios de contabilização do imobilizado, métodos, vidas úteis e taxas de depreciação, valor contábil bruto e líquido, bem como a conciliação entre esses valores contábeis inicial e final (vide Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis etc.) e restrições dadas por ônus e garantias incidentes aos bens.

Propriedade para Investimento

O Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 28 prescreve o tratamento contábil de propriedades para investimento (imóvel mantido para obter rendas - como shopping center - ou valorização do capital, mas não, por exemplo, em construção para venda por imobiliária nem um hotel, que é utilizado para prestar serviços) e respectivos requisitos de divulgação. A propriedade para investimento é classificada no Ativo Não Circulante, subgrupo Investimentos, pelo custo inicialmente e depois pode ser avaliada pelo valor justo (semelhante ao antigo de mercado), desde que por avaliador independente.

Na adoção do método do custo, valem todos os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, inclusive quanto à depreciação.

As transferências de ativo imobilizado para propriedade para investimento e vice-versa, têm que ter suporte fático e, ocorrendo transferência de um ativo imobilizado para propriedade para investimento, este passar a ser avaliado pelo valor justo, devendo a diferença constar do resultado do exercício ou em ajustes de avaliação patrimonial.

A transferência da propriedade para investimento para estoques se dá somente se houver efetiva alteração no uso, passando-se a aplicar todas as regras contábeis próprias. Já na transferência de estoque para propriedade para investimento avaliada ao valor justo, a diferença entre esses valores é reconhecida no resultado do período.

Devem ser divulgados o método de avaliação da propriedade para investimento, os critérios que levam à classificação como esse tipo de propriedade, os métodos e pressupostos significativos utilizados na determinação do valor justo (inclusive se é adotado ou não avaliador independente entre outras informações), os valores reconhecidos no resultado de receitas de aluguel e outras, os gastos operacionais diretos com essas propriedades (segregando destes os incorridos com propriedades que não estejam gerando receitas), a diferença acumulada do custo ao valor justo quando adotado contabilmente o primeiro, a existência de restrições sobre tais propriedades e suas receitas e as obrigações contratuais para comprar, construir, reparar etc.

No caso de propriedades avaliadas ao custo, também devem ser divulgados os métodos, as vidas úteis e as taxas de depreciação, os valores brutos e líquidos contábeis e a conciliação entre os saldos iniciais e finais do período, com a movimentação por novas aquisições, baixas, perdas por redução ao valor recuperável, depreciações, diferenças cambiais, transferências, alienações etc. E deve também ser divulgado o valor justo dessas propriedades avaliadas ao custo.

Regras especiais são dadas para o caso de aplicação inicial do Pronunciamento Técnico CPC 28 para entidades que já possuíam propriedades para investimento

Conclusão:

a) O CPC 15 trata da "Combinação de Negócios", mudando a forma de contabilização de aquisições, fusões e incorporações. Entre as novidades está a identificação obrigatória da essência do negócio: qual é a entidade adquirente e qual o negócio adquirido.

Independentemente da forma jurídica da operação, ainda determina o tratamento do ágio (ou sobrepreço pago) em aquisições, mudando a forma de a apuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), já que ativos e passivos do negócio adquirido - até mesmo os contingentes - serão assumidos pelo valor justo. Além disso, não haverá mais amortização do ágio nos resultados apresentados ao mercado.

b) O CPC 27 modifica a forma de cálculo da depreciação do ativo imobilizado. Deve-se calcular o prazo estimado para depreciação, assim como estimar um valor residual para o ativo, pelo qual ele poderia ser vendido após a depreciação. Ainda, há a previsão de reavaliação do ativo, caso isso seja permitido pela lei.

c) O CPC 22 "Informação por Segmento", explica como as companhias abertas devem apresentar os resultados de diferentes segmentos operacionais em que operam e também por área geográfica.

d) O CPC 21 "Demonstração intermediária" explica como as empresas devem apresentar os balanços trimestrais e semestrais e destaca o cuidado que os administradores terão que ter com as estimativas, tendo em vista que as projeções sobre provisões, participação no resultado e pagamento de impostos, por exemplo, tem que ser feitas com uma perspectiva anual.

e) O CPC 28 "Propriedade para investimento" detalha como devem ser tratados imóveis detidos pelas companhias como investimentos. Eles seguirão no ativo não-circulante, dentro do subgrupo investimentos, mas poderão ser registrados pelo valor de custo ou valor justo.