



Por uma contabilidade global

RICARDO MACIEL



Sócio-diretor responsável pelas operações no Brasil da Rödl & Partner Auditores Independentes

Para a realização de um trabalho de conversão das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com as práticas contábeis locais para as Normas Internacionais de Contabilidade (ou IFRSs – International Financial Reporting Standards), será necessário desenvolver uma metodologia de trabalho para a empresa onde permita:

a) Dar suporte ao desenvolvimento dos trabalhos de implementação e a revisão destes quando necessário;

b) Dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de norma específica;

c) Auxiliar os acionistas, administradores e auditores a formar sua opinião sobre a conformidade das Demonstrações Contábeis com as normas internacionais adotadas, sejam para fins de exigência na governança corporativa, seja para regulamentação, entre outros;

d) Apoiar os usuários (investidores, analistas, etc.) das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, prepara-

das em conformidade com as normas internacionais.

O projeto de implementação das IFRSs, assim como em todo projeto complexo, envolve diversas variáveis relevantes a serem consideradas pela administração da empresa em termos de gestão e de envolvimento, tais como o envolvimento entre departamentos, pessoas, abordagem dos assuntos técnicos, etc., e exige uma nova forma de entendimento do sistema usualmente adotado por uma empresa em termos de governança corporativa, controle, análise do desempenho financeiro e processos.

Todavia, o sucesso do projeto depende também do envolvimento da alta administração da empresa para que, além de aumentar a credibilidade e a probabilidade do sucesso a um curto espaço de tempo do projeto, os julgamentos profissionais sejam exercidos de tal forma que a alta administração participe ativamente nas decisões.

Como parte integrante do processo de decisão para as premissas de avaliações e entendimentos das operações e suporte conceituais para fins de clas-

sificação, registro e mensuração da natureza das transações da empresa, presume-se que a alta administração da empresa exerça o seu julgamento profissional, considerando, entre outros, o seguinte:

- Conhecimento acumulado na indústria e setor e nos negócios da empresa;
- Apresentação confiável dos fatos ocorridos;
- Substância sobre a forma dos contratos e transações no geral; e
- Neutralidade e prudência na tomada de decisões.

Diversas empresas de consultoria e auditoria possuem estratégias diferenciadas a serem consideradas em um processo de conversão de Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com as práticas adotadas no Brasil para as IFRSs. A metodologia utilizada poderia considerar, no mínimo:

- Planejamento do diagnóstico;
- Execução do diagnóstico, mensuração e divulgação.

Cada uma dessas etapas, se cumpridas com sucesso e senso crítico, proporcionará uma implementação rá-

pida e eficaz. Como em todo processo de implementação, a curva de aprendizado também deverá ser observada. A experiência vivenciada em uma empresa de um determinado grupo econômico pode ser multiplicada e utilizada como modelo para fins de eficiência em outras empresas do grupo. Os profissionais envolvidos nesse processo poderão ser os tutores e orientadores para outras empresas do grupo e, principalmente, dividindo as suas experiências positivas e negativas durante o processo de conversão.

PLANEJAMENTO DIAGNÓSTICO

EQUIPE DE TRABALHO

É importante considerar profissionais que entendam de contabilidade, auditoria, negócios, operações da empresa, natureza das transações que afetam os resultados da empresa. Como a natureza desse trabalho é detalhada, em termos de descrição das operações da empresa, com certeza os profissionais mais experientes ajudarão no processo de análise e julgamento das normativas.

Diversas Corporações adotam o critério de envolver profissionais no nível de gerência. Todavia isso dependerá do porte e da estrutura de cada empresa.

Como o trabalho é extenso, com certeza o envolvimento de mais profissionais proporcionará uma execução dentro de um cenário em curto prazo. Nesse sentido, a definição de agendas, de acordo com o calendário proposto, será uma maneira mais eficaz para as discussões. A participação de profissionais que possuem experiência na implementação da Lei Sarbanes - SOX, ou em USGAAP – Princípios Contábeis Norte-Americanos, poderá ser de grande contribuição para a equipe.

TREINAMENTO

A literatura é complexa e, de acordo com o negócio ou setor de cada empresa, os assuntos técnicos poderão ficar ainda mais complexos e de difícil inter-

pretação. Sendo assim, é importante envolver toda a equipe em treinamentos que considerem assuntos que tratem desde a estrutura conceitual, das normativas internacionais, até a discussão de casos.

Esses treinamentos poderão ser efetuados em faculdades, empresas especializadas ou cursos *in company* oferecidos por certas empresas de auditoria e consultoria. Antes da contratação de qualquer curso é importante conhecer as necessidades técnicas e procurar estabelecer uma lista de temas considerados prioritários, sejam por tipo de indústria (petrolífero, mineradoras, agro-pecuárias, etc.) ou assunto (derivativos, combinações de negócios, ativos biológicos, etc.). O treinamento na fase inicial do projeto proporcionará um maior entendimento do processo de implementação e dos assuntos a serem discutidos e mensurados na fase de execução.

CRONOGRAMA E RESPONSABILIDADE

Nessa fase, será necessário entender claramente as datas das Demonstrações Contábeis que serão consideradas para fins de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade. Essas datas serão determinadas considerando a data de relatório e da transição das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com as práticas contábeis locais para as IFRSs. Uma vez tendo-se essas definições, será necessário elaborar um cronograma de implementação que descreva detalhadamente cada uma das fases em questão.

Tal cronograma deverá ser objeto de revisão periódica por parte da equipe de trabalho. É importante colocar datas e prazos que correspondam a realidade em termos de execução. Do contrário, poderá ser afetada a qualidade da informação e da base de julgamento exercida durante o processo de levantamento e análise dos dados e das normativas.

O retrabalho poderá proporcionar um descumprimento maior dos prazos previamente estabelecidos.

É importante trabalhar em um cronograma detalhado que considere o envolvimento prévio de especialistas, assim como da discussão com os auditores externos da empresa antes da sua efetivação.

ENVOLVIMENTO DE ESPECIALISTAS

Dependendo da experiência da equipe de implementação, o envolvimento de especialistas em IFRSs se faz necessário e é de suma importância para um direcionamento objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, pode ser considerado o envolvimento de especialistas para fins de determinação dos valores justos, por exemplo, entre outros parâmetros. Diversos especialistas devem ser envolvidos dependendo da complexidade e natureza das transações para fins de conversão para as IFRSs.

De acordo com a complexidade dos assuntos, poderá ser necessário o envolvimento também de especialistas na avaliação e mensuração de certas transações com o propósito de atender o conteúdo técnico das normativas internacionais, como seguem:

- Dos impostos – avaliação das implicações fiscais, de acordo com o IAS 12;
- Sistemas de informação relacionados aos cálculos e rotinas nos sistemas operacionais e no ambiente de tecnologia da informação, entre outros.
- Avaliação de ativos tangíveis e intangíveis ao seu valor justo, assim como aqueles decorrentes de um processo de aquisição, de acordo com o IAS 16, IAS 38, IFRS 3 e IFRS 3 (R), entre outros;
- Instrumentos financeiros e Derivativos, de acordo com o IAS 32, IAS 39 e IFRS 7;
- Planos de aposentadoria e outros planos, de acordo com o IAS 19;
- Atuariais e de Seguros, de acordo com o IFRS 4;

- Impairment ou deterioração de ativos, de acordo com o IAS 36.

- Ativos biológicos, de acordo com o IAS 41;

- Outros ativos de empresas ligadas ao setor petrolífero, energia, mineração, etc.

O envolvimento de especialistas para determinar valores considerados de difícil mensuração, como, por exemplo, o valor de mercado de certos ativos imobilizados, ou o valor justo dos ativos e passivos apurados quando da aquisição de uma nova empresa, deverão ser já endereçados durante a fase de diagnóstico. Da mesma forma, o envolvimento de especialistas em IFRSs durante a fase de diagnóstico mitigará o risco de incorrer em erros de conversão ou de não inclusão de alguns procedimentos ou normas específicas julgadas posteriormente como sendo relevantes de adoção. É de suma importância considerar as definições da norma para o valor justo, onde é entendido como sendo *valor justo dos ativos e passivos o montante pelo qual um ativo possa ser negociado ou um passivo liquidado entre as partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.*

Exemplos de tipos de avaliação:

- Ativos tangíveis – Avaliados normalmente ao seu valor de mercado ou realização. Também poderão ser consideradas avaliações tomando-se por base a abordagem do fluxo de caixa descontado, mas sempre levando em consideração a natureza do ativo e aspectos contratuais envolvidos.

- Ativos intangíveis – Avaliados normalmente considerando a abordagem do método do uso econômico com o fluxo de caixa descontado, assim como métodos normalmente usados para a avaliação da Marca como o *Royalty Relieve approach* – Abordagem baseada nas licenças.

- Passivos – Normalmente avaliados

pelo seu *Net present value* – valor líquido corrente.

As avaliações baseadas no fluxo de caixa da operação de uma empresa ou de uma unidade de negócio também são consideradas para fins de avaliação de *impairment* ou deterioração de ativos.

COLETA DAS INFORMAÇÕES

Na busca das informações para fins de classificação das transações de acordo com as normas internacionais, se faz necessário o completo entendimento da natureza dessas informações e o seu enquadramento para fins de normas internacionais. Recomenda-se, dependendo do ramo de operação da empresa e da norma internacional, a comparabilidade com outras empresas do mesmo setor, objetivando uma amplitude dos conceitos aplicados ou da forma de divulgação comumente utilizada internacionalmente.

Para certas indústrias, recomenda-se a realização de uma busca nas empresas similares em nível nacional ou internacional que já implementaram as IFRSs. Diversas empresas poderão ser consideradas a partir de uma avaliação do segmento em que operam.

Os sites das Bolsas de Valores, principalmente as europeias, apresentam as empresas listadas e, a partir dessa informação, as Demonstrações Contábeis em IFRSs das empresas selecionadas poderão ser analisadas em termos de prática contábil adotada no seu segmento em que operam. As buscas poderão ser feitas por meio dos sites das Bolsas de Valores dos principais mercados europeus como a London Stock Exchange, que permite uma pesquisa por indústria, mercado ou região. Com certeza, fazem parte de uma excelente fonte de informação.

Diversos países aplicaram as normativas internacionais há uma longa data. A Rússia, por exemplo, com diversos exemplos de empresas no setor químico,

mineração, petrolífero, etc., adotou o padrão internacional desde 2005 para as suas empresas listadas em Bolsa na Europa e na Moscow Stock Exchange, criada em 1990.

DISCUSSÃO COM OS AUDITORES EXTERNOS

Os auditores externos da empresa poderão ser envolvidos quando da apresentação dos trabalhos que descrevem as práticas contábeis adotadas pela empresa durante a conversão para as IFRSs, procurando apresentar os conceitos adotados e identificar eventuais sugestões ou diferenças de conceito ou de práticas adotadas. Isso proporcionará um maior conforto para a empresa, assim como para o auditor. É claro que devem ser observadas as normas de independência aplicáveis à profissão de auditor. A discussão antecipada com os auditores externos poderá proporcionar, além de uma melhor gestão de tempo, uma apresentação mais completa e no prazo previsto.

Entre os fatores críticos de sucesso que possam estar envolvidos nessa fase, desenvolver um entendimento comum, com datas realísticas de realização, bem como definir o escopo e o objetivo do processo, assim como desenhar a forma que os executivos envolvidos serão treinados possivelmente estão entre os mais importantes.

EXECUÇÃO DO DIAGNÓSTICO

MAPEAMENTO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS

É efetuado a partir de uma pronta identificação das práticas contábeis adotadas por componente e conta das Demonstrações Contábeis, assim como do entendimento da forma de contabilização, da natureza das transações e dos direitos e obrigações envolvidos. Nessa fase, é importante o entendimento do conceito utilizado para fins de prática contábil no Brasil e a sua aplicabilidade frente às IFRSs. Nesse sentido, é importante que as conclusões sejam

documentadas de uma forma detalhada e conclusiva, demonstrando claramente a base de julgamento adotada.

Dependendo dos assuntos, diversas normas internacionais poderão ser relacionadas ao tópico em discussão. Por isso, quanto mais informações detalhadas, melhor será o resultado e o conforto quando da definição das diferenças de práticas contábeis identificadas. É essencial a verificação e análise dos contratos mantidos pela empresa, sejam estes firmados para fins comerciais, aquisições de ativos, aquisições de investimento (acordo de acionistas, etc.), compras diversas, financiamentos, instrumentos financeiros e derivativos, investimentos ou arrendamento mercantil, entre outros acordos legais.

Especial atenção deve ser dada aos contratos considerados como sendo onerosos e de compromissos, devendo ser resumidos e analisados individualmente com o propósito de sustentar as conclusões para um enquadramento técnico

apropriado nas normas internacionais.

Esse mapeamento, a partir dos contratos firmados, deverá considerar a essência sobre a forma das transações efetuadas para fins de registro contábil. Ressalta-se a importância nessa fase de considerar a existência de contratos que possam ser classificados como Instrumentos Financeiros, assim como a sua análise para fins de identificação frente a contratos bifurcados e que possam ser considerados como derivativos embutidos, entre outras classificações frente às normas internacionais.

Nesse processo, é relevante detectar a existência de contratos hospedeiros, que suportam outros contratos existentes. A forma com que o contrato foi elaborado demonstrará a forma como aquele instrumento deve ser registrado na contabilidade.

Na fase de Diagnóstico, são abordados o planejamento do Projeto, papéis e responsabilidades, bem como a identificação inicial das diferenças de práticas

contábeis entre a prática contábil local (ex. BR GAAP) e as IFRSs. Os efeitos das mudanças nos sistemas internos e processos também necessitam ser considerados. Muitas empresas que iniciaram seus projetos de conversão de Demonstrações Contábeis às IFRSs descobriram que mudanças significativas são requeridas, principalmente no nível da mensuração. Na realidade, a mensuração é uma consequência lógica das diferenças de práticas contábeis apontadas nas respectivas contas do balanço. Uma vez detectada a diferença, a mensuração será o próximo passo, tomando-se em consideração a natureza da transação e o conteúdo suporte para fins de mensuração. Por isso, também, essa fase deve ser objetiva, clara e com uma metodologia capaz de proporcionar para os integrantes da equipe que esteja implementando as IFRSs uma visão de análise estratégica e decisória, proporcionando que os participantes exerçam adequadamente as suas bases de julgamento frente a cada assunto, documento, etc.

Após a realização dos trabalhos de diagnóstico será necessário quantificar os efeitos das mudanças de práticas contábeis e elaborar um novo conjunto de Demonstrações Contábeis de acordo com a nova prática – IFRSs. A mensuração e divulgação dos ajustes detectados, assim como a elaboração das Demonstrações Contábeis para fins de IFRSs, podem ser compreendidas em duas fases distintas (figura 1).

Como se pode observar, a complexidade de um projeto de implementação das normas internacionais dependerá sobremaneira, a exemplo de outros projetos, da estratégia desenhada durante o início do projeto e que requererá o envolvimento de especialistas no assunto para a identificação e mensuração precisa dos eventos detectados. ■

ricardo.maciel@roedl.com.br

