



**XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS**

ÁREA 1 – CONTABILIDADE HARMONIZADA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

**NORMAS DE CONTABILIDADE E A DIVULGAÇÃO DAS
PRÁTICAS CONTÁBEIS EM NOTAS EXPLICATIVAS**

MARIA TERESA MARTINGUI PACHECO
Contadora – CRCRS nº 70.790

MARCO ANDRÉ PEGORINI
Contador – CRCRS nº 59.169

ELTON CARVALHO DUTRA

NORMAS DE CONTABILIDADE E A DIVULGAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS EM NOTAS EXPLICATIVAS

RESUMO

A presente pesquisa possui foco na área normativa contábil e objetiva uma revisão nas normas contábeis editadas a partir de 2008 e que visam o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais além de verificar as possíveis alterações que tais normas acarretam no cotidiano do profissional contábil. A revisão proposta deverá seguir o método denominado Pesquisa Bibliográfica em um primeiro momento devido ao melhor enquadramento do método com os objetivos da pesquisa, e em um segundo momento, durante o estudo, o mesmo se dará seguindo o método de Análise de Conteúdo. A análise de conteúdo é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma ou outra realidade que não a da mensagem, ou seja, a verificação da divulgação em notas explicativas das Demonstrações Contábeis de 2014 das nove empresas selecionadas do segmento comercial contidas na lista das cinquenta maiores empresas do Brasil, na edição de Junho de 2014 da Revista Exame. A verificação das práticas contábeis adotadas será por meio de construtos. Os construtos visam analisar a relação entre as exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade, quanto a divulgação em notas explicativas sobre as praticadas adotadas no Arrendamento Mercantil, Imobilizado, Intangível e Combinação de Negócios. A pesquisa proposta visa à busca pelo conhecimento em uma das áreas mais importantes para as organizações.

Palavras-Chave: Notas explicativas. Imobilizado. Intangível. Leasing. Combinação Negócios

1 INTRODUÇÃO

A partir do ano de 2008, com a entrada em vigor da Lei 11.638/2007, foram introduzidas mudanças significativas nas normas brasileiras de contabilidade que visam principalmente a convergência para as normas internacionais de contabilidade. Tais mudanças englobam um contexto significativo nos métodos contábeis aplicados e devem ser estudadas profundamente, pois trazem importantes variações nas demonstrações contábeis e visam cada vez mais uniformizar as mesmas de acordo com os padrões internacionais.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 23 – Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro, salienta seu objetivo: “definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro.” Ou seja, norteia o caminho a ser tomado caso seja necessário a aplicação de mudanças de políticas contábeis e eventuais correções causadas por estas mudanças ou erros cometidos.

Além desta norma destacam-se normas como a NBC TG 01(R1) – Redução ao valor recuperável de ativos - que trata da redução do valor recuperável de ativos onde a mesma orienta a como proceder nos casos de ajustes a valores recuperáveis de ativos e perdas por desvalorização. A NBC TG 46 - Mensuração do valor justo - objetiva definir o valor justo de determinados ativos. Segundo a mesma “para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver”. E tais valores devem informações devem ser reconhecidas contabilmente.

Mudanças deste tipo têm ocorrido com mais frequência e seguem cada vez mais a tendência de internacionalização das normas contábeis, pois com a atual globalização do

mercado, cada vez mais a contabilidade deve ser transparente e que seus relatórios contábeis sigam o padrão internacional, seja no balanço de filiais de uma multinacional ou de uma empresa que busca mercado para seus produtos em outro continente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORGANIZAÇÕES REGULADORAS DA CONTABILIDADE

O atual processo de globalização têm exigido cada vez mais uma uniformidade nas Demonstrações Contábeis ao redor do mundo. Tal responsabilidade exige a criação de organizações que possuam a capacidade de implantar e controlar novas normas que visem a constante atualização da legislação contábil global. As organizações citadas a seguir possuem esta finalidade.

Niyama e Silva (2011, p. 35) ensinam que, o Iasb, *International Accounting Standards Board* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) “é um órgão independente, do setor privado, para estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Reino Unido”. Surge em 1961 com o nome de Iasc, *International Accounting Standard Committee*, visando a discussão e renovação de assuntos contábeis. As normas ditadas pelo Iasb não possuem um caráter obrigatório passando mais por um caráter de referência, e orientando as informações contábeis, algumas vezes por mais de um procedimento para o mesmo caso.

O *Financial Accounting Standards Board* – FASB, criado em 1973, ou Comitê de Normas de Contabilidade Financeira, é um órgão do setor privado da economia norte americana e, segundo Padovese, Benedicto e Leite (2012 p. 51), possui a missão de “estabelecer e aperfeiçoar os padrões contábeis, servindo como guia e educador para todo o público, incluindo os legisladores da matéria contábil, auditores e usuários da informação contábil.”

A *Security Exchange Commission* – SEC pode ser considerado a “CVM norte-americana, é o órgão governamental independente, criado em 1934, que regula o mercado de capitais dos Estados Unidos, e é, em última instância, o responsável pela regulamentação contábil das companhias que atuam no referido mercado.” O SEC costuma trabalhar em conjunto com o Fasb, solicitando ao mesmo que regulamente os procedimentos ou, o inverso, O Fasb emite pronunciamentos que são acatados pelo SEC, de acordo com Padovese, Benedicto e Leite (2012 p. 52).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criado por meio da Resolução Nº 1055/05, o qual surgiu da união dos esforços das entidades ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON, mas é totalmente autônomo das entidades representadas. Além das entidades anteriormente citadas, são convidados a participar representantes de órgãos como o Banco do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados além de outras entidades ou especialistas que possam ser convidados. O CPC atua na convergência internacional e centralização na emissão das normas contábeis além de representação e processos democráticos na produção de informações dos mesmos.

Em 27 de Maio de 1946 é sancionado o Decreto-Lei nº 9.295, o qual regulamentava a criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade. O CFC por muitos anos foi o principal órgão regulador da matéria contábil no Brasil. Ainda segundo o Decreto-Lei, “é uma Autarquia Especial Corporativa, dotado de personalidade jurídica de direito público”. É formado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal. Através dos Conselhos Regionais, orienta e normatiza a profissão contábil no Brasil, e em última instância, decide recursos sobre as penalidades impostas pelos Conselhos

Regionais. Além disso, ainda segundo o site do Conselho, regula os programas de educação continuada realizados pelo país todo.

A Comissão de Valores Mobiliários – CMV foi criada em 07/12/1976 pela Lei 6.385/76, com o objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil. Entre muitas responsabilidades, cabe a CVM matérias como o registro de companhias abertas, registro de distribuição de valores mobiliários, credenciamento de auditores independentes, organização, funcionamento e operações das bolsas de valores, entre outras atribuições. A CVM possui poderes para fiscalizar diversas organizações do mercado de capitais.

2.2 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para Niyama e Silva (2011, p. 104), “As informações contábeis devem apresentar características qualitativas, que são atributos que fazem com que a informação seja útil para o usuário”. Entre estas características estariam:

Compressibilidade: Segundo os autores (ibid), “as demonstrações contábeis devem ser prontamente entendidas pelos usuários que possuam um conhecimento razoável dos negócios, das atividades econômicas e da contabilidade, além de terem disposição para estudar as informações com diligência”. O que não significa a exclusão informações complexas e de difícil entendimento.

Materialidade: A Materialidade se assemelha em alguns aspectos com a Relevância, pois deve ser apresentada de forma completa para possuir tanto Materialidade quanto Relevância. Mas, por outro lado, o excesso de detalhamento pode prejudicar uma informação com Materialidade, uma vez que pode levar a decisões equivocadas pela não sinterização dos detalhes relevantes, conforme ensinam Hendriksen e Van Breda (1999).

Relevância: Niyama e Silva (2011 p. 104) expressam relevância como “o quanto as informações serão significativas para as decisões econômicas do investidor ou gestor. A relevância de determinada informação é afetada pela também materialidade, uma vez que sua omissão influencie a decisão final do usuário”. Ou seja, uma informação terá Relevância quando influenciar a tomada de decisão da pessoa interessada.

Verificabilidade: Partindo do princípio que verificação significa verificar se algo é verdadeiro, Hendriksen e Breda (1999 p. 100), referenciam como: “a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erros ou viés”. Tal verificação pode obter pequenas variações dentro de uma linha aceitável de desvio sem que a mesma perca a sua essência.

Prudência: Na visão de Niyama e Silva (2011 p. 100), o princípio da prudência consistiria em “dentre as principais alternativas a serem escolhidas igualmente relevantes e aceitáveis à luz dos princípios contábeis, deve prevalecer a de menor valor para o ativo e o de maior para o passivo”. Por outro lado, pode haver conflitos entre este princípio e outros, além da possível arbitrariedade e interferência dos administradores.

Integridade: “Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e uso. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou torna-la enganosa e, portanto, não é confiável e deficiente em termos de relevância” (CFC, 2009).

Comparabilidade: As informações contábeis obtêm uma maior utilidade quando podem ser comparadas com informações de outras sociedades ou outros exercícios. Para que isto seja possível a comparabilidade deve ser adotada como característica das informações disponibilizadas. Hendriksen e Van Breda (1999 p. 101 e 102) definem a comparabilidade como “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e

diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. Ainda, segundo os autores, afirmação depende de dois aspectos:

Uniformidade: Consiste em apresentar as informações com eventos iguais de maneira idêntica. Quando posta como meta, a uniformidade “estimula a apresentação de demonstrações financeiras, por empresas distintas, utilizando os mesmos procedimentos contábeis, conceitos de mensuração, classificações e métodos de divulgação, bem como formato básico semelhante nas demonstrações”.

Consistência: pode ser definida como “referência ao uso dos mesmos procedimentos contábeis por uma dada empresa ou entidade contábil de um período a outro” ou o “uso de conceitos e procedimentos de mensuração semelhantes para itens afins nas demonstrações de uma empresa, num dado período”. A consistência pode ser interpretada também como consistência na divulgação de informações necessárias e relevantes, a cada período, para a tomada de decisão dos usuários interessados.

Tempestividade: Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância (CFC/2009). A observância destes prazos pode muitas vezes dizer se a empresa possuirá ou não o diferencial competitivo que vai sustenta-la no mercado.

Primazia da essência sobre a forma: o CFC (2009) orienta que, “transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis”. Ou seja, a informação deve ser apresentada de maneira que, além de cumprir o papel legal dentro da demonstração, seja evidenciada através de complementos ou outros recursos, para demonstrar o que pode alterar dentro daquele contexto financeiro. Tal conceito pode atribuir um grande valor a demonstração e um considerável ganho de tempo dentro do planejamento financeiro gerado com tal informação.

2.3 NORMAS CONTÁBEIS – APLICAÇÕES

2.3.1 Redução ao valor recuperável de ativos – *impairment* – NBC TG 01 (R2)

A norma NBC TG 01 (R2)/14 trata de uma importante questão: como proceder no caso de reconhecimento do valor de seus ativos quando ocorrem perdas por desvalorização ou pelo uso. O item 1 esclarece que, “O objetivo desta norma é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação”. A seguir o mesmo item nos esclarece quando um ativo precisa ser ajustado sendo, “Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo”. Quando o ajuste se verifica necessário, ainda o item 1 orienta o procedimento a ser tomado relatando que “o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e a Norma requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização”. Mesmo se indicação de desvalorização, a norma, orienta ainda a realizar teste no mínimo anualmente em todos os ativos sujeitos a possíveis ajustes.

2.3.2 Ajuste a valor presente – NBC TG 12

A norma NBC TG 12/09 – Ajuste a valor presente, traz orientações quanto aos procedimentos a serem tomados no caso de ajustes de valores de eventos passados. Segundo o item 2 da referida norma, “A utilização de informações com base no valor presente concorre para o incremento do valor preditivo da Contabilidade; permite a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados; e traz melhoria na forma pela qual eventos presentes são reconhecidos”. Esta observação demonstra o quanto se ganha em confiabilidade nas informações contábeis que observam esta norma. Os AVP realizados devem ser divulgados, segundo o item 33, em notas explicativas com “informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações contábeis obtenham entendimento inequívoco das mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos”. As referidas notas explicativas devem seguir o roteiro de itens a serem demonstrados sobre os ajustes realizados.

2.3.3 Mensuração do valor justo – NBC TG 46 (R1)

O valor justo, segundo a NBC TG 46 (R1)/14 item 2, é “uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade”. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – “estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob as condições correntes de mercado”. Este conceito revela o princípio básico da norma que seria o de estimar um valor justo de um ativo ou passivo envolvido em uma transação, sem nenhum viés, baseado unicamente nas condições do mercado, o mesmo se encontra isto pode ser ratificado pelo item 9 que define o valor justo como, “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. Caso estas informações não sejam suficientes para uma divulgação clara e objetiva, informações adicionais devem ser divulgadas.

2.3.4 Operações de arrendamento mercantil – *leasing* – NBC TG 06 (R1)

O arrendamento mercantil, muito utilizado pelo mercado atualmente, é descrito e regulado pela NBC TG 06 (R1)/13 que, segundo o item 1 objetiva, “estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis”, e complementa no item 9 a norma se “aplica a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores”. Para que seja feita a contabilização de contratos é necessária uma classificação do tipo de arrendamento mercantil feito. Segundo o item 8: “Um arrendamento mercantil deve ser classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes a propriedade. Um arrendamento mercantil deve ser classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes a propriedade”. A definição do tipo de arrendamento não se dá pelo contrato, mas por questões relacionadas a essência da operação em si. Esta classificação, orienta o item 13, “é feita no início do contrato” e caso seja reclassificada durante a vigência do contrato, passa a valer como um novo contrato.

2.3.5 Imobilizado – NBC TG 27 (R2)

O ponto fundamental de uma organização que opera de forma tradicional, o que é a grande maioria no Brasil, é o seu patrimônio imobilizado, onde se instala a organização e fabrica ou revende seus produtos e serviços. A norma que orienta no correto reconhecimento desse patrimônio é a NBC TG 27 (R2)/14 a qual, em seu item 1 objetiva, “estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre os investimentos da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações”. O tratamento contábil mencionado neste item se refere a pontos como o reconhecimento de ativos e determinação de seus valores e as variações por desvalorização ou depreciação dos mesmos. Quanto ao reconhecimento dos ativos imobilizados, o item 7 esclarece que os mesmos só serão reconhecidos como tal se: “(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente”. Durante a vida útil do ativo imobilizado, deve ser feito o reconhecimento da depreciação do mesmo, que pode ser calculada sobre o item como um todo ou sobre cada parte do item, dependendo o caso. No segundo caso, o item 44 da norma ensina que: “A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes e os deprecia separadamente”. Devem ser divulgados, de acordo com o item 73, para cada classe de ativo imobilizado: (a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; (b) os métodos de depreciação utilizados; (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (...) no início e no final do período; e (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período. Estas e outras informações como métodos de depreciação, mudanças de estimativa contábil, informações de interesse do usuário, entre outras descritas na NBC TG 27 (R2)/14.

2.3.6 Ativo Intangível NBC TG 04 (R2)

Com a Revolução Industrial começam a surgir inventos que, com o tempo, ganham fama ao redor do globo. Tal processo leva a criação do atual sistema de patentes e conseqüentemente, o surgimento das logomarcas que, nas décadas seguintes, ganham fama mundial com a ajuda da globalização. As marcas e patentes passam a ter o seu valor financeiro reconhecido mesmo sem possuir existência física e se torna necessário, com o avanço da contabilidade, uma norma que regule a sua contabilização. Esta pequena introdução demonstra os princípios da normatização destes e outros ativos não monetários e sem existência física, que atualmente são regulados pela NBC TG 04 (R2) – Ativo Intangível, com última redação datada de 21 de Novembro de 2015. Para ser ativo intangível deve atender a dois critérios: (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações, com vida útil definida ou indefinida. A escolha de uma ou outra opção interferirá na amortização ou não do ativo, já que, se possuir período de existência definido deverá sofrer amortização e caso contrário, não, conforme orienta o item 89 da NBC TG 04 (R2)/15.

2.3.7 Combinação de Negócios - NBC TG 15 (R3)

Objetiva, “aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos” (item 1). A norma estabelece princípios para o reconhecimento de ativos adquiridos em negócios combinados. A identificação de um negócio combinado é determinada, segundo o item 3, partindo do ponto que “A entidade deve determinar se uma operação ou outro evento é uma combinação de negócios pela aplicação da definição utilizada nesta Norma, a qual exige, que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituam um negócio”. As operações com negócios combinados envolvem custos administrativos, de consultoria, honorários profissionais, entre outros. O item 53 disciplina que, “O adquirente deve contabilizar os custos diretamente relacionados à aquisição como despesa no período em que forem incorridos e os serviços forem recebidos” com exceção as emissões de títulos da dívida e patrimoniais deve ser contabilizados de acordo com a norma cabível.

2.4 NOTAS EXPLICATIVAS

As Notas Explicativas as demonstrações contábeis são parte fundamental do conjunto das mesmas, pois explicam qualquer detalhe adicional, política contábil ou informação relevante que possa não estar completamente explícita no conjunto. Conforme mencionado no item anterior, a seção 8 da NBC TG 1000/09 trás uma orientação geral sobre as notas explicativas aplicadas as demonstrações contábeis para micro e pequenas empresas que fornece um bom apanhado sobre o tema: “As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, ainda, fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações”. As informações devem ser apresentadas com referências em cada demonstração contábil que indique a posição do complemento em questão nas notas explicativas. As práticas contábeis adotadas pela organização devem ser resumidas e no mesmo constar: “(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis; (b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis” (NBC TG 1000/09, item 8.5).

3 METODOLOGIA

A metodologia é o caminho do pesquisador para realizar os objetivos da pesquisa. A análise de conteúdo segundo Bardin (2004), é um conjunto de técnicas de análise das comunicações. Não se trata de um instrumento, mas de um leque de apetrechos, ou com maior rigor, será um único instrumento, mas marcado por uma grande disparidade de formas e adaptável a um campo de aplicação muito vasto, que é a comunicação. Bardin (2004) ensina que a análise de conteúdo é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem, ou seja, neste estudo, a verificação de divulgação em notas explicativas das práticas contábeis adotadas pelas empresas selecionadas (Quadro 1) por meio dos construtos (Quadro 2). Assim, o estudo objetiva realizar uma revisão da recente normatização contábil com foco na tendência de internacionalização das demonstrações contábeis e evidenciar o impacto da mesma nas empresas de médio e grande porte de nove empresas do segmento comercial contidas na lista das cinquenta maiores empresas do Brasil, na edição de Junho de 2014 da Revista Exame, com aplicação de “construtos” retirados das exigências de

divulgação em notas explicativas das demonstrações contábeis, referentes as normas sobre Arrendamento Mercantil, Ativo Imobilizado, Ativo Intangível e Combinação de Negócios, escolhidas para o estudo por meio das Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis de 2014 das empresas selecionadas.

4 ESTUDO E ANÁLISE DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Este estudo contará com uma análise das notas explicativas das demonstrações contábeis de 2014 de nove organizações de médio e grande porte, de capital aberto, retiradas da edição de Junho de 2014 da Revista Exame, a qual apresenta as maiores empresas brasileiras no comércio, por vendas líquidas. As organizações selecionadas estão demonstradas no Quadro 1.

Quadro 1 – Empresas selecionadas

Nº Item	Nome da Empresa	Nome Fantasia	Segmento
1	Arthur Lundgren Tec. S.A.	Pemambucanas	Vestuário
2	Companhia Brasileira de Distribuição	CBD	Varejo e Atacado
3	Empreendimentos Pague Menos S.A.	Farm.Pague Menos	Medicamentos
4	Guararapes Confeções S.A.	Riachuelo	Industria Confeções
5	Lojas Americanas S.A.	Americanas	Eletrônicos
6	Lojas Renner S.A.	Renner	Vestuário
7	Magazine Luiza S.A.	Magazine Luiza	Eletrodomésticos
8	Marisa Lojas S.A.	Marisa Lojas	Varejo e Atacado
9	Raia Drogasil S.A.	Raia Drogasil	Medicamentos

Fonte: Elaborado pelos autores

Tal análise se dará à luz de quatro áreas normativas dentre as apresentadas no Referencial Teórico visando o percentual de atendimento aos critérios adotados pela pesquisa.

As Normas Brasileiras de Contabilidades para o estudo são: NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil; NBC TG 27 (R2) – Ativo Imobilizado; NBC TG 04 (R2) – Ativo Intangível e NBC TG 15(R3) Combinação de Negócios. As normas escolhidas visam a determinação de um conteúdo geralmente comum a todas as organizações selecionadas, o que torna o trabalho de análise consideravelmente mais eficaz.

4.2 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

As áreas escolhidas para serem analisadas fazem parte do item “divulgação em notas explicativas” das referidas normas. Para melhor realizar a análise, foram elencados seis (6) critérios de atendimento as normas, denominados de “construtos”. As normas a serem analisadas são sobre o Arrendamento Mercantil, Imobilizado e Intangível e os construtos de cada uma estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Construtos, critérios de análise das normas

NBC TG 06 (R1) - Arrendamento Mercantil	Item	Construtos	Adequação a Norma	100%	
	1	Leasing Financeiro	No imobilizado	0,16667	
	2	Leasing Operacional	No custo ou despesa	0,16667	
	3	Financeiro e Operacional	Ambos	0,16667	
	4	Detalhamento do Contrato (financeiro)	Vida útil ou prazo do contrato	0,16667	
	5	Detalhamento do Contrato (operacional)	Prazo do contrato	0,16667	
	6	Opção de Compra	Claúsula específica	0,16667	
	Atendimento aos Construtos			Baixo - Até 33,33%	100,0%
				Médio - Até 66,66%	
				Alto - Até 100%	
NBC TG 27 (R2) - Ativo Imobilizado	Item	Construtos	Adequação a Norma	100%	
	1	Método de Custeio	Custo Histórico ou Atribuído	0,1667	
	2	Estimativa Contábil da Vida Útil	Vida Útil ou Fiscal (Nº Anos)	0,1667	
	3	Taxa de Depreciação	Vida Útil ou Fiscal (%)	0,1667	
	4	Valor Residual	Valor Evidenciado	0,1667	
	5	Política Contábil	Transparente	0,1667	
	6	Apresenta Quadro da Reconciliação	Sim ou Não	0,1667	
	Atendimento aos Construtos			Baixo - Até 33,33%	100,0%
				Médio - Até 66,66%	
				Alto - Até 100%	
NBC TG 04 (R2) - Ativo Intangível	Item	Construtos	Adequação a Norma	100%	
	1	Método de Geração	Internamente ou Aquisição	0,1667	
	2	Vida Útil	Definida (anos) ou Indefinida	0,1667	
	3	Método de Amortização	Linear ou ...	0,1667	
	4	Taxa de Amortização	Vida Útil ou nº anos	0,1667	
	5	Teste de Recuperabilidade (impairment)	Clareza da infor. (baixa, média e alta)	0,1667	
	6	Política Contábil	Transparente	0,1667	
	Atendimento aos Construtos			Baixo - Até 33,33%	100,0%
				Médio - Até 66,66%	
				Alto - Até 100%	
Ccombinação de negócios	Item	Aplicações e evidências	Adequação a Norma	100%	
	1	Pré-existência ou compra de empresa	Coligada, Controlada, Jointventure	0,1667	
	2	Metodo de mensuração da participação Societ	equivalência patrimonial ou custo	0,1667	
	3	Fundamentação do Ágio (pré-exist. Ou na aqu	Estoques, comp. Ações, Exp. Lucro, Marcas, Fund. Comércio	0,1667	
	4	Cálculo Anual do impairment	clareza da inf. (baixa, média e alta)	0,1667	
	5	Provisão de perda do investimento	valor registrado	0,1667	
	6	Provisão de perda do impairment	critério cálculo	0,1667	
	Atendimento aos Construtos			Baixo - Até 33,33%	100,0%
				Médio - Até 66,66%	
				Alto - Até 100%	

Fonte: Elaborado pelos autores

O atendimento total a cada “construto” representa um percentual de 0,1667, ou 16%, de um total de 100%. O atendimento parcial pode representar 1/2, 1/3 ou 2/3 de 0,1667, dependendo da subdivisão de atendimento ao “construto” que pode ser subdividido em 2 ou 3 partes, conforme o caso. A soma dos percentuais obtidos irá gerar um total percentual de atendimento ao “construto” e por sua vez aos critérios de divulgação em notas explicativas determinados nas NBCTGs.

4.2.1 Análise da NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil

À análise dos dados obtidos referente à NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil quanto ao atendimento dos construtos e critérios de divulgação exigidos nas notas explicativas, o Quadro 3 mostra os resultados de todas as organizações pesquisadas relativo as demonstrações contábeis consolidadas de 2014.

Quadro 3 – Resultados da análise dos construtos da NBC TG 06 (R1)

NBC TG 06 (R1) - Arrendamento Mercantil	Nº Item	Nome da Empresa	Resultado	Itens não atendidos	Observações
	1	Arthur Lundgren Tec. S.A.	66,67%	3 e 6	
	2	Companhia Brasileira de Distribuição	66,67%	3 e 6	(6) não possui cláusula específica p/opção de compra
	3	Empreendimentos Pague Menos S.A.	66,67%	3 e 6	
	4	Guararapes Confeções S.A.	33,33%	1, 3, 4 e 6	
	5	Lojas Americanas S.A.	66,67%	3 e 6	(6) não possui cláusula específica p/opção de compra
	6	Lojas Renner S.A.	83,33%	3	
	7	Magazine Luiza S.A.	66,67%	3 e 6	(6) não foi referenciado
	8	Marisa Lojas S.A.	83,33%	3	
	9	Raia Drogasil S.A.	33,33%	1, 3, 4 e 6	

Fonte: Elaborado pelos autores

Como se pode observar no Quadro 3 com referencia aos dados demonstrados, a maioria das organizações ficou dentro do nível médio de atendimento aos “construtos” com 66,66 pontos, as empresas (1, 2, 3, 5, 7). Duas organizações (4,9) ficaram com 33,33 pontos, o que as enquadra no nível baixo de atendimento, isto se deve principalmente a inexistência de arrendamentos financeiros ou financeiros e operacionais unificados. O destaque desta análise, com 83,33 pontos, fica por conta das organizações Marisa Lojas S.A e a Lojas Renner S.A, não obtendo a pontuação máxima somente por não possuírem arrendamentos financeiros e operacionais unificados nas suas operações.

4.2.2 Análise da NBC TG 27 (R2) – Ativo Imobilizado

As notas explicativas sobre o Ativo Imobilizado das organizações será analisado com base na NBC TG 27 (R2) com última alteração em 2014. A norma em questão facilita o processo de análise, uma vez que se enquadra em uma área que é obrigatória a todas as empresas objeto do estudo. Isto revela o quanto as organizações estão atentas ao cumprimento de importantes normas contábeis, visto que, a NBC TG 27 (R2)/14 além de obrigatória, é aplicável a praticamente 100% das empresas. Os resultados da análise são reproduzidos por meio do Quadro 4.

Quadro 4 - Resultados da análise dos construtos da NBC TG 27 (R2)

NBC TG 27 (R2) - Ativo Imobilizado	Nº Item	Nome da Empresa	Resultado	Itens não atendidos	Observações
	1	Arthur Lundgren Tec. S.A.	100,00%		
	2	Companhia Brasileira de Distribuição	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	3	Empreendimentos Pague Menos S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	4	Guararapes Confeccões S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	5	Lojas Americanas S.A.	100,00%		
	6	Lojas Renner S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	7	Magazine Luiza S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	8	Marisa Lojas S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado
	9	Raia Drogasil S.A.	83,33%	4	Valor Residual não demonstrado

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a verificação dos resultados das análises pode-se concluir que as organizações estão atentas ao cumprimento das exigências de divulgação, uma vez que 100% das mesmas ficaram enquadradas acima dos 66,66 pontos, o que as deixa no nível alto de atendimento aos “construtos”. Destacamos o desempenho das organizações Arthur Ludgren Tecidos S.A. e Lojas Americanas S.A. que atenderam em 100% as exigências da norma, isto demonstra a total clareza nas informações prestadas nas Notas Explicativas de 2014.

Em relação às empresas (2,3,4,6,7,8,9) a norma determina no item 76 que “a entidade deve divulgar a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil [...]. Relativamente aos ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a: (a) valores residuais; (b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado; (c) vidas úteis; (e) métodos de depreciação”. Diante da exigência de divulgação estabelecida pela norma, classificaram-se as empresas nominadas no início do parágrafo como não atendo tal requisito.

4.2.3 Análise NBC TG 04 (R2) – Ativo Intangível

Esta normatização é muito importante no contexto das organizações pesquisadas, uma vez que, tratando-se de entidades de médio e grande porte, possuem, de modo geral, investimentos de valor relevante em áreas que se enquadram no Intangível, como investimentos em Marcas, Fundo de Comércio e o próprio Ágio nas atividades que envolvem aquisições de empresas e ou participações em sociedades. Assim como na análise anterior, alguns aspectos se repetem por se tratar de uma norma de grande importância para o contexto das organizações em estudo. Devido a característica comum de empresas com um grande volume de investimentos, o atendimento aos “construtos” foi elevado, como demonstra o nível alcançado, que ficou em grau Alto, acima dos 66,66 pontos para todas as organizações estudadas.

Os dados procedentes da análise dos “construtos”, e que deveriam ser divulgados em notas explicativas, são demonstrados no Quadro 5.

Quadro 5 - Resultados da análise dos construtos da NBC TG 04 (R2)

NBC TG 04 (R2) - Ativo Intangível	Nº Item	Nome da Empresa	Resultado	Itens não atendidos	Observações
	1	Arthur Lundgren Tec. S.A.	72,22%	3 - 5 parcial	(5) Teste de recuperabilidade teve índice baixo de clareza nas informações
	2	Companhia Brasileira de Distribuição	94,44%	5	(5) Teste de recuperabilidade teve índice médio de clareza nas informações
	3	Empreendimentos Pague Menos S.A.	100,00%		
	4	Guararapes Confecções S.A.	94,44%	5	(5) Teste de recuperabilidade teve índice médio de clareza nas informações
	5	Lojas Americanas S.A.	94,44%	5	(5) Teste de recuperabilidade teve índice médio de clareza nas informações
	6	Lojas Renner S.A.	94,44%	5	(5) Teste de recuperabilidade teve índice médio de clareza nas informações
	7	Magazine Luiza S.A.	83,33%	4	(4) Não demonstrado
	8	Marisa Lojas S.A.	80,56%	5	(5) Teste de recuperabilidade teve índice baixo de clareza nas informações
	9	Raia Drogasil S.A.	100,00%		

Fonte: Elaborado pelos autores

A norma disciplina no item 118 que a entidade deve divulgar a classe dos ativos intangíveis, os gerados internamente e os adquiridos, bem como, com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas. Nesse sentido, a empresa (3) gerou internamente seus ativos intangíveis e definiu a vida útil dos mesmos. Já as empresas (1,7,8) realizaram aquisições com vida útil indefinida e as empresas (2,4,5,6,9) concretizaram operações de geração interna e de aquisição com vida útil definida e indefinida exceto a empresa (7) que fez uma aquisição com vida útil definida. Devido às exigências de divulgação em nota explicativa desta norma, em particular, serem da existência comum a todas as empresas, isto justifica o alto grau de atendimento aos constructos. O menor percentual foi obtido pela Arthur Lundgren Tecidos S.A. devido a não apresentação do método de Amortização conforme exigido na letra (b) da norma a seguir transcrita: “os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida”. Outro fator relevante a falta de clareza e a não divulgação do critério de *impairment*, o que gerou a divisão da nota do atendimento ao constructo por três (de 16,67% para 5,56%, alto, médio e baixo atendimento): “Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade deve aplicar a NBC TG 01. Essa Norma determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização”, de acordo com o item 111 da NBC TG 04 (R2). Mesmo assim a empresa obteve 72,22 pontos, o que a deixa no nível alto de atendimento aos quesitos de divulgação. As organizações Empreendimentos Pague Menos S.A. e Raia Drogasil S.A. obtiveram a maior classificação atendendo a 100% dos “constructos”, o que demonstra um alto grau de atendimento a NBC TG 04 (R2)/14.

4.2.4. Análise da NBC TG 15(R3) Combinação de Negócios

Esta área normativa é um pouco mais complexa quanto ao seu atendimento, pois envolve mais de uma norma contábil. Para sintetizar o atendimento a todas as normas deste grupo, dividiram-se os “construtos” de acordo com os principais aspectos gerados nas atividades que envolvem a divulgação em notas explicativas as normas deste tipo. Para tal os “construtos” estão focados em áreas que visam o atendimento aos tipos de empresas vinculadas a organizações, também a mensuração da equivalência destas organizações e consequentemente, o ágio normalmente gerado por tais operações. Após esta etapa, estão avaliadas questões relativas ao *impairment* calculado para verificação de eventuais reduções no valor recuperável e o ajuste nas provisões vinculadas, quando necessário. A análise das notas explicativas gerou os dados apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 - Resultados da análise dos construtos da NBC TG 15 (R3)

Ccombinação de negócios	Nº Item	Nome da Empresa	Resultado	Itens não atendidos	Observações
	1	Arthur Lundgren Tec. S.A.	38,89%	3,4,5,6	(3) não demonstrado - (4) baixo nível de informação - (5,6) sem reconhecimento
	2	Companhia Brasileira de Distribuição	66,67%	5,6	(5,6) sem reconhecimento, não verificou-se a necessidade de provisão
	3	Empreendimentos Pague Menos S.A.	0,00%		
	4	Guararapes Confecções S.A.	44,44%	3,5,6	(3) não demonstra a fundamentação do ágio na aquisição (5,6) apresenta somente o método
	5	Lojas Americanas S.A.	83,33%	6	(6) sem reconhecimento de provisão para perda
	6	Lojas Renner S.A.	66,67%	5,6	(5,6) sem reconhecimento, não verificou-se a necessidade de provisão
	7	Magazine Luiza S.A.	66,67%	5,6	(5,6) sem reconhecimento, sem indicação da necessidade ou não de provisão
	8	Marisa Lojas S.A.	61,11%	4,5,6	(4) baixo nível de informação - (5,6) sem reconhecimento e indicação da necessidade ou não de provisão
	9	Raia Drogasil S.A.	50,00%	2,5,6	(2) não demonstrado (5,6) sem reconhecimento e indicação da necessidade ou não de provisão

Fonte: Elaborado pelos autores

Como inferido anteriormente, a combinação de negócios possui um elevado grau de atendimento aos “construtos”, pois os mesmos englobam diversas operações societárias que ocorrem entre as organizações e, nem sempre as organizações demonstram com clareza todos os tipos de operações exigidas para divulgação em nota explicativa de acordo com as normas. Tal singularidade acarreta um menor grau de atendimento e, consequentemente, um menor percentual final neste atendimento sem, contudo, indicar que a empresa não cumpriu a normatização da área, pois a mesma pode simplesmente não possuir a operação em questão. Este é o caso da organização Empreendimentos Pague Menos S.A. que não preencheu nenhum quesito, observável, proposto, pois não possui nenhuma relação mencionada com outras organizações.

Paralelamente as notas destacadas pelas organizações pesquisadas, o nível de atendimento as exigências da NBC TG 15 (R3), se destacou em ‘médio’, pois a maioria não demonstrou o que determina o item 61 a saber: “O adquirente deve divulgar as informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os efeitos financeiros dos

ajustes reconhecidos no período de reporte corrente pertinentes às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores”. A exceção fica a cargo das provisões propostas, visto que as notas explicativas das empresas descreviam os testes de *Impairment* como negativos quanto à necessidade de revisão do valor recuperável do investimento realizado.

A organização Lojas Americanas S.A. obteve destaque nos quesitos propostos, pois alcançou o grau Alto de preenchimento aos “construtos”. Com 83,33 pontos obtidos, somente não preenchendo a todos os quesitos, motivo pelo qual, segundo as notas explicativas da organização, “não haver a necessidade de constituição da provisão por *impairment* visto que os testes de recuperação não detectaram redução no valor em questão”.

5 CONCLUSÃO

Depois de cumpridas todas as etapas da pesquisa são possíveis o delineamento de alguns aspectos. O primeiro deles diz respeito ao problema de pesquisa proposto. O mesmo foi respondido integralmente. A revisão bibliográfica apresentada efetuou uma completa análise de todos os aspectos, tanto primários como históricos, que levaram a contabilidade brasileira até o atual patamar de contabilidade em nível de apresentação internacional. A mesma revisão efetuou uma completa pesquisa sobre as normas contábeis mais importantes para a internacionalização da contabilidade buscando os principais aspectos e exigências contidos nas mesmas. O estudo realizado responde ao último questionamento do problema proposto na medida em que, o nível de exigência explicito pelos “construtos” apresentados revelam o quanto é exigido da classe contábil para o atendimento integral as exigências das normas analisadas. As constantes atualizações representadas nas normas analisadas pelas siglas (R1, 2, 3) revelam que além das exigências originais contidas nas normas contábeis, novas atualizações surgem com frequência, grande parte delas visando a internacionalização da contabilidade. Tal aspecto modifica quase diariamente a rotina do profissional contábil que deve buscar a constante atualização para o correto atendimento as exigências propostas.

O último aspecto a ser considerado diz respeito aos objetivos propostos. Todos foram plenamente atingidos, pois o primeiro objetivo dizia respeito a primeira parte da revisão bibliográfica apresentada, a qual contextualizava os aspectos históricos da contabilidade no Brasil, desde os primórdios, com as primeiras menções a normatização local, até o surgimento dos atuais supremos órgão reguladores brasileiros como o CFC e CRCs e CVM.

A seguir o segundo objetivo específico foi atendido com a pesquisa efetuada ao longo de toda a normatização contábil estudada com base na internacionalização da contabilidade e as exigências contidas originalmente nas mesmas, além das constantes atualizações com a finalidade de aproximação da contabilidade brasileira com a contabilidade em nível internacional.

O estudo realizado visava atender ao último objetivo específico proposto, o que conseguiu com êxito, pois as exigências apresentadas pelos “construtos” colocaram a prova às informações contidas nas Notas Explicativas analisadas. O atendimento a tais exigências demonstrou que as organizações e os profissionais contábeis estão no caminho correto para a apresentação internacional das Demonstrações Contábeis, objeto do estudo, ressaltando algumas possíveis melhorias identificadas que revelam a dificuldade enfrentada na adequação deste profissional as constantes exigências propostas.

Devido aos aspectos aqui expostos se conclui que o estudo realizado foi de grande valia, atingindo a todas as metas propostas e alcançando o objetivo maior que seria a busca pelo conhecimento dentro desta importante e atual área da contabilidade cada vez mais presente na vida das organizações e do profissional contábil.

RERERENCIAIS

- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BRASIL, CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>> Acesso em: 15.05.2015
- BRASIL, Congresso Nacional, **Decreto-lei nº 2.627**, Brasília, 1940.
- BRASIL, Congresso Nacional, **Decreto-lei nº 9.295**, Brasília, 1946.
- BRASIL, Congresso Nacional, **Lei 6.404**, Brasília, 1976.
- BRASIL, Congresso Nacional, **Lei 11.638**, Brasília, 2007.
- BRASIL, Congresso Nacional, **Lei 12.249**, Brasília, 2010.
- CPC, **Comitê de Pronunciamentos Técnicos**, disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 15/10/2014.
- CFC, **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/> Acesso em 19.03.2015
- CVM, **Comissão de Valores Mobiliários**, disponível em: <http://www.cvm.gov.br/menu/acesso_informacao/institucional/sobre/cvm.html> Acesso em: 28/03/2015
- GUTH, Sérgio Cavagnoli. **Desmistificando a produção de textos científicos com os fundamentos da metodologia científica/Sérgio Cavagnoli Guth, Marcos Moreira Pinto**. São Paulo: Scortecci, 2007.
- IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas S.a., 2010.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 10 ed. São Paulo; Atlas, 2010. **Manual de Contabilidade Internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap**. São Paulo: Cengage Learning Edições LTDA, 2012.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas S.A., 1999.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Teoria da Contabilidade / Jorge Katsumi Niyama, César Augusto Tibúrcio Silva**. – 2 ed.- São Paulo: Atlas, 2011.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo, **Manual de Contabilidade Internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap**. São Paulo: Cengage Learning Edições LTDA, 2012.