

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: A CONVERSÃO DA MOEDA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

*Andréia Denise dos Santos Martins¹
Paulo Eduardo Rosselli Wunsch²*

RESUMO

No atual mercado globalizado, onde as empresas optam por mercados internacionais para sua atuação de maneira cada vez mais significativa, existe a necessidade de informações confiáveis por parte da contabilidade, de relatórios financeiros e econômicos. Tais informações são fundamentais para que os negócios internacionais se perpetuem. Para tanto, o profissional da área contábil necessita do entendimento sobre a obrigatoriedade na adoção das IFRS - *International Financial Reportings Standards* e da conversão da moeda nas demonstrações contábeis. Deste modo, o presente artigo tem como objetivo verificar, através de um estudo realizado, como efetivamente deve ser feito o processo da execução das normas de elaboração da conversão da moeda estrangeira nos balanços. Para atingir o objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa qualitativa com procedimentos bibliográficos. Através do estudo, verificou-se que ainda há divergências nos procedimentos de conversão de operações, na defasagem de data entre as demonstrações de unidades do exterior e da entidade que consolida e nos itens objeto de divulgação, tendo em vista que a norma local não detalha o que deve ser evidenciado. Contudo, a pesquisa destaca a importância e a necessidade do profissional da área contábil aplicar a conversão da moeda nas demonstrações contábeis, pois é com base nos relatórios contábeis que os gestores tomam decisões em relação a suas empresas.

Palavras-chave: Conversão da Moeda nas Demonstrações Contábeis. Normas Internacionais de Contabilidade.

ABSTRACT

In the current global market, where companies choose international markets for its operations in a way increasingly significant, there is the necessity of reliable information from the accounting, financial and economic reports. These information are essential for the international business be perpetuated. Therefore, the professional of the accounting area requires the understanding of the mandatory on the adoption of the IFRS – International Financial Reporting Standards and the currency conversion in the financial statements. Thereby, the present article seeks to verify, through a study realized, how effectively should be done the process to the execution of the rules in the elaboration of the foreign currency

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara- Faccat. E-mail: deia0701@hotmail.com

² Professor do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara- Faccat. E-mail: Paulo.Wunsch@awconsultoria.com. Mestre em Controladoria em 2006 pela UFRGS.

conversion in the statements. To reach the proposed objective, it was made a qualitative research with bibliographic proceedings. Through the study, it was observed that there still are differences in the procedures of the conversion operations, in the discrepancy of the dates among the statement of overseas units, the entity which consolidates and in the items object of disclosure, in order that the local standard doesn't detail which should be evidenced. However, the research brings the importance and the necessity of a professional in the accounting area to implement the currency conversion in the financial statements, because it is based on the accounting reports that managers making the decisions in relation to their businesses.

Keywords: *Currency Conversion in the Financial Statements. International Standards*

1. Introdução

O desenvolvimento dos negócios nas organizações requer ampliação dos mercados, e em algumas situações, o mercado mais próximo a ser atingido é o internacional; para isso as empresas necessitam estar preparadas para as exigências, tanto do aspecto da produção, quanto do aspecto legal de atuação.

Entre todas as preocupações dos administradores sobre o processo de comercialização internacional estão as que envolvem os aspectos contábeis que devem ser regidos pelas normas internacionais de comercialização, sendo a conversão da moeda um dos fatores essenciais de obrigatoriedade e importância que auxiliam e facilitam o processo e acompanhamento dos objetivos finais a serem atingidos pelas organizações.

Neste sentido, o presente artigo visa abordar os aspectos teóricos sobre a história da conversão da moeda nas demonstrações contábeis, cujas características e formas de definição da conversão estão sendo demonstradas, dando uma visão atualizada para o contador sobre este processo contábil. Em seguida, avalia os aspectos conceituais sobre a evolução da história da conversão da moeda nas demonstrações contábeis.

O desenvolvimento do presente trabalho envolveu uma abordagem sobre a fundamentação teórica do assunto, aplicando as principais leis relativas ao tema, bem como os fundamentos dos procedimentos estabelecidos, tornando-se uma pesquisa qualitativa e documental com procedimentos bibliográficos.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 02, destaca a obrigatoriedade e a importância vinculadas às exigências legais, trazendo ainda muita dificuldade de compreensão, tema a ser explorado e, para tanto necessita-se ainda estudos e análises que auxiliem na aplicação da lei de conversão da moeda nas demonstrações contábeis.

O conhecido CPC 02 abrange: Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, que é a correlação à norma internacional IAS 21, e traz para a normatização brasileira aspectos não considerados nas legislações anteriores sobre o assunto, onde se destaca o conceito da moeda funcional e o tratamento dado à variação cambial dos investimentos no exterior, avaliados por equivalência patrimonial, que era reconhecida juntamente com os resultados gerados no período diretamente relacionados ao resultado da investidora.

Recentemente, atos normativos contábeis modificaram os procedimentos para avaliação, mensuração e evidenciação de tais investimentos societários.

A Lei 11.638/07 alterou a forma de avaliação das participações acionárias classificadas como investimentos em outras empresas. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC aprovou, em 09 de novembro de 2007, o Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis (alinhado ao IAS 21- *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB). O referido Pronunciamento Técnico foi aprovado pela Deliberação CVM 534/08, de 29 de janeiro de 2008, e pela Resolução do CFC 1.120/08 para ser aplicado a partir das demonstrações contábeis encerradas em dezembro de 2008.

Assim, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, atendendo aos objetivos da Lei 11.638/07 e ao CPC 02, emitiu a Instrução CVM 464/08 (que alterou a Instrução CVM 247/96) e a Instrução CVM 469/08, apresentando maior detalhamento para alguns procedimentos contábeis a serem adotados e esclarecendo algumas dúvidas relacionadas ao entendimento da nova Lei. É também importante mencionar que a Deliberação CVM 534/08 revogou a Deliberação CVM 28/86 que, então, regulava essa matéria de investimentos societários no exterior.

Essas alterações nas práticas contábeis, bem como outras que ainda ocorrerão, têm como principal objetivo convergir às normas internacionais de contabilidade, isto é, aquelas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB.

2. Fundamentação teórica

A contabilidade no Brasil teve início na década de 70 e foi marcada fortemente pela influência da legislação tributária que determinava os procedimentos contábeis.

Em 1976, foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), para monitorar o mercado de capitais, sendo divulgada a Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), trazendo na época algumas inovações, principalmente no atendimento a exigências fiscais e na observação de princípios contábeis.

O desenvolvimento da contabilidade no Brasil obteve um desenvolvimento fortemente econômico no país, no período de 1970 a 1975. Na época o Brasil experimentou taxas elevadas de desenvolvimento econômico, despertando um crescimento no interesse de investidores e bancos pela abundância de recursos disponíveis na época. Sua taxa de inflação passou a ter um crescimento significativo, e o governo se obrigou a promover, em 1979, uma máxima desvalorização cambial da nossa moeda, sendo este fato considerado marcante na história da contabilidade no Brasil.

Em 1987, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Instrução 64, determinando a elaboração de demonstrações contábeis complementares em moeda do poder aquisitivo para companhias abertas. Em 1996, por intermédio de Medida Provisória, o governo proibiu qualquer tipo de indexação nas demonstrações contábeis financeiras e, em 1993, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução 750, estabelecendo princípios fundamentais de contabilidade.

Com algumas conseqüências, em 1972, foi divulgada a expressão “princípios contábeis” pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (Resolução 321/72) e pelo Banco Central do Brasil - BC, sendo os dois responsáveis pela fiscalização do mercado de capitais até a criação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

Em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC divulgou Resolução 530, definindo quais eram os princípios fundamentais de contabilidade.

Em 1993, com a edição da Resolução 75 pelo Conselho Federal de Contabilidade, foram definidos sete princípios (entidade, continuidade, registro pelo valor original, prudência, competência, atualização monetária).

Seus princípios têm o seguinte significado:

a) Entidade: o princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objetivo da contabilidade e afirmando a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um

patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Como conseqüência, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

b) Continuidade: a continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A continuidade pressupõe-se indefinida das atividades operacionais de uma entidade até que haja evidências ou indícios muito fortes; ao contrário e em conseqüência, como as demonstrações financeiras são estáticas, não podem e não devem ser desvinculadas de períodos anteriores e subseqüentes.

c) Registro pelo Valor Original: os componentes do patrimônio devem ser ajustados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expresso o valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

d) Prudência: determina a adoção do menor para os componentes do ativo e do maior valor para os componentes do passivo, sempre que se apresentam alternativas igualmente validas para a qualificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido, visando à prudência na preparação dos registros contábeis, com a adoção de menor valor para os itens do ativo e da receita, e o maior valor para os itens do passivo e da despesa.

e) Competência: as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se relacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. As receitas e as despesas são atribuídas aos períodos, de acordo com a sua real incorrência e conforme a data de seu fato gerador e não quando são recebidos ou pagos.

f) Atualização monetária: os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais, indicando a necessidade de reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda sobre os valores que integram as demonstrações financeiras. O objetivo do princípio da atualização monetária é, o de eliminar das demonstrações financeiras da entidade as distorções causadas pela desvalorização da moeda.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC criou um grupo de trabalho específico para desenvolver as Normas Brasileiras de Contabilidade, buscando sua aderência às Normas Internacionais de Contabilidade.

A fase da internacionalização iniciou em 2007 e se estende até os dias atuais. Foram criadas duas leis: a Lei 11.638/07 e a Lei 11.941/09 nas quais são feitos vários ajustes contábeis visando à internacionalização dos procedimentos contábeis.

As normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB - *International Accounting Standard Board*, foram implementadas no Brasil pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e pelos órgãos reguladores brasileiros, principalmente, pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM e pelo CFC - Conselho Federal de Contabilidade, tendo algumas características:

a) Baseadas muito mais em princípios do que em regras (não se tem respostas para todas as dúvidas, preocupa-se mais com a filosofia, os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil);

b) Baseadas na Prevalência da essência sobre a forma (o profissional que contabiliza, assim como o que audita, deve conhecer muito bem a operação a ser contabilizada);

c) São muito mais importantes os conhecimentos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrências em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas;

d) Contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do contador;

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, historicamente, é resultado da abertura da economia brasileira para o exterior, que proporcionou o contato direto com outras economias, inclusive com títulos negociados nas bolsas de maior movimento do mundo e ao alcance de investidores e investimentos internacionais. Assim, não somente no Brasil, mas como para a maioria das economias que se encontram globalizadas, a diversidade de práticas contábeis utilizadas dificulta a troca e interpretação das informações entre os investidores e possíveis investidores. O CPC representa a perspectiva da modernização das normas e preceitos contábeis no Brasil.

Os pronunciamentos emitidos pelo CPC visam proporcionar suporte ao processo de convergência a padrões internacionais.

No período anterior ao Pronunciamento CPC 02, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em novembro de 2007, a regra vigente para conversão das demonstrações contábeis no Brasil era a Deliberação CVM 28/86. Uma das deficiências

apresentadas pela norma reside na ausência conceitual de moeda funcional, e no fato de ser dado o mesmo tratamento contábil aos ganhos e perdas cambiais, como resultado, independentemente da metodologia utilizada. Este tipo de tratamento compromete os resultados para efeitos de análise de rentabilidade dos investimentos societários no exterior. Além disso, não atende as necessidades da nova realidade das empresas brasileiras que estão em processo de internacionalização. Considera-se que a tendência à convergência das normas brasileiras às normas internacionais, a adoção IAS 21, poderá solucionar os problemas apresentados pela Deliberação CVM 28/86, assim CPC 02, que é a correlação às normas internacionais de contabilidade IAS 21, que vêm de encontro às necessidades brasileiras.

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.

2.1 Definições da Conversão da moeda nas demonstrações contábeis.

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.

Seu objetivo é definir procedimentos para a conversão de demonstrações elaboradas numa determinada moeda para outra moeda.

O pronunciamento técnico CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis 02 apresenta a correlação à norma do IAS 21 - *International Accounting Standard*, tratando os efeitos das taxas de câmbio aos padrões internacionais, em uma economia extremamente globalizada. A norma anterior vigente sobre o tema deliberação CVM – Comissão de Valores Mobiliários 28/86 estava defasada pela falta de alguns conceitos fundamentais, trazendo as variações cambiais da moeda funcional como resultado do que ocorre no período.

De acordo com Iudícibus (2010), o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou, em 09 de novembro de 2007, o Pronunciamento Técnico CPC 02 que está alinhado ao IAS 21 (*Internacional Accountings Standard*) *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, que foi emitido pelo IASB – *International Accouting Standard Board*, envolvendo essencialmente:

- a) CPC 02: efeitos de mudanças nas taxas de câmbio e conversão da moeda nas demonstrações contábeis;
- b) IAS21: a variação cambial de investimento societário no exterior, trazendo para a normatização brasileira aspectos não considerados na legislação anterior.

A Conversão da moeda nas demonstrações contábeis representa a perspectiva da modernização das normas e preceitos contábeis no Brasil, proporcionando suporte ao processo de convergência a padrões internacionais, visando fortemente à preocupação com a comparabilidade das informações, conforme afirmação do CPC 2009.

Segundo Iudícibus (2010), o Pronunciamento Técnico – CPC 02 aborda os efeitos das mudanças e conversão de demonstrações contábeis (IAS 21) – variação cambial de investimento e tendo sua aprovação emitida pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº. 1.120/08.

Segundo a Kpmg³ (é uma empresa internacional de auditores independentes na Suíça), a Lei nº. 11.638/07 altera a Lei das S.A. – Sociedades Anônimas, Lei nº. 6.404/76, tendo desde o princípio a finalidade de modernização, a harmonização da Lei societária e a aderência às normas internacionais, melhorando suas práticas contábeis internacionais, sendo coordenada pelo CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil. As empresas devem estar adequadas às novas alterações e às normas contábeis visando a suas obrigações nacionais. Seguem os principais aspectos da mudança da Lei nº. 6.404/76 para a Lei nº. 11.638/07, conforme segue.

- Corrigir suas impropriedades e erros existentes pela Lei Societária de 1976;
- Adaptar as mudanças de evolução do mercado, sejam elas, sociais ou econômicas;
- Fortalecer o mercado de capitais, por meio da adoção das normas internacionais de contabilidade;

Niyama (2005) afirma que se torna fácil a implementação de normas contábeis internacionais que facilitam o processo de harmonização e padronização para os países. O

³ Como o texto original, extraído da Internet, não apresentava data de publicação, o ano indicado na citação indireta trata-se de data provável (N. A.).

autor ainda afirma que harmonização e padronização, na maioria das vezes, são associadas incorretamente nas normas contábeis.

Enquanto a padronização busca uniformizar os critérios contábeis, não permitindo a flexibilidade, a harmonização busca a preservação de algumas particularidades presentes em países distintos, porém de uma maneira flexível de modo a melhorar a troca de informação, podendo ser interpretadas e entendidas.

Ferreira (2009) afirma que a harmonização é definida como conciliação, estar em harmonia. A padronização é definida como o uso de padrões, modelos ou critérios preestabelecidos.

Complementando, o Portal de contabilidade⁴ informa a NBC T 7 – Normas Brasileiras de Contabilidade – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis; apresenta, também, que o principal objetivo desta norma é determinar a inclusão da moeda estrangeira em operações no exterior como no Brasil.

O BCB⁵ – Banco Central do Brasil, define que o IAS 21– *International Accounting Standard*, deverá ser aplicado à contabilização das operações em moeda estrangeira, de acordo com sua variação cambial CPC 02 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, além da conversão das demonstrações contábeis em unidades operacionais estrangeiras; definiu, posteriormente, a inclusão nas demonstrações contábeis de uma entidade, por equivalência patrimonial, por consolidação ou consolidação proporcional.

Para Palácios (2010), a conversão da moeda nas demonstrações contábeis envolve um processo irreversível que não se destina somente às empresas de companhia de grande porte abertas, tendo pleno entendimento e aplicação dos pronunciamentos emitidos pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

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.

⁴ Como o texto original, extraído da Internet, não apresentava data de publicação, o ano indicado na citação indireta trata-se de data provável (N. A.).

⁵ Como o texto original, extraído da Internet, não apresentava data de publicação, o ano indicado na citação indireta trata-se de data provável (N. A.).

O ambiente econômico primário no qual uma entidade opera, geralmente, é o ambiente econômico onde ela gera e despende caixa. A moeda funcional é normalmente a moeda do país onde a entidade está localizada. Embora, em alguns casos ela possa ser diferente.

No caso de uma entidade localizada no Brasil, país que está entre as dez maiores economias mundiais e tem hoje uma economia razoavelmente estável e moeda forte, ter uma moeda funcional diferente do Real é extremamente raro.

O CPC 02 - Comitê de Pronunciamento contábeis /IAS21 – *International Accounting Standard* requer que a administração considere certos indicadores primários e secundários ao determinar a moeda funcional de uma entidade.

Os indicadores primários, relacionados com o ambiente econômico primário no qual a entidade opera, são os indicadores que devem ser primeiramente considerados.

Os indicadores secundários dão suporte adicional, caso necessário. Ambos os indicadores e fatores que precisam ser considerados serão demonstrados no Quadro 1:

Indicadores Primários	Fatores a considerar ao determinar a moeda funcional
Vendas e entrada de caixa	A moeda que mais influencia os preços de vendas dos produtos e serviços. Isto em geral será a moeda em que os preços de venda de produtos e serviços são denominados e liquidados.
Despesas e saídas de caixa	A moeda que mais influencia os custos de mão de obra, material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços. Em geral, é a moeda em que esses custos são expressos e liquidados.
Indicadores secundários	Fatores a considerar ao determinar a moeda funcional
Atividades de financiamento	A moeda na qual são obtidos, substancialmente, os recursos das atividades financeiras, incluindo captação de recursos via emissão de ações ou dívidas.
Retenção das receitas operacionais	A moeda na qual são normalmente acumulados os valores recebidos das atividades operacionais. Esta é a moeda com a qual a empresa mantém seu capital de giro, que em geral é a moeda local.

Quadro 1 – Indicadores

Fonte: www.pwc.com.br - adaptado pela autora.

Fernandes e Schmidt (2006) ressaltam também a determinação de qual moeda funcional deverá ser levada em consideração quando das principais transações da empresa, estabelecendo os critérios do CPC 02 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis para moeda funcional.

A determinação da moeda funcional irá depender da economia do país em que a empresa está localizada e também de seu volume de operações, (PEREZ 2002).

O presente capítulo espera ter contribuído para a resolução do problema em estudo, uma vez que definiu a conversão da moeda nas demonstrações contábeis. Em continuidade ao estudo, serão destacados aspectos gerais sobre a obrigatoriedade e a importância das demonstrações contábeis.

2.2 A importância e a obrigatoriedade da Conversão da moeda nas demonstrações contábeis.

Conforme CVM⁶ – Comissão de Valores Mobiliários, a conversão da moeda nas demonstrações contábeis é considerada uma ferramenta de fundamental importância e necessária para que as normas contábeis brasileiras sejam convertidas às práticas contábeis internacionais.

Lemes e Carvalho (2010) afirmam a importância da conversão da moeda nas demonstrações contábeis envolvendo a performance da empresa para tomada de decisões em seus negócios. Essa tomada de decisões será feita pelos *stakeholders*⁷ (parte interessada – proprietários da empresa) que tenham interesse na empresa.

Iudicibus (2010) cita a importância da conversão da moeda nas demonstrações contábeis, pela ferramenta que possibilita no auxílio de tomada de decisões em seus investimentos econômicos.

O autor acima citado reforça ainda, que o CPC 02 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis traz a obrigatoriedade de a entidade divulgar as variações cambiais líquidas que deverão ser classificadas em conta do patrimônio líquido. A conciliação deverá ser feita no começo e no fim do período, especificando qual a data do procedimento.

Cruz⁸ relata que as várias economias que se associam aos valores monetários originaram os seguintes tipos de moedas, conforme segue no Quadro 2:

Tipos de moedas	Conceitos
Moeda Local	Moeda do país em que a empresa subsidiária está localizada
Moeda Funcional	Moeda aplicada para fins de relatórios. Atualmente a moeda mais utilizada é o dólar norte-americano. Os valores das demonstrações financeiras são convertidos, pela moeda funcional, utilizando-se o processo de conversão adotado no país de origem da controlada, podendo ser: a moeda local; dólar, ou a moeda de um país estrangeiro.
Moeda estrangeira	Diferentemente da moeda local e funcional. Exemplo, uma empresa subsidiária brasileira capta empréstimo em um banco que tem o EURO como moeda de operação, neste caso o EURO será a moeda estrangeira
Moeda da matriz	Moeda do país em que a matriz está instalada
Moeda de relatório	Moeda cujas demonstrações contábeis são apresentadas.

Quadro 2 – Tipos de moedas

Fonte: Kounrouzan, Márcia Covaciuc. Moeda forte e moeda fraca, adaptado pela autora.

⁶ Como o texto original, extraído da Internet, não apresentava data de publicação, o ano indicado na citação indireta trata-se de data provável (N. A.).

⁷ Parte interessada – proprietários da empresa, que tenham interesse na empresa.

⁸ Como o texto original, extraído da Internet, não apresentava data de publicação, o ano indicado na citação indireta trata-se de data provável (N. A.).

Iudícibus (2010) afirma que é fundamental que o contador esteja preparado para conhecer ou entender as características qualitativas da comparabilidade da conversão da moeda.

Todos contadores ou técnicos que fazem os lançamentos devem estar qualificados, atualizados e informados das práticas contábeis consideradas na elaboração das demonstrações contábeis, pois qualquer alteração (erro) pode gerar o efeito de tais mudanças na conversão da moeda.

Comparabilidade não deve ser confundida com sua uniformidade, assim não permitindo seu impedimento a suas normas contábeis; não é apropriado que uma empresa continue contabilizando da mesma forma uma transação se sua conformidade não está de acordo com sua conformidade, assim como suas características qualitativas e sua confiabilidade. O usuário deve operar de acordo com a Lei em vigor,

Martins (2010) ressalta que, quando houver uma alteração na moeda funcional, deve-se utilizar procedimentos de conversão aplicáveis a sua nova moeda funcional, com data específica da mudança, efetuando a conversão de todos seus itens para sua moeda funcional, utilizando, como referência, a taxa de câmbio vigente na data de mudança, em que seus valores convertidos resultem em itens monetários.

Iudícibus (2010) podera que a moeda funcional não é questão de escolha e sim de arbítrio pela empresa. Se a moeda referência for o Euro (€), é obrigatório que a moeda seja utilizada como moeda funcional. Entretanto, se Real (R\$) for a moeda funcional, o Euro (€) não pode ser utilizado no seu lugar, pois, em caso de dívida, prevalece moeda local.

Moeda funcional será aquela:

- a) A que mais se fortalece na sua influência de bens ou serviços;
- b) Do país cujas forças competitivas e reguladoras influenciam a estrutura de precificação da empresa;
- c) Que influencia os custos de despesas da empresa;
- d) Nas quais os fundos (financeiros) são gerados;
- e) Na quais os recebimentos das atividades operacionais são obtidos.

Martins (2010) destaca que, no Brasil, as operações das empresas são realizadas com a moeda funcional que é o Real (R\$). Vale destacar que somente em situações consideradas raríssimas a moeda funcional poderá ser diferente da moeda usual.

Mesmo no caso de empresas que tenham seus negócios voltados inteiramente para exportação, é difícil utilizar outra moeda diferente do Real (R\$) como moeda funcional.

Para uma moeda funcional de uma empresa não ser moeda local, é necessário que praticamente todas as condições dadas, ou pelo menos a maioria delas, esteja sendo atendida. Se a empresa exportar mais de 90% de seus produtos, onde a fixação dos preços internacionalmente será o dólar, cujos custos totais sejam superiores a 50% em dólar-americano (US\$), além de obterem do exterior a maior parte de seus financiamentos, é comum o dólar-americano (US\$) ser utilizado como moeda funcional.

Outro aspecto refere-se à constituição do Capital Social, cujo montante é negociado em maior volume fora do Brasil; neste caso, gerenciar em dólar-americano (US\$) garantindo um processo administrativo mais consentâneo com a sua total realidade, assim, segurando a sua melhor chance de sucesso, daí, talvez, possa ser o dólar sua moeda funcional.

Perez (2002) afirma que os itens utilizados como critérios de conversão das demonstrações contábeis são classificados em itens monetários e não monetários.

Os Itens Monetários envolvem as disponibilidades e direitos ou obrigações que serão realizados ou exigidos em dinheiro, exemplo: caixa, bancos, duplicatas a receber, duplicadas descontadas, provisão para devedores duvidosos, contas a receber, aplicações financeiras, etc.

Os Itens Não Monetários envolvem os bens (realizáveis ou permanentes) e direitos ou obrigações que serão exigidos em bens ou serviços, exemplo: estoque em geral, despesas pagas antecipadamente, adiantamento a fornecedores, participações societárias realizáveis ou permanentes, ativo imobilizado.

Fernandes (2006) explica que os itens monetários são representados pela moeda, ou direitos e obrigações que deverão ser recebidos ou líquidos em moeda, estando sujeitos à perda do poder aquisitivo, enquanto os itens não monetários possuem um mecanismo de proteção intrínseco, por seu valor econômico estar mais relacionados ao valor de mercado.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 02 prevê a utilização de diferentes tipos de taxas de conversão: taxa histórica, taxa corrente, taxa de fechamento e taxa média.

Perez (2006) em suas considerações:

- a) Define como taxa histórica a taxa de câmbio vigente na data em que ocorreu a compra;
- b) Por exemplo: taxa corrente como taxa de câmbio vigente no dia em que determinada operação está sendo realizada;
- c) Taxa de fechamento: a taxa de câmbio vigente na data de encerramento das demonstrações contábeis, neste caso será também a taxa corrente do dia deste encerramento;

d) A taxa média como a média aritmética ponderada das taxas de câmbio vigentes em um período, que, por exemplo, pode ser um mês.

O CPC 02 - Comitê de Pronunciamentos Contábeis define que, quando uma empresa mantém seus registros contábeis em moeda diferente da funcional, ao elaborar suas demonstrações contábeis, todos seus valores devem estar convertidos para moeda funcional; sendo assim, seguindo os seguintes critérios: na data de cada balanço, os itens monetários, que podem ser exigidos em dinheiro, devem ser convertidos utilizando a taxa de fechamento; os itens não monetários, mensurados ao seu valor justo convertido usando a taxa corrente da data em que o valor justo foi determinado.

A conversão da moeda nas demonstrações contábeis para moeda funcional inspirada na IAS 21 (*International Accounting Standard*), conforme Iudicibus (2010) é feita pelo método da taxa corrente; assim, a conversão será realizada a partir de suas demonstrações na moeda estrangeira, já ajustada aos seus critérios brasileiros.

Quando a conversão das demonstrações contábeis se dá para moeda diferente da moeda funcional, os critérios da conversão são para as contas do ativo e passivo nas quais serão convertidas pela taxa de fechamento da data do respectivo balanço, normalmente, no último dia do ano. Já as contas do patrimônio líquido serão convertidas à taxa histórica e as receitas são convertidas pelas taxas cambiais em vigor nas datas das transações, ou taxa média do período, quando aplicável. Como exemplo, observe-se os quadros 3, 4, 5, 6 e 7, que integram a presente pesquisa.

Para conversão da Demonstração de Resultado do Exercício, as receitas e as despesas devem ser convertidas pela taxa histórica, ou opcionalmente, por uma taxa média, semanal, quinzenal ou mensal desde que produzam, aproximadamente, os mesmos montantes que teriam sido calculados se cada uma das transações fosse traduzida pela respectiva taxa da data. Isso significa que a empresa somente poderá utilizar taxas médias em períodos sem grandes oscilações nas taxas cambiais e em suas receitas e despesas.

Para o desenvolvimento do exemplo, as taxas médias mensais e a taxa corrente em 31/12/2011 são apresentadas nos Quadros a seguir:

MÊS	TAXA MÉDIA MENSAL	TAXA DE FECHAMENTO (taxa corrente)
Janeiro	1,55	
Fevereiro	1,60	
Março	1,60	
Abril	1,70	
Maio	1,60	
Junho	1,65	
Julho	1,70	
Agosto	1,75	
Setembro	1,75	
Outubro	1,80	
Novembro	1,70	
Dezembro	1,75	1,80
TAXA MÉDIA ANUAL	1,68	

Quadro 3 – Tipos de taxas

Fonte: Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS)

A investidora integralizou 80% do capital social pelo valor de USD 200.000,00 (taxa USD/RS=1,50), em que, no final do exercício de 2011, a Cia apresentou as seguintes demonstrações contábeis, conforme Quadro 4:

Demonstração do Resultado de 01/01/2011 a 31/12/2011	Em USD
Receitas	150,000
Custos	(80,000)
Lucro Bruto	70,000
Despesas Operacionais	(25,000)
Outras Receitas	5,000
Lucro antes dos Tributos	50,000
Tributo sobre o Lucro	(15,000)
Lucro Líquido	35,000

Quadro 4 – Demonstração do Resultado

Fonte: Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS).

Demonstrações do Resultado de 01/01/2011 a 31/12/2011	Em USD	Taxa	Em R\$
Receitas	150,000		251.250
Custos	(80,000)		(134.075)
Lucro Bruto	70,000		117.175
Despesas Operacionais	(25,000)		(42.215)
Outras Receitas	5,000		8.600
Lucro antes dos Tributos	50,000		83.560
Tributo sobre o Lucro	(15,000)	1,68	(25.200)
Lucro Líquido	35,000		58.360

Quadro 5 – Demonstração do Resultado

Fonte: Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS).

O valor de tributos sobre o lucro foi convertido pela taxa média anual de R\$1,68.

Balanco Patrimonial em 31-12-2011	Em USD
ATIVO	
Ativo Circulante	
Disponíveis e contas a receber	240,000
Ativo não circulante	
Realizável a Longo Prazo	70,000
Imobilizado	90,000
Total do Ativo	400,000
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Passivo Circulante	
Contas a pagar	55,000
Passivo não Circulante	
Exigível a Longo Prazo	60,000
Soma	115,000
Patrimônio Líquido	
Capital Social	250,000
Lucros Acumulados	35,000
Soma	285,000
Total do Passivo e PL	400,000

Quadro 6 – Balanço Patrimonial

Fonte: Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS).

Balanco Patrimonial em 31/12/2011	Em USD	Taxa	Em R\$
ATIVO			
Ativo Circulante			
Disponíveis e contas a receber	240,000	1,80	432.000
Ativo não circulante			
Realizável a Longo Prazo	70,000	1,80	126.000
Imobilizado	90,000	1,80	162.000
Total do Ativo	400,000		720.000
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Passivo Circulante			
Contas a pagar	55,000	1,80	99.000
Passivo não Circulante			
Exigível a Longo Prazo	60,000	1,80	108.000
Soma	115,000		207.000
Patrimônio Líquido			
Capital Social	250,000	1,50	375.000
Lucros Acumulados	35,000		58.360
Ajustes Acumulados de Conversão	0		79.640
Soma	285,000		513.000
Total do Passivo e PL	400,000		720.000

Quadro 7 – Balanço Patrimonial

Fonte: Manual de Contabilidade Societária (IUDICIBUS).

A taxa utilizada no ativo e passivo foi a taxa de fechamento. Já no PL, a taxa utilizada foi a taxa histórica.

Martins (2010) destaca, ainda, que em caso de variações cambiais, o reconhecimento inicial de uma transação em moeda estrangeira é realizado através da conversão para moeda

funcional aplicando o valor da operação. A taxa de câmbio à vista, ou seja, a taxa para entrega imediata entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data de sua transação.

Quando ocorrem mudanças na taxa de câmbio entre a data da transação com a data da liquidação dos itens monetários, por exemplo: uma fatura a receber do cliente, a variação cambial que surge nesta operação do recebimento, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 02 deve ser reconhecida como receita ou despesa no período que surgir.

As variações cambiais sobre itens não monetários devem ser reconhecidas no patrimônio líquido. Se essas variações forem atribuídas a ganhos e perdas, igualmente devem ser reconhecidas diretamente no patrimônio líquido; porém quando este ganho ou perda em itens não monetários for reconhecido no resultado do período, suas variações cambiais também deverão ser reconhecidas no resultado.

Variações cambiais de investimento no exterior relativo ao seu reconhecimento:

a) Quando a entidade no exterior se caracterizar como filial, extensão nas atividades da matriz, as variações cambiais devem ser consideradas como receita ou despesa do período, como resultados integrados à contabilidade da matriz;

b) Quando a entidade no exterior se caracterizar como investimento, as variações cambiais deverão ser registradas em conta específica do patrimônio líquido, sob o título de ajuste acumulado de conversão ou equivalente, que será reconhecida no resultado apenas quando da baixa do investimento.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 02 destaca algumas aplicações para a conversão da moeda envolvendo diversos aspectos:

Conversão de transações em moeda estrangeira;

Conversão das demonstrações de uma entidade no exterior;

Conversão para moeda diferente da funcional; e

Conversão e contabilização de dividendos recebidos de investimentos no exterior.

As transações em moeda estrangeira abrangem a compra, venda de produtos e serviços, assim como empréstimos obtidos ou concedidos, quando o preço ou valores a pagar e a receber destas transações é estabelecido em moeda estrangeira. Seu reconhecimento inicial se dá pela conversão à taxa de câmbio da transação e, assim, posteriormente, o registro da variação cambial na sua liquidação se existir esta variação.

Quando houver uma empresa no exterior, sua conversão nas demonstrações contábeis acontece quando seus balanços e resultados são convertidos para a moeda funcional de sua

matriz ou de sua investidora, visando à consolidação das informações nas demonstrações contábeis desta matriz ou investidora.

A moeda diferente da funcional na conversão das demonstrações contábeis pode ser usada nas seguintes finalidades: primeiro, para consolidação das diversas demonstrações contábeis de um grupo compreendido por empresas individuais que operam com diferentes moedas funcionais e segundo, para apresentação das demonstrações contábeis para empresas investidoras internacionais em moeda forte.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 02 apresenta três formas de reconhecimento da conversão da moeda pelos dividendos recebidos de investimento realizados no exterior, conforme lista-se abaixo:

- a) Pelo método de equivalência patrimonial, que são registrados como redução da conta de investimentos;
- b) Pelo método do custo, que são registrados como receita pelo valor recebido;
- c) Pelo valor de mercado, quando também são registrados como receita pelo valor recebido.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 02 comenta que devem ser divulgadas em notas explicativas dentre suas informações, conforme abaixo citadas:

- a) Se a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional da empresa, deve ser informado este fato e os motivos de sua utilização;
- b) Se houver mudança da moeda funcional, deverá ser divulgada a razão para tal mudança;
- c) Apresentação das demonstrações contábeis assim como outras informações financeiras em uma moeda diferente da funcional, identificando-as como informações suplementares, a moeda utilizada, a moeda funcional e o método de conversão utilizado.

3. Metodologia

A pesquisa classifica-se como qualitativa e foi estruturada a partir de material publicado, através de procedimentos bibliográficos.

Segundo Roesch (2009), referente a sua característica qualitativa, busca a interpretação e o entendimento do assunto em questão que tem por finalidade a apresentação de dados que permitem ser avaliados estatisticamente.

Com base na pesquisa qualitativa, identificando conceitos já publicados para o entendimento do funcionamento da conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis em nosso País, buscando a forma mais adequada da sua contabilização, e a forma de compreensão para preencher lacunas existentes em sua interpretação.

Outra ferramenta que foi utilizada com o intuito de enriquecer o estudo a ser realizado foi a pesquisa documental em livros, onde foram analisadas as normas, resoluções e definições de comitês e empresas privadas que possuem dados relevantes para identificar uma melhor compreensão sobre a conversão adequada da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis.

4. Considerações finais

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 02 normatiza como deve ser executada a conversão da moeda nas demonstrações contábeis, na qual ainda é difícil visualizar como ela deve ocorrer e quais são seus resultados apenas pela sua leitura.

Também permite ainda visualizar, separadamente, os resultados do investimento e a variação cambial. Os resultados do investimento são reconhecidos por equivalência patrimonial no Resultado da investidora; enquanto os ganhos ou perdas de variação cambial são registrados em conta específica do Patrimônio Líquido, permitindo-nos avaliar quais são os efetivos resultados econômicos.

A aplicação de análise dos resultados do CPC 02 - Comitê de Pronunciamentos Contábeis visa analisar a comparação dos resultados de uma entidade com os investimentos que ela faz no Brasil ou em outros países. Isto porque, com a conversão, é possível obter os demonstrativos de todos os investimentos na mesma moeda, afim de não só reconhecer a equivalência patrimonial de tais investimentos, como também avaliar quanto a sua representatividade perante os demais.

O CPC 02 - Comitê de Pronunciamentos Contábeis representa a convergência dos padrões da contabilidade brasileira, de conversão das demonstrações contábeis e dos efeitos das taxas de câmbio, a adequação a padrões internacionais já é, por si só, ponto de fundamental importância para a consolidação da economia brasileira neste novo Pronunciamento.

A norma brasileira anteriormente vigente sobre o assunto, Deliberação CVM 28/86 - Comissão de Valores Mobiliários, estava defasada pela falta de alguns conceitos

fundamentais, como de moeda funcional, além de tratar as variações cambiais como resultado do período em que ocorreram, e trazia consigo alguns problemas, visto que os ganhos ou perdas referentes às variações cambiais só são realizáveis quando da venda ou liquidação de um investimento, como por exemplo, não representam resultados efetivos do período.

Além disso, como esta norma não condizia com as normas internacionais (IAS 21 - *International Accounting Standard* e SFAS 52- *Statment of Financial Accounting Standards*), a comparabilidade das informações dos investimentos convertidos pela Deliberação CVM 28/86- Comissão de Valores Mobiliários com os demais estava comprometida.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 02 mostra-nos que seu conteúdo é muito mais completo em relação aos normativos anteriores que tornam sua leitura e seu entendimento muito mais complexos. O normativo nos traz as premissas e procedimentos que devem ser adotados, mas quando da aplicabilidade, não há um modelo a ser seguido.

O processo de convergência, por se tratar de um processo complexo para adequação e implantação das novas normas e diretrizes, pode receber, em breve, novas normas que forneçam suporte a este processo, inclusive no que se refere à conversão das demonstrações contábeis em moeda estrangeira e efeitos das variações cambiais nas quais isso se configura como uma limitação momentânea da pesquisa.

Desta forma, pretende-se que o presente trabalho possa vir a servir, como contribuição aos meios acadêmicos e profissionais, de apoio e referência na consulta a processos de conversão da moeda nas demonstrações contábeis aos padrões internacionais.

4. Referências

Banco Central do Brasil

<http://www.bcb.gov.br/nor/convergencia/IAS_21_Conversao_das_Demonstracoes_Contabeis.pdf>. Acesso em: 14 abr.2012.

Comissão de Valores Mobiliários <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli534.pdf>>. Acesso em: 02 abr.2012.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. Brasília, 2009.

CRUZ, Osvaldo <http://www.oswaldocruz.br/download/artigos/social25.pdf>. Acesso em: 24 abr.2012.

FERREIRA, Aurélio: Dicionário de Língua Portuguesa. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, José Luiz e SCHMIDT, Paulo. Fundamentos de Conversão das Demonstrações Contábeis. São Paulo: Atlas, 2006.

KMPG. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei_6404_final.pdf>. Acesso em: 02 abr.2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de ET AL. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade Internacional para Graduação: textos, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. São Paulo: Atlas, 2005.

PALÁCIOS, Antônio Carlos. O Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade com as Normas Internacionais. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 2010.

PEREZ, Júnior e HERNANDEZ, José. Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira. São Paulo: Atlas, 2002.

Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t7.htm>>

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Projetos de Estágio e de Pesquisa em administração. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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