



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Diagnóstico da Convergência às Normas Internacionais **IAS 21 - *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates***

Situação: PARCIALMENTE DIVERGENTE

1. Introdução

O IAS 21 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* é aplicável à contabilização das operações em moeda estrangeira e à conversão (tradução) das demonstrações contábeis de unidades operacionais estrangeiras para inclusão nas demonstrações contábeis de uma entidade seja por consolidação, consolidação proporcional ou por equivalência patrimonial.

2. Descrição sucinta do normativo internacional

Na forma prevista no IAS 21, o tratamento contábil dos investimentos no exterior dependerá da moeda funcional adotada pela unidade operacional estrangeira comparativamente à moeda funcional da entidade que procede a consolidação. Assim, o reconhecimento inicial de uma transação em moeda estrangeira, bem como o registro das participações em investimentos no exterior, são realizados a partir da moeda funcional da entidade que procede ao registro contábil. Os procedimentos de conversão e o reconhecimento dos ganhos ou perdas com a conversão, também são determinados a partir da definição da moeda funcional.

Conceito de Moeda Funcional

O IAS 21 estabelece o conceito de moeda funcional, qual seja, a moeda do principal ambiente econômico em que a entidade opera.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

A moeda funcional será definida a partir das características a seguir:

- I. é a moeda que influencia diretamente os preços de seus produtos e serviços;
- II. é a moeda em um país, onde as forças e regras de mercado determinam os preços desses produtos e serviços;
- III. é a moeda em que são apurados e pagos os principais custos para elaboração dos bens ou fornecimento dos serviços;
- IV. é a moeda pela qual se captam recursos, tanto próprios quanto de terceiros, para financiar suas atividades; e
- V. é moeda em que são recebidas as receitas.

As três primeiras características são consideradas, geralmente, as mais significativas na definição da moeda funcional.

O IAS 21 define, ainda, dois outros tipos de moeda:

- I - **moeda estrangeira**: a moeda do país onde a transação é realizada;
- II - **moeda de apresentação**: moeda em que as demonstrações contábeis de uma empresa serão apresentadas.

Reconhecimento de operações em moeda estrangeira

As transações em moeda estrangeira devem ser reconhecidas, inicialmente, utilizando-se a taxa de câmbio *spot* na data da transação. Uma taxa aproximada pode ser usada, como, por exemplo, uma taxa média de um período, desde que não tenham ocorrido variações cambiais significativas.

Por ocasião do levantamento das demonstrações contábeis em cada data-base, a conversão das operações em moeda estrangeira reconhecidas no balanço patrimonial será diferenciada para os itens monetários e para itens não monetários.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Pela definição presente no pronunciamento, os itens monetários são valores em espécie ou ativos e passivos que possam ser recebidos ou pagos com uma quantidade fixa ou determinada de unidades monetárias. Por exclusão, os itens não monetários seriam os demais componentes do balanço.

Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser divulgados, utilizando-se a taxa de câmbio de fechamento na data do balanço. No caso dos itens não monetários, deve ser utilizado um dos seguintes critérios:

- I - se o item não monetário for avaliado pelo custo histórico, deve ser utilizada a taxa de câmbio da data em que foi realizada a transação em moeda estrangeira;
- II - se o item não monetário for avaliado pelo valor justo, deve ser utilizada a taxa de câmbio da data em que o valor justo foi determinado.

Como regra geral, os ajustes decorrentes da conversão de itens monetários e não monetários, na data do balanço, devem ser reconhecidos no resultado do período. O pronunciamento prevê duas situações em que tais ajustes da conversão devem ser registrados em contas do patrimônio líquido (PL):

- I - quando um item não monetário tenha ajustes em seu valor reconhecidos em conta de PL (como os decorrentes de reavaliação de imobilizado); e
- II - quando item monetário fizer parte de um investimento líquido em uma operação no exterior, com ajustes nesse investimento também realizados em rubrica do PL.

Conversão de demonstrações em moeda funcional para uma moeda de apresentação

Segundo o IAS 21, uma entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda. Assim, se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, esta deve converter os seus resultados e sua posição financeira para a moeda de apresentação.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Para tanto, os ativos e passivos devem ser convertidos pela taxa de câmbio na data do fechamento do balanço e as receitas e despesas devem ser convertidas pela taxa de câmbio da data da transação. Permite-se que seja utilizada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio na data da transação, como uma taxa média do período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente o uso da taxa média não é apropriado.

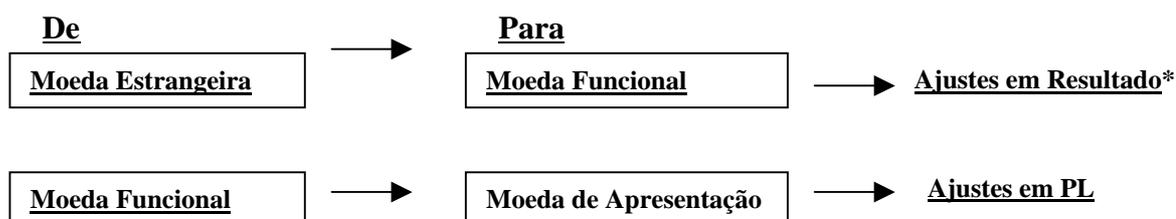
Os ajustes de variação cambial decorrentes do processo de conversão da moeda funcional para a moeda de apresentação devem ser reconhecidos no PL, sendo transferidos para o resultado somente quando ocorrer a baixa do investimento.

Outros critérios de conversão, divulgação e resumo dos procedimentos

Vale observar que na conversão de itens monetários, não-monetários, receitas ou despesas, não é indicado, na norma internacional, se deve ser utilizada taxa de compra ou taxa de venda para análise da variação cambial.

Para fins de elaboração de demonstrações consolidadas, o IAS 21 permite uma defasagem máxima entre as datas das demonstrações da unidade operacional e da entidade que consolida de 3 meses.

Resumidamente, teríamos as seguintes situações de conversão, de acordo com o pronunciamento internacional:



* Se os ganhos e perdas do item convertido forem contabilizados em PL, os ajustes da conversão também serão registrados em PL.



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Segundo o IAS 21, uma entidade deve divulgar:

- I - o montante das variações cambiais registradas no resultado, exceto as relativas a instrumentos financeiros medidos a valor justo, que devem observar as regras de evidenciação relacionadas ao IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement*;
- II - o montante líquido das variações cambiais registradas como componente separado do PL, com apresentação do saldo inicial, variações e saldo final do período;
- III - quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, as razões da utilização de moedas distintas;
- IV - qualquer mudança na moeda funcional no período e as razões da mudança.

3. Normas aplicáveis às instituições financeiras

A regulamentação vigente no Brasil confere, para fins de conversão, o mesmo tratamento para todas as dependências ou participações societárias mantidas por uma instituição financeira no exterior, sem a aplicação do conceito de moeda funcional.

Segundo a Circular 2.397, de 1993, as operações em moeda estrangeira contabilizam-se, inicialmente, pelo seu contravalor em moeda nacional, principal da operação, a débito ou a crédito das contas que as registrem. Essas mesmas contas acolhem, mensalmente, os ajustes decorrentes de variações cambiais, calculados com base na taxa de compra ou de venda da moeda estrangeira, de acordo com as disposições contratuais, bem como os juros do período observando-se a taxa de câmbio da data da transação.

Por ocasião do levantamento das demonstrações contábeis, os itens do balanço devem ser convertidos da moeda do país onde está localizada a dependência ou investimento no exterior para o dólar norte-americano, adotando-se a taxa de câmbio



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

corrente de venda na data da demonstração, exceto no caso de itens não monetários que devem ser convertidos pela taxa de câmbio vigente à data de sua formação ou aquisição.

Posteriormente, é realizada a conversão do dólar norte-americano para a moeda nacional, utilizando-se a taxa de câmbio corrente de venda na data do balancete/balanco patrimonial.

É permitida a conversão direta da moeda do país de origem, exceto se no país onde estiver localizado o investimento ocorrerem índices elevados de inflação e não existirem mecanismos oficiais de reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda.

Na conversão da demonstração do resultado, as receitas e despesas devem ser convertidas pelas taxas em vigor nos períodos respectivos de sua formação, utilizando-se a taxa do dia ou a taxa média do mês.

Todos os ajustes de conversão das demonstrações são contabilizados, diretamente, no resultado do exercício.

É permitida uma defasagem máxima de 60 dias entre a data da demonstração da unidade operacional estrangeira e a demonstração da entidade que procede à consolidação.

4. Diagnóstico

Verifica-se que a regulamentação local diverge das disposições contidas no IAS 21, em especial, em função da não utilização do conceito de moeda funcional, presente no pronunciamento internacional.

Destaca-se que em função da convergência com o IAS 21, os resultados obtidos pelas instituições financeiras decorrentes dos ajustes da conversão das



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Diretoria de Normas e Organização do Sistema Financeiro
Departamento de Normas do Sistema Financeiro

demonstrações de dependências e participações societárias no exterior só irão diretamente para o resultado do exercício se a moeda funcional dessas unidades no exterior for a mesma da entidade que consolida.

Há divergências, ainda, 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.