



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS



PASSIVOS OCULTOS

TIAGO LUIZ PILATTI

Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor orientador: Lauro M Panichi

PORTO ALEGRE

2013

PASSIVOS OCULTOS

TIAGO LUIZ PILATTI*

RESUMO

No mundo globalizado, a empresa é vista e avaliada como uma organização que realiza a integração de conhecimentos, onde a preocupação maior não está apenas com o que existe no presente, mas inclui-se um conjunto de preocupações e cuidados com as expectativas futuras. Essas expectativas futuras têm uma imensa relação com a continuidade da organização e determina a importância e a preocupação em demonstrar e mensurar os Passivos Ocultos quando há probabilidade de sua existência, no mesmo grau de importância dos Ativos Intangíveis e demais contas do balanço patrimonial, a contabilidade estará suprindo os usuários com informações necessárias, em observância ao desenvolvimento econômico e social e se fortalecendo como ciência da informação na era do conhecimento, que, é a distinção maior entre as companhias do passado e as companhias que sobrevivem nesta nova economia. Ainda hoje, as vésperas de completar seis anos da Lei 11.638/07, os autores da literatura contábil existente não são unânimes quanto ao tratamento contábil a ser atribuído aos passivos ocultos, visto a complexidade do tema. Mas todos são unânimes quando se trata de evidenciar, reconhecer, avaliar e mensurar um passivo oculto. O reconhecimento de passivos ocultos proporciona inúmeros benefícios a empresa, é imprescindível determinar uma forma/mecanismo para apropriá-lo ao balanço patrimonial e ao resultado das companhias. Esta pesquisa visou trazer uma visão acerca do assunto em epígrafe, tendo como objetivo principal esclarecer o assunto as vistas da Nova Lei das S/A. Após a evidenciação e do reconhecimento dos passivos ocultos e sua demonstração, precisamos estudar uma forma definida de como repassar essa informação contábil aos usuários dessas informações, em especial as informações sobre os passivos contingenciais, que muitas vezes podem até determinar a continuidade de uma empresa visto ao grande avanço e importância da contabilidade nos dias de hoje.

Palavras-chave: Lei 11.638/07, passivo contingencial.

*Aluno do oitavo semestre do curso de Ciências Contábeis da UFRGS

ABSTRACT

Nowadays in a globalized world, a company has been seen and evaluated as an organization that makes integration of knowledge in which the main preoccupation it is not only the currently issues, but also the future expectations. These future expectations are closely related to the organizational continuity. They define the importance and the preoccupation about demonstrate and measure the Hidden Liabilities when it is possible they exist in the same level of the Intangible Assets and other balance heritage accounts. It is very important the accounting supply members with the needed information, according to the economic and social development, thus, it gets stronger as information science in the knowledge time. This is the difference between the companies from the past and the currently ones. The accounting literature authors have not been unanimous yet concerning the accounting treatment to be used to hidden liabilities, although the Law 11.638/07 is closely to complete six years. But all of them become unanimous when they try to prove, recognize, demonstrate and measure a hidden liability. The identification of them provides many benefits to the company, thus it is indispensable determinate a way of include it to the balance heritage and the company results. This research aimed to bring a view about the matter in short quote epigraph, and the main purpose is elucidate it based on the New Law of S/A. After the evidenciation and recognition of the hidden liabilities it is necessary define a way of pass on this information to the interested sides of interested parts , specially the information concerned to contingent liability, which many times can even determinate the continuity of a big company. Looking for the great develop and importance of accountancy these days.

Keywords: Law 11.638/07, contingent liability

1 INTRODUÇÃO

As mudanças econômicas globais motivaram, em combinação com as novas tecnologias desenvolvidas, com que todos os setores das empresas demandem contínuas adaptações em sua estrutura organizacional, a fim de acompanharem rapidamente essas inúmeras e rápidas transformações.

Em decorrência disso, a evidenciação e o reconhecimento dos passivos ocultos tornou-se fundamental para que as empresas tenham conhecimento do impacto dessas contas nas

demonstrações contábeis e no resultado das entidades, criando informações a partir de dados que possibilitem uma maior confiabilidade e veracidade nas demonstrações geradas.

Dessa forma, alguns importantes fatores, como reconhecimento, mensuração, evidenciação, e classificação dos passivos ocultos, se tornam importantes fatores para podermos gerar informações confiáveis e relevantes para os usuários dessas informações trazendo para as demonstrações contábeis a realidade da organização proporcionando uma leitura dessas demonstrações de forma confiável e verídica.

Em decorrência destas transformações tecnológicas, econômicas, sociais e políticas, criou-se uma necessidade por parte das companhias e, especificamente da contabilidade em registrar e divulgar o valor dos passivos ocultos das empresas ou a probabilidade de ocorrência desses. Porém, devido a diversas linhas de interpretação da Lei 11.638/07 e de tratar-se de um assunto considerado por muitos novo, não se tem, ainda, uma maneira unanime da forma de se mensurar os passivos ocultos, principalmente o que tange o passivo intangível.

Importantíssimo salientar que o contador, dentro desse novo contexto, é um profissional imprescindível para munir a empresa com informações claras, objetivas e que representem fielmente a situação patrimonial da empresa sendo ele o responsável pelo preparo e divulgação das demonstrações contábeis, podendo assim ser responsabilizado pela omissão de dados ou má interpretação e mensuração dos mesmos. Apesar da absorção por parte destes profissionais da importância da mensuração, há, ainda, uma grande dificuldade em reconhecer, avaliar e repassar essas informações para as demonstrações contábeis. Isso se deve ao fato de não haver um modelo padrão para desenvolver esta incumbência.

Na pesquisa realizada, busca-se relatar as características e as praticas contábeis utilizadas para a mensuração, evidenciação, classificação e reconhecimento, abordando a relação do contador com os passivos ocultos e contingenciais por consequência da lei 11.638 de 28/12/2007 e, enumeram-se as formas de mensuração e publicação dessas informações.

O artigo visa levantar diversas questões sobre a Lei das S/A's no que tange a contabilização dos passivos ocultos, principalmente dos passivos contingenciais. Com base teórica em livros e artigos de diversos autores da área contábil, este trabalho foi desenvolvido para contribuir na necessidade dos profissionais contábeis em gerar informações contábeis que demonstrem a realidade da empresa no que tange os passivos das companhias.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A contabilidade como Ciência Social se desenvolve em função das necessidades da humanidade, no sentido de registrar e mensurar os atos e fatos que ocorrem na evolução das organizações, oriundas das ações dos seres humanos na geração e modificação do fenômeno patrimonial.

Segundo Iudícibus e Marion (1999, p.34),

“A tendência é rumo à harmonização internacional das normas contábeis, adotando o modelo do IASC-International Accounting Standards Committee”.

Uma nova necessidade faz-se presente, consistindo nos passivos ocultos que as organizações podem gerar ao interagir com o ambiente, no sentido de processar os recursos introduzidos na geração de produtos e serviços para a sociedade. A preocupação da contabilidade em demonstrar os efeitos dos ativos intangíveis pode ser observada a partir de renomados autores. Iudícibus e Marion (1999:152), conceituam Ativos Intangíveis, ou incorpóreos, ou invisíveis

“Como bens que não se podem tocar, pegar, que passaram a ter relevância a partir das ondas de fusões e incorporações na Europa e Estados Unidos. Até praticamente meados da década de 80 a grande preocupação do mundo dos negócios era avaliar o Ativo tangível”.

Já Kaplan (1997:3) estabelece que

“O ambiente na era da informação, tanto para as empresas do setor de produção quanto para o setor de serviços, exige novas capacidades de assegurar o sucesso competitivo. A capacidade de mobilização e exploração dos Ativos Intangíveis ou invisíveis tornou-se muito mais decisiva do que investir e gerenciar ativos físicos tangíveis”.

Segundo Kaplan (1997:4),

“Os Ativos Intangíveis permitem a conservação da fidelidade de clientes e mobilização das habilidades e motivação dos funcionários para a melhoria contínua de processos, qualidade, tempo de resposta e plena utilização da tecnologia, associando a utilização do capital intelectual como ferramenta”.

Com esses avanços na contabilidade e com a aprovação da lei 11638 de 2007 o outro lado do balanço também passou a ter mais importância e notoriedade. Segundo Hendriksen (1999:410),

“Os passivos foram, por muitos anos, o filho ignorado da contabilidade. Os passivos, hoje em dia, assumiram sua posição de direito como medidas diretas de obrigações de empresa”, argumentação que podemos utilizar na atualidade, com relação à mensuração dos Passivos Ocultos.

3 O CONCEITO DE PASSIVOS OCULTOS

A conceituação dos passivos ocultos pode ser considerada complexa, por conta disso é necessário primeiro definirmos o passivo e Iudícibus e Marion (1999:157), definem o passivo ou exigibilidades

“Como obrigação no momento da avaliação. Uma obrigação é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir de uma certa forma. As obrigações podem ser legalmente executáveis como consequência de um contrato restritivo (obrigatório) ou de algum requisito estatutário ou legal. É preciso deixar bem claro, todavia que obrigações (passivos, exigibilidades) surgem como consequência de práticas comerciais usuais”.

Podemos definir o Passivo Oculto como obrigações contraídas pela empresa em práticas operacionais e comerciais usuais, às quais não estão vinculadas nas aquisições de bens e serviços e oriundas de atos ou fatos abstratos que dificultam a mensuração e o reconhecimento da obrigação.

Pereira e outros (2000:109) conceituam o Passivo Oculto como

“Uma exigibilidade cuja informação acerca de sua existência permanece encoberta ao usuário externo dos demonstrativos contábeis e em alguns casos até dos próprios dirigentes. A sua existência está sempre ligada a uma contingência passiva que não foi reconhecida como tal. O autêntico passivo oculto é aquele cuja omissão de registro não ocorre deliberadamente, é resultantes de práticas comuns que não costumam reconhecer a responsabilidade por serviços ou produtos de má qualidade, os malefícios que seus produtos podem provocar aos seus usuários ou ainda a degradação ao ambiente decorrente de seus processos de produção”.

Portanto sabemos que os passivos ocultos são exigibilidades e sua existência sempre estará ligada a uma contingencia passiva, para tal é fundamental conceituarmos a sua origem

para fins de classificação e para podermos criar ferramentas que nos auxiliem na sua descoberta.

4 COMO SE ORIGINAM OS PASSIVOS OCULTOS

Para sabermos como surgem os passivos ocultos é necessário contextualizar as organizações, e segundo Kaplan (1997:2)

“admite que as empresas estejam a meio caminho de uma transformação revolucionária. A competição da era industrial está se transformando na competição da era da informação”.

Seguindo a mesma linha Drucker (2000:11)

“menciona que o conceito de negócio e a ferramenta denominada informação, nos capacitam, em verdade nos forçam, a ver empresas sobre outras perspectivas:

- Como geradoras de recursos, ou seja, como organizações capazes de converter custos em rendimentos;*
- Como elos de uma cadeia econômica, que os gerentes precisam compreender na sua totalidade, a fim de gerenciar seus custos;*
- Como órgão da sociedade para a criação de riqueza;*
- Como criaturas e criadores, ao mesmo tempo, de um ambiente material, o mundo exterior da organização, em que se situam as oportunidades e os resultados de onde também se originam as ameaças ao sucesso e à sobrevivência do negócio”.*

Nesse cenário as empresas operam e estão sujeitas a gerarem Passivos Ocultos, através de atos de negligência, ou por ações involuntárias às quais atribuímos as seguintes definições:

- Atos de negligência: Ações operacionais ou éticas às quais os gestores possuem conhecimento que estão levando a efeito procedimentos que podem ocasionar acidentes, deterioração ambiental ou de saúde, no entanto continuam operando dessa forma e contando que tais anormalidades não ocorram ou passem despercebidas.*
- Ações involuntárias: Ações para as quais não se tem gerência, passíveis de ocorrência independente da vontade dos gestores. Por*

mais que uma empresa possua controle de sua operação é impossível evitar ocorrências não planejadas.

Faz-se importante frisar que as Ações de riscos assumidos não devem ser consideradas como Passivos Ocultos por constituir-se de atos em desacordo a legislação às quais os gestores assumem o risco da operação. Tais práticas são passíveis de descoberta por intermédio de fiscalização ou processo jurídico indenizatório. Logicamente as operações dessa natureza não são reconhecidas nas demonstrações financeiras por liberalidade, na medida em que as empresas estariam delatando suas ações. A valorização para a mensuração dessas operações, normalmente é possível.

5 O PROFISSIONAL CONTÁBIL NO CONTEXTO ATUAL

Há tempos atrás, a imagem do contador era de um profissional que tinha como principal função registrar os fatos contábeis, sem nenhuma participação nas tomadas de decisões e era chamado de “guarda-livros”. Além de controlar a movimentação da empresa, apurar impostos, emitir balanços patrimoniais e outras demonstrações contábeis, é através da contabilidade que os administradores poderão fazer os seus orçamentos e controlar o que foi orçado e alcançado.

Hoje em dia a imagem do contador mudou. Ele é um profissional indispensável para a empresa, pois deve fornecer as informações de forma clara e objetiva para um entendimento preciso por parte dos administradores, empresários e leigos. Além disso, ele também é caracterizado com gestor de informação de seus clientes e o principal suporte para a tomada de decisões em uma empresa. A principal atividade do contador é a de produzir informações que sejam úteis aos usuários da contabilidade. Pode-se dizer que os principais usuários são as próprias empresas, o governo e os agentes financeiros.

Na era industrial as empresas tinham a necessidade de profissionais que tivessem o domínio sobre todo o processo produtivo, para que a empresa pudesse ser mais competitiva. Hoje essa não é mais a principal preocupação, já que, atualmente, para serem competitivas, as empresas necessitam de profissionais que utilizem o conhecimento para saber o que e para quem produzir e se o produto irá satisfazer o mercado que a empresa está atuando. Assim acontece para o profissional contábil que há tempos atrás tinha a somente a visão do débito e crédito e todo e qualquer evento que não resultasse em um lançamento contábil era menosprezado gerando uma informação contábil pobre e quase sem nenhuma finalidade. hoje na era da informação os contadores se encontram mais preparados para os desafios da contabilidade atual e isso é uma notória ferramenta das empresas preservando

assim a sua continuidade nesse novo cenário em que ela se encontra por isso a empresa necessita de profissionais contábeis que saibam usar de forma múltipla o seu conhecimento e que saiba combinar todas as funções tradicionais adicionadas com agilidade, eficiência e qualidade em seu serviço, podendo estar preparado para atuar em qualquer área da empresa em que estiver inserido. Desta forma, o contador ganha, em grande escala, uma tarefa absolutamente importante dentro das organizações, a de participar das decisões que dão rumo ao sucesso ou insucesso da empresa. Mas como já contemplado anteriormente, o contador deve estar preparado para participar da gestão, apresentando sempre de forma fiel os números e atividades da entidade, através das demonstrações financeiras. Porém, a nova lei das S/A contempla a inclusão da conta “intangíveis” no Balanço, o que retrata que a globalização está pedindo passagem para o conhecimento e maior preparo dos profissionais. É papel de a contabilidade fornecer melhores informações para a tomada de decisão nas empresas para gerar e agregar valor às decisões, que, em alguma medida, estarão auxiliando na formação do capital intelectual da empresa.

6 A NOVA LEGISLAÇÃO: LEI 11.638/07 E CPC 24

Em 28 de dezembro de 2007 foi publicada a lei 11.638/2007 que altera a tão famosa e conservada lei 6.404/76, a Lei das Sociedades por Ações. Esta alteração na lei trouxe ao contador, entre outras coisas, uma nova visão sobre as contas do balanço patrimonial e as demonstrações contábeis. Em relação aos passivos a lei destaca nos seguintes art.:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Em decorrência da aprovação da lei 11638 de dezembro de 2007 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que tem como objetivo o esclarecimento de assuntos contábeis e de temas que podem ter diversas interpretações a fim de unificar e estabelecer normas que facilitam o profissional da contabilidade. Em seu pronunciamento 24 o CPC trata de Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes. E trata sobre o seguinte:

8. A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

9. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

(a) decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo anteriormente reconhecida de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou registrar nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a decisão proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o item 16 do Pronunciamento Técnico CPC 25;

(b) obtenção de informação após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período contábil ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida em relação àquele ativo precisa ser ajustada. Por exemplo:

(i) falência de cliente ocorrida após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis normalmente confirma que já existia um prejuízo na conta a receber ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e

(ii) venda de estoque após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;

(c) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;

(d) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente às gratificações, no caso de a entidade ter, ao final do período a que se referem as demonstrações, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 Benefícios a Empregados); e

(e) descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Porem existem Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes como veremos a seguir:

10. A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações.

11. Um exemplo de evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não origina ajustes é o declínio do valor de mercado de investimentos ocorrido no período

compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de emissão dessas demonstrações. O declínio do valor de mercado não se relaciona normalmente à condição dos investimentos no final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos em suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos na data do balanço, embora possa necessitar dar divulgação adicional conforme o item 21.

21. Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Consequentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes.

Os eventos subsequentes nos remetem a continuidade da organização e valendo-se da continuidade é necessário que o profissional da contabilidade tenha uma visão a longo prazo registrando não somente os fatos já ocorridos mas também se precavendo e se munindo de informações de fatos que poderão vir ocorrer e que até então estão encobertos devido a sua complexidade.

7 METODOLOGIA

Esta pesquisa utilizou-se de um conjunto de produções bibliográficas e acadêmicas relacionadas ao tema da pesquisa dos últimos anos, caracterizando-se, portanto, em pesquisa com procedimentos de coleta de dados, balizados fundamentalmente em referências bibliográficas, publicações periódicas e anais de eventos científicos. A escolha das fontes de informação foi realizada tendo em vista a relevância do seu conteúdo em termos de teoria e informações sobre o tema da pesquisa. Foram apresentadas e analisadas informações relacionadas ao capital intelectual e aos ativos intangíveis. Dentre os métodos de mensuração, foi escolhido três tipos, os quais são os mais cogitados pelos autores pesquisados.

8 OS CONCEITOS CONTÁBEIS DE PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS

Passivos ocultos estão presentes em toda é qualquer tipo de organização. Uma organização bem estruturada e com ótimos profissionais conseguem perceber a sua existência antes que este acarrete prejuízos ou venham desencadear outros danos as organizações. Uma vez descoberto o passivo oculto passa a ser tratado como uma provisão ou contingência para poder então minimizar seu impacto na empresa deixando seus administradores preparados para tomada de decisão.

Iudícibus, Martins e Gelbke (1995:420)

“definem provisão como “Reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidades que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda definidos.....Na medida em que essas perdas de ativos ou obrigações se tornarem definidas, devem deixar de ser consideradas provisões”.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações apresenta o seguinte conceito para o termo provisão:

“São reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já incorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas (...) ou prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos.”

Já a noção de provisão segundo o CPC 25 é a seguinte:

“Provisões - são passivos de prazo ou valor incertos;”

E segundo esse mesmo CPC o conceito de Contingência passiva é:

“Uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou

Uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

- É improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou*
- O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança”.*

Segundo Cravo e Do Carmo,²

“Outros organismos normalizadores como o Accounting Standards Board (FASB) e a Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas (AECA) apresentam idênticos entendimentos sobre o significado contábil de contingência:

- São condições, situações ou conjunto de circunstâncias;*
- Existentes na data das demonstrações financeiras;*
- a incidência final dependerá de certos eventos futuros e incertos, que poderão verificar ou não;*
- caso venham produzir, provocarão perdas de valor no ativo ou surgimento de algum passivo, ou o aumento de ativos, ou redução de passivos. (No primeiro caso as contingências originam perdas, enquanto no segundo originam ganhos)”.*

Seguindo a mesma linha de pensamento Hendriksen e Breda (1999, p. 288), conceituam:

“uma perda contingente poderia ser definida como sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro decorrentes de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência.”

Iudícibus, Martins e Gelbke, (1995:435), citam que

“O objetivo da reserva para contingências é o de segregar uma parcela de lucros, inclusive com a finalidade de não distribuí-los como dividendos, correspondente a prováveis perdas extraordinárias futuras, que acarretarão a diminuição dos lucros (ou até o surgimento de

prejuízos) em exercícios futuros”. Uma primeira ideia será a de que as contingências podem ser classificadas em perdas contingentes e ganhos contingentes os quais originam, respectivamente, passivos contingentes ou ativos contingentes.

É importante ressaltar que nem todas as incertezas constituem contingências a serem relevadas pela contabilidade. Por exemplo, ao seguir o regime de competência de exercícios, a entidade deverá refletir em suas demonstrações financeiras situações existentes cujo efeito financeiro dependerá de acontecimentos futuros. Também a contabilidade recorre frequentemente a estimativas para lidar com algumas atividades contínuas e recorrentes da entidade. Contudo, o fato de estar envolvida uma estimativa não pressupõe a presença de uma contingência, uma vez que o acontecimento é conhecido e o seu efeito também, apenas o montante é incerto. Por último, saliente-se que os riscos genéricos e comuns a qualquer atividade econômica, apesar de contingentes, não são mensurados nas demonstrações financeiras por não se relacionarem com nenhum exercício em particular, não constituindo situações ou condições existentes na data das demonstrações financeiras.

9 RECONHECIMENTO

Segundo o CPC 25 Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;*
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e*
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.*

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Mas se tratando de passivos ocultos a provisão é um passo posterior ao reconhecimento. Para podermos então reconhecer os passivos ocultos é necessário o uso de ferramentas de controle, como mapeamento de risco e desenvolver atividades como controle de qualidade, controle da destinação de resíduos gerados na produção, padronização de processos e o principal acompanhar o dia a dia das atividades sejam elas operacional, administrativa e ou financeira.

10 CLASSIFICAÇÃO

10.1 Passivos Intangíveis Operacionais

Os passivos intangíveis operacionais conforme o nome já diz decorrem das atividades operacionais da empresa. Estes podem envolver prejuízos causados a entidade ou a população pela negligência ou mau uso dos equipamentos, instalações, equipamentos de proteção, produtos e serviços fornecidos aos consumidores. Este mau uso pode resultar em despesas com multas e indenizações que reduzem o resultado operacional da empresa. Esta diminuição afeta o patrimônio, conseqüentemente os acionistas, usuários internos e externos.

Do exposto, conclui-se que atitudes negligentes podem levar a um passivo intangível, embora não seja prudente afirmar que uma entidade que não seja negligente está livre da existência de tal passivo. O que ocorre é que esta entidade terá mais chances de defesa por poder demonstrar que agiu de forma precavida em termos de segurança ou outros aspectos que ensejariam uma possível ação indenizatória.

10.2 Passivos Intangíveis de Consumo

Os passivos intangíveis de consumo são decorrentes do fornecimento de maus produtos aos consumidores como: defeitos de produtos na montagem, manipulação, falhas no acondicionamento, defeitos de informação, propaganda enganosa, informação insuficiente, apresentação inadequada, material inadequado, componentes químicos nocivos por não ter sido suficientemente testado.

Partindo-se do pressuposto de que, por mais que a empresa procure se posicionar de maneira que evite tais situações, mas ainda assim esteja sujeita a tais ocorrências, seria conveniente ou adequado retratá-los em suas Demonstrações Contábeis Enquanto alguns se sentiriam mais confiantes em relação a investirem em empresas que se posicionem de maneira mais segura em termos de se prepararem para eventuais indenizações, enquanto em outros poderia gerar efeito adverso, ou seja, entenderem que por constituírem uma provisão, a empresa poderia a qualquer momento ver materializada tal provisão.

10.3 Passivos Intangíveis Ambientais

Os passivos intangíveis ambientais têm como característica o fato de que atingem a toda comunidade, através de agressões ao meio ambiente, tais como: a poluição sonora, o “efeito estufa”, danos advindos de metais pesados depositados no solo ou na água, o depósito de lixo em locais não controlados, os vazamentos de combustíveis, entre outros.

Verifica-se constantemente através da imprensa diversos casos que envolvem tais questões, como os problemas de contaminação do lençol freático, a construção de moradias em terrenos antes utilizados como depósito de lixo e os constantes derramamentos e vazamentos de petróleo e demais combustíveis.

Por mais que sejam morosos, os processos judiciais movidos contra os responsáveis pelos danos ambientais estes podem impactar-lhes em vultosas indenizações. Assim, entende-se que é papel da Contabilidade promover o registro da probabilidade de ocorrência de tais eventos, muito embora se depreende de tal afirmação, um grande problema que reside na questão da mensuração destas provisões, uma vez que por mais que se utilizem os melhores e mais avançados métodos quantitativos para determinação de valores a serem provisionados com base na probabilidade estatística de sua ocorrência, sempre poderão pairar dúvidas em termos da exatidão deste valor.

Ressalte-se também o fato de que, quando a empresa demonstra preocupação com o meio ambiente, promovendo ações de limpeza e conservação de praças, monumentos, escolas públicas, ou ainda, aliando sua imagem a eventos culturais ou esportivos, mediante o patrocínio de espetáculos ou equipes desportivas, além de possibilitar vantagens de ordem fiscal, pode ocasionar a obtenção de um Ativo Intangível para a empresa, que corresponde ao efeito positivo que pode ser agregado à imagem da empresa perante a sociedade.

10.4 Passivos Intangíveis Éticos

Os passivos intangíveis éticos apresentam como exemplo bastante ilustrativo, o, que as companhias fabricantes de cigarros vendem, conscientemente, um produto que faz com que o seu consumidor se vicia em nicotina, e absorva, ao tragar, uma centena de produtos químicos nocivos à saúde e que podem ser responsáveis por diversas mortes. Tal fato vem provocando uma enxurrada de pedidos judiciais de indenizações às Companhias de cigarro, tanto por fumantes e seus familiares, quanto pelos governos para cobrir os gastos com tratamentos a estes cidadãos – gerando a estimativa de cifras na casa dos bilhões de unidades monetárias.

Por outro lado, é fundamental mencionar que a incidência desta forma de passivo é totalmente proporcional a ética do governo, pois o comércio destes produtos que tem a finalidade de única de gerar recursos vultosos, através da arrecadação dos impostos. Estes fatos revelam que, uma mudança de valores por parte da sociedade pode gerar (claro que não repentinamente), um passivo, no caso aqui representado por ações pedindo indenização pelo uso de um produto que neste caso, não possui nenhum defeito ou imperfeição, pelo contrário, é em função de sua “perfeição“ que agora se faz necessário à reparação financeira pelo mal que ele gerou em seus usuários.

Por extensão, este exemplo também poderá ser aplicado a outras companhias como bebidas, armamentos, etc., uma vez que seus produtos, a exemplo do tabaco, podem gerar malefícios à sociedade. Assim, a possibilidade de ocorrência destes Passivos, deve ser retratada em suas Informações Contábeis, através da constituição de tais provisões. Na seção seguinte faz-se uma abordagem da mensuração e evidenciação do passivo intangível.

11 MENSURAÇÃO

Segundo o CPC 25

“Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).”

“O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço”.

No ponto seguinte o CPC esboça sobre a melhor estimativa.

“A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço.

Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço”.

Nesse ponto é relatada a maneira de realizar uma estimativa confiável.

“As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade da perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala”.

Uma vez que um passivo contingente pode ser mensurado ou estimado fazendo uso de ferramentas que possibilitem uma estimativa próxima a realidade devemos então reconhecê-lo ou evidencia-lo nas demonstrações contábeis.

12 EVIDENCIAÇÃO.

Evidenciação está relacionada com a divulgação e transparência das informações contábeis prestadas aos usuários através dos demonstrativos contábeis como, Balanço Patrimonial, entre outros, acerca das decisões que os gestores tomarão sobre o futuro do negócio.

Conforme Pereira; Guiuntini; Boaventura (2002)

“a evidenciação das organizações voltadas ao tratamento dos intangíveis, principalmente do passivo intangível, é uma realidade cada vez mais presente no dia a dia das empresas e consumidores”.

Segundo Ribeiro; Lisboa (2000).

“A importância da evidenciação está exatamente na utilidade da informação sobre a situação patrimonial da empresa. A omissão de fatos e montantes que sejam relevantes em relação ao patrimônio compromete seriamente o conjunto das informações apresentadas, dado que deixam de refletir a real condição da organização, podendo, portanto conduzir a decisões errôneas.”

O Balanço Patrimonial representa a situação estática em dado momento dos componentes e resultados auferidos em um determinado período, ou seja, contém todas as informações econômicas e financeiras da Entidade.

Neste sentido IUDÍCIBUS, MARTINS; GELBCKE, (2000, p. 79).

“Considerando as necessidades de construir um modelo para organizar as informações acerca dos passivos intangíveis, nas atividades desenvolvidas pelas empresas, sugere-se um modelo de Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, utilizando-se da estrutura tradicional dos mesmos.”

Segundo Pereira (2001, p. 108),

“os passivos intangíveis estão relacionados a ideia de contingências passivas que ainda não foi reconhecida pela contabilidade e tampouco divulgada, nesta perspectiva pode-se utilizar das características dos passivos contingentes, evidenciados, e situá-los no campo da Contabilidade.”

Já no CPC 25 temos uma melhor visão sobre o tema e este nos traz a seguinte concepção sobre a divulgação das provisões que é possível a mensuração.

84. Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

(a) o valor contábil no início e no fim do período;

(b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

(c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;

(d) valores não utilizados revertidos durante o período; e

(e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. A entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:

(a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;

(b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros; e

(c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

(a) a estimativa do seu efeito financeiro;

(b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e

(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

88. Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

91. Quando algumas das informações exigidas não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.

92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma informação prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.

13 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando uma empresa é registrada na junta comercial ela passa a existir e um conjunto de regras, normas leis passam a fazer parte do seu dia a dia, nesse contexto ela já está sujeita a gerar passivos antes mesmo do início de sua atividade, mas isto é algo que origina naturalmente em qualquer organização em decorrência de suas práticas sua organização e seu controle.

Os passivos ocultos são por muitas vezes conhecidos por vários integrantes das empresas, mas ocultos ao público em geral como consumidores dos produtos destas empresas, fornecedores, governo, clientes e até mesmo dos funcionários, por isso são tratados como passivos ocultos. A prática de má conduta administrativa, de concorrência, ética e a falta de planejamento e controle no meu ver são os principais fatores de aumento do risco em gerar passivos ou contingências, não que a inexistência desses fatores em organizações deixem as mesmas livres de toda e qualquer contingência ao contrário estas também estão sujeitas mas o risco será muito menor.

Visto a falta de planejamento e controle em algumas organizações o risco de surgir o inesperado aumenta e a falta de ferramentas ou a postura antiética de algumas organizações podem determinar a sua extinção pelo fato de tornar práticas errôneas em habituais. Como dito anteriormente os passivos ocultos podem surgir em qualquer organização, o que diferencia e a maneira como é tratado é combatido. Uma vez reconhecido o passivo oculto passa a ter tratamento de um passivo contingencial, e uma provisão para tal deve ser reconhecida. Mas por muitas vezes é difícil realizar uma provisão devido ao valor desconhecido e a probabilidade de ocorrer tal fato. Percebe-se que a falta de instrumentos que

possibilitam a mensuração e evidenciação dos passivos intangíveis pode causar prejuízos significativos às empresas, aos funcionários, ao meio ambiente e à sociedade, ou seja, tanto aos usuários internos quanto aos usuários externos da informação contábil.

Diante disso conclui-se que, mesmo existindo dificuldades em mensurar os passivos intangíveis, estes devem ser evidenciados em relatórios contábeis adicionais de acordo com a lei 11638 e o CPC 25 para que reflitam de maneira adequada a situação econômica da entidade perante aos usuários das informações contábeis, ainda que, em caráter imponderável, possam impactar de forma negativa o patrimônio da entidade.

A mensuração e a evidenciação dos eventos decorrentes de passivos intangíveis teve um avanço grande após a publicação do CPC 25 que através da interpretação da lei 11638 e da convergência das normas internacionais de contabilidade possibilitou uma melhor evidenciação das informações contábeis.

Diante disso torna-se cada vez mais importante o papel do contador dentro das organizações não pela prática de escrituração da informação contábil, mas também por apontar suas origens e auxiliar no controle das atividades que possam gerar passivos ocultos prejudiciais a organização.

REFERÊNCIAS

CPC 24. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Eventos Subsequentes**. 17 de julho de 2009. cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=42

CPC 25. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**. 26 de junho 2009. cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=43

CRAVO, Domingos José da Silva e DO CARMO, Cecília Margarita Rendeiro. **Provisões e Contingências: Evolução Conceitual**. Artigo da Universidade de Aveiro/Instituto Superior de Contabilidade e Administração.

Dicionário Aurélio 2000 – cd-rom.

DRUCKER, Peter F. **Medindo o Desempenho Empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 2. Ed., 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASC – INTERNATIONAL ACCOUNTANT STANDARD COMITEE – Framework for the preparation and presentation of financial statements.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Introdução à de Teoria da Contabilidade Para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS; S. de, MARTINS, E. GELBCKE, E. R. . **Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de – **Teoria da Contabilidade**, 5ª edição, Editora Atlas S/A, São Paulo, 1997.

Lei 11638, de 28 de dezembro de 2007.

www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L...

Lei 6404, de 15 de dezembro de 1976.

www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

PEREIRA, A. C, GUIUNTINI, N, BOAVENTURA, W. R. **A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a contabilidade**. In IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – 10 – 2002, SP, Anais.

PEREIRA, Anísio Cândido e outros. A **Relevância do Passivo Oculto no “Disclosure” da informação Contábil**. Revista Álvares Penteado, v.3, n. 6, p 107-118, junho de 2001.

RIBEIRO, M. S; LISBOA L. P. **Passivo ambiental**. in XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE – 10-2000, Goiânia, Anais. Brasília –CFC.