

Desimobilização de Ativos: Teoria e Prática Contábil

Autoria: Denise Rochael, José Humberto da Cruz Cunha, Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Resumo

Os estudos sobre a aplicação de normas incluem verificar se as regras divulgadas pelos órgãos reguladores estão em consonância com a base conceitual contábil. Este artigo demonstra um dos pontos de desencontro entre conceitos contábeis e a prática da contabilização, orientada pelo SFAS n.º 143 do FASB, quanto à constituição e manutenção da Obrigação para Desimobilização de Ativos. Esta pesquisa utiliza um arcabouço conceitual de reconhecidos autores da área contábil, além de ser baseada na estrutura normativa do FASB para efeito de comparações. A pesquisa se propõe a identificar qual a área das Demonstrações Contábeis que deve receber a contrapartida da provisão passiva para desimobilização de ativos que esteja em consonância com a teoria da contabilidade. Visando a comparação da prática com as bases conceituais, foram utilizadas informações das Demonstrações Contábeis de duas empresas brasileiras (Companhia Vale do Rio Doce e Petrobras), sujeitas à divulgação dessas demonstrações nos padrões das normas estadunidenses. Os resultados indicam que existe divergência entre os conceitos contábeis e a prática orientada pela norma SFAS n.º 143 referente à constituição da Obrigação para Desimobilização de Ativos, já que a norma exige o reconhecimento de despesas futuras como ativo.

1. Introdução

É consenso dos comitês internacionais responsáveis pela normatização contábil que os passivos devem ser registrados assim que conhecidos, quando puderem ser razoavelmente estimados e quando o desembolso futuro for considerado provável. A evidenciação nas demonstrações contábeis de todos os passivos que atendam a estas condições proporciona aos usuários dos relatórios o conhecimento das expectativas de futuras transferências de recursos que a empresa deve honrar.

Empresas que atuam em certas áreas como mineração, exploração de petróleo, telefonia móvel etc, possuem um passivo inerente ao próprio negócio relativo à obrigação legal (normativa) de, dentro do possível, reabilitar o ambiente onde as operações foram feitas, assim que a empresa finaliza o projeto em determinada região. Exemplificando, no caso das empresas petrolíferas atuantes no Brasil, o abandono de poços de petróleo após esgotamento de sua extração está regulamentado pela Agência Nacional de Petróleo, por meio da Portaria n.º 176 de 1999 e alterações na Portaria n.º 25 de 2002. No setor de telecomunicações e telefonia celular, a regulamentação é feita pela Agência Nacional de Telecomunicações, pela Resolução n.º 274/01, que prevê o cálculo do custo de reposição da infra-estrutura o qual deve englobar também expectativas de gastos para remoção das torres de telefonia móvel ao final dos contratos de compartilhamento de infra-estrutura entre as prestadoras desse serviço.

A Obrigação de Desimobilização de Ativos (ODA) é caracterizada por futuras despesas para a restauração do meio ambiente modificado pela instalação de ativos imobilizados decorrente da realização de projetos empresariais. Diante da divergência de práticas sobre a contabilização dessa obrigação e da necessidade de contribuir para o aumento da comparabilidade dos relatórios financeiros, o FASB emitiu o documento *Statement of Financial Accountant Standard n.º 143 – Accounting for Asset Retirement Obligations*. Esta norma foi publicada em junho de 2001 e seu atendimento se tornou obrigatório para as demonstrações contábeis divulgadas com base no padrão US GAAP cujo ano fiscal tenha iniciado após 15 de junho de 2002. Schroeder *et al.* (2005, p. 288) afirmam, no contexto da norma SFAS n.º 143, que a ODA é o passivo associado com a remoção final de um ativo de longo prazo.

Dada a necessidade de registrar a ODA satisfazendo as condições de um passivo reconhecível, o problema de pesquisa que se coloca é: ***Qual é a área das Demonstrações Contábeis que deve receber a contrapartida da provisão passiva para desmobilização de ativos?*** Em outras palavras, onde deve ser debitada a contrapartida da ODA uma vez que a contabilidade se faz por partidas dobradas?

Entre os organismos de maior influência internacional FASB (*Financial Accounting Standards Board*) e IASB (*International Accounting Standards Board*) há um consenso que cumpre um papel funcional de orientar a contabilização. A concordância dos comitês é de que o débito deve ser feito no ativo imobilizado, e, apesar de futuras despesas não serem ativos, salvo se foram pagas antecipadamente à sua competência, não tem havido discussões publicadas questionando este ponto.

Embora esse questionamento não esteja na agenda das discussões atuais dos comitês de contabilidade em função de já haver um consenso, tal ponto foi levantado em função da hipótese de não existir, sob a ótica do arcabouço conceitual da contabilidade, uma área nas demonstrações contábeis cuja definição absorva tal débito, sendo este o fato motivador para o desenvolvimento da pesquisa, considerando os conceitos da teoria da contabilidade.

Como objetivo principal, a pesquisa se propõe a identificar qual a área das Demonstrações Contábeis deve receber a contrapartida da provisão passiva para desmobilização de ativos e que esteja em consonância com a teoria da contabilidade.

Para atingir essa meta maior são considerados os objetivos secundários de: i) discutir a contradição entre os conceitos dos componentes contábeis e a orientação internacional vigente para a contabilização das futuras despesas com a retirada de ativos imobilizados; ii) demonstrar como é feita, atualmente, a evidenciação das obrigações pela futura retirada dos ativos em empresas brasileiras que atendem às normas internacionais de contabilidade, e; iii) apresentar uma proposta para a contabilização de tais eventos.

A pesquisa é caracterizada como exploratória porque visa proporcionar maior familiaridade com o intuito de torná-lo explícito (MATIAS-PEREIRA, 2007). Também pode ser considerada empírico-analítica por utilizar dados bibliográficos conceituais e normativos analisando e aplicando-os à prática sendo esta verificada pela análise do tópico da pesquisa nas demonstrações contábeis das duas maiores empresas brasileiras (quanto ao valor do Patrimônio Líquido) do ramo de extração mineral e vegetal, que também estão cadastradas na SEC (*Securities and Exchange Commission*).

No decorrer do texto será analisada a inexistência, no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício, de uma conta contábil que, sem choques conceituais ou de apresentação, possa contabilizar a contrapartida da provisão constituída no início do projeto de exploração. Existe, entretanto, uma forma de contabilizar a ODA menos agressiva aos conceitos, como o artigo demonstra.

Inicialmente, serão discutidos os conceitos contábeis internacionais envolvidos na contabilização da ODA tanto para os componentes contábeis que recebem o impacto do lançamento contábil inicial orientado pela norma aceita pelo FASB e IASB, quanto para os que podem, alternativamente, ser envolvidos no registro do evento.

Em seguida, o assunto passa a ser a normatização internacional sobre a ODA. Esta seção explora os normativos emitidos pelo FASB e IASB sobre a contabilização dessa obrigação, englobando, em linhas gerais, os critérios de mensuração e como deve ser a contabilização da ODA. Além do conteúdo que foi emitido pelas normas, é discutido também em que aspectos os comitês têm concordado e discordado a este respeito.

Na continuação é discutido como são divulgadas as informações sobre a Obrigação para Desmobilização de Ativos em duas empresas brasileiras do segmento de extração mineral e petrolífero que possuem ações negociadas na SEC (*Securities and Exchange*

Comission). Nas considerações finais, o consenso anunciado é revisitado e o problema levantado é respondido.

No decorrer da discussão sobre a contabilização da ODA, este artigo limita-se ao lançamento contábil inicial da Obrigação para Desimobilização de Ativos. Lançamentos posteriores comuns como pagamento do passivo, transferência da despesa para o resultado, lançamentos decorrentes de revisão da mensuração do passivo são abordados, quando necessário, no tratamento do objeto do artigo.

2. Conceitos contábeis envolvidos na contabilização da ODA

São citados e comentados nessa seção conceitos contábeis de autores reconhecidos internacionalmente sobre componentes dos relatórios financeiros envolvidos na contabilização da Obrigação de Desimobilização de Ativos. Os itens conceituados podem ir além das contas contábeis orientadas para a contabilização da ODA na norma SFAS n.º 143. Serão comentados inicialmente conceitos e citações sobre o reconhecimento de passivos e, posteriormente, de ativos e despesas.

De acordo com o parágrafo 35 do *Statement of Financial Accounting Concepts - SFAC n.º 6 – Elements of Financial Statements*, passivos são prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma entidade particular para transferir ativos ou fornecer serviços para outras entidades no futuro, como resultado de transações ou eventos passados.

Hendriksen (1971), *apud* Iudicibus (2000, p. 147) afirma que:

“o reconhecimento de uma exigibilidade depende do reconhecimento do outro lado da transação – a incorrência de uma despesa, o reconhecimento de uma perda ou o recebimento por parte da empresa de um ativo específico.”

A natureza da ODA atende completamente ao conceito do FASB de passivo, entretanto, o ponto de discussão é o reconhecimento desse passivo e de sua contrapartida. No trecho supracitado, Hendriksen e van Breda (1999) alertam que para o registro do passivo é necessária a caracterização e o reconhecimento da contrapartida do lançamento.

No momento em que a empresa necessita assumir o compromisso de desimobilização e mensura o provável desembolso futuro, é caracterizado um passivo e uma despesa que ainda não incorreu. O reconhecimento dessa despesa no resultado deverá ocorrer posteriormente à constituição do passivo. Além disso, até o momento de reconhecimento do passivo, a empresa também não recebeu qualquer ativo que tenha gerado a necessidade do registro desta obrigação no resultado.

Para o IASB (*International Accounting Standards Board*), na *Norma Internacional de Contabilidade – NIC n.º 10 – Contingências e eventos ocorridos após a data do balanço* (aprovada em 1974 e reformulada em 1994), parágrafo 3, contingência é “uma condição ou situação, cujo resultado final, favorável ou desfavorável, será somente confirmado caso ocorram, ou não ocorram, um ou mais eventos futuros incertos.” A definição usada pelo FASB no primeiro parágrafo do *Statement of Financial Accounting Standards n.º 5 – Accounting for Contingencies* usa palavras diferentes para o mesmo sentido. Este conceito entra na discussão da ODA somente pelo componente de incerteza do valor da provisão da obrigação. O valor estimado e contabilizado deve ser reavaliado a cada exercício, e a probabilidade é grande de o gasto efetivo final para a remoção ser diferente do último valor previsto. Eventuais ajustes na ocasião do pagamento dos gastos com a desimobilização devem impactar o resultado daquele exercício.

Com relação ao registro de passivos ambientais, a Organização das Nações Unidas (ONU) em 2001 orientou, segundo Silva (2007) que:

“Os custos relacionados com a restauração de regiões ou a eliminação de ativos de longa duração que a empresa está obrigada a cumprir devem ser reconhecidos plenamente como um passivo ambiental no momento em que se determine a necessidade de adoção de medidas corretivas para proceder a restauração, limpeza ou eliminação”.

Mesmo não sendo a ONU um organismo responsável por produzir regulamentações contábeis, as empresas entendem por bem atender às suas declarações. Nesta declaração o impacto se dá diretamente na contabilidade. Fazendo-se necessário o registro no passivo de obrigações de natureza ambiental, a discussão se volta novamente para a contrapartida deste lançamento.

Os componentes contábeis que provavelmente receberiam a contrapartida do lançamento contábil quando da constituição da ODA seriam ativos ou despesas, sobre os quais são feitas as considerações a seguir.

Para o FASB, nos parágrafos 25 e 26 do *SFAC n.º 6 – Elements of Financial Statements*, ativo é um “provável benefício econômico futuro obtido ou controlado por uma empresa decorrente de transações ou eventos passados”, e possui as três seguintes características essenciais:

- “(a) incorpora um benefício futuro que envolve uma capacidade de, sozinho ou em conjunto com outros ativos, contribuir direta ou indiretamente para geração de entradas líquidas de caixa;
- (b) uma empresa específica pode obter o benefício ou controlar o acesso de terceiros sobre ele; e
- (c) a transação ou outro evento responsável pelo surgimento do direito da empresa ou do controle do benefício já ocorreu.”

No parágrafo 7 da NIC n.º 16 – Ativo Imobilizado (revisada em 1993), ativos imobilizados “são ativos tangíveis que:

- (a) são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para locação a terceiros, ou para finalidades administrativas; e
- (b) conforme a expectativa, deverão ser usados por mais de um período.”

No parágrafo 15, a mesma norma anuncia que “um bem do imobilizado que satisfaz os requisitos de reconhecimento como ativo deve inicialmente ser avaliado pelo seu custo”.

Dado o conceito geral de ativo e o conceito de ativo imobilizado é notado, preliminarmente, que a contrapartida da ODA não deveria ser registrada nesta parte do Balanço Patrimonial, considerando o fato de que se trata de uma futura despesa pela qual ainda não houve desembolso. Comentários mais detalhados serão desenvolvidos nas seções de análise de considerações finais deste artigo.

Outra possibilidade de registro da contrapartida da ODA é a despesa, na Demonstração do Resultado do Exercício. O FASB, no parágrafo 80 do *SFAC n.º 6*, define despesas como “saídas ou outros usos de ativos ou ocorrências de passivos (ou uma combinação de ambos) para entregar ou produzir bens, para prestar serviços, ou a executar outras atividades que representam as operações principais em andamento da entidade”. Na mesma linha, Schroeder *et al.* (2005, p. 143) entendem que despesas são “saídas de caixa ou outro uso de ativos ou incorrências em passivos durante um período devido à entrega ou produção de uma mercadoria, prestação de serviços, ou outro gasto relacionado com a atividade central da empresa”.

Ao tratar do impacto na demonstração do resultado, deve-se levar em consideração o conceito de competência, ou vinculação, na terminologia norte-americana, que enuncia que as

despesas devem ser confrontadas na demonstração de resultado contábil no mesmo período da realização das receitas correspondentes ao mesmo evento gerador. Para Hendriksen e van Breda (1999, p. 232), as despesas constituem o consumo de bens e serviços no processo de obtenção das receitas. Os mesmos autores (1999, p. 236) explicam que no processo de vinculação “o registro da receita ocorre primeiro, seguindo-se o registro de despesas correspondentes no mesmo exercício”. A terminologia *vinculação* também é usada por Schroeder *et al.* (2005, p. 143), quando comentam que “uma vez que uma empresa tenha completado o evento crítico e reconhecido a receita, ela deveria identificar todas as despesas associadas com a produção de receita”.

A *American Accounting Association* deu origem ao conceito, fazendo referência à relação de causa e efeito entre as receitas e despesas. Hendriksen e van Breda (1999, p. 237) comentam que “a comissão defendeu a posição de que os custos (definidos como produtos e serviços de fatores utilizados) deveriam ser vinculados a receitas realizadas dentro de um período específico, com base em uma correlação positiva constatável entre tais custos e as receitas reconhecidas”.

Sobre as considerações feitas a respeito de despesas, a principal ênfase explanada neste artigo é o momento do reconhecimento da despesa no resultado do exercício. No caso de mineradoras e empresas do ramo petrolífero, a despesa deveria ser confrontada com a receita gerada pela venda de produtos originários da extração minérios ou petróleo.

3. Orientação internacional vigente

Diante do objetivo deste artigo e da convergência mundial para um padrão internacional, não é possível deixar de discutir a respeito da aplicabilidade das normas do FASB e do IASB, pois os conceitos e regras da contabilidade não podem fazer efeito apenas em normativos, mas também no cotidiano das operações contábeis nas empresas.

A norma SFAS n.º 143 é a base de pesquisa para a argumentação a que este artigo se propõe. No âmbito geral, o entendimento do IASB converge com o do FASB quanto à contabilização da Obrigação para Desmobilização de Ativos. A exceção é expressa no parágrafo 3 do “*Proposed new Accounting Interpretation – Changes in Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*”, emitido pelo IASB em 04 de setembro de 2003. A divergência do entendimento dos comitês é que o IASB defende que mudanças da taxa de desconto de mercado devem influenciar o valor do ativo e passivo, já o FASB entende que não é necessário que uma mudança na taxa de mercado reflita a mensuração do ativo e passivo, provavelmente porque o reflexo não deve ser relevante. Em todas as demais características de contabilização, o IASB está em consonância com o SFAS n.º 143.

Segundo o entendimento dos comitês, o valor da ODA a ser contabilizado é mensurado pelo custo de desmobilização do ativo no final da sua vida útil trazido ao valor presente pela taxa de mercado livre de risco. Quando mensurado o valor da ODA, o lançamento a débito deve compor o custo do ativo imobilizado a que refere a obrigação, que é constituída a partir do crédito no passivo, denominado de ODA, pelo mesmo montante. Ao longo da utilidade da vida do ativo em questão, o montante registrado no ativo imobilizado deve ser reduzido por uma conta retificadora de depreciação acumulada constituída pela apropriação da despesa com depreciação. Simultaneamente, a obrigação é acrescida do montante atualizado pela taxa utilizada no cálculo inicial do valor presente, registrado uma despesa como contrapartida.

Com a finalidade de clarificar as linhas gerais de contabilização da ODA normatizada pelo FASB, será ilustrado o exemplo e a Figura 1 a seguir. O desembolso necessário de “X” para a desmobilização do ativo “A” no final de sua vida útil de 10 anos, trazido ao valor presente, representando o montante a ser contabilizado em ODA no momento t_0 . Este

montante será atualizado ao longo da vida útil do ativo até que obtenha “X” pela mesma taxa que o trouxe ao valor presente.

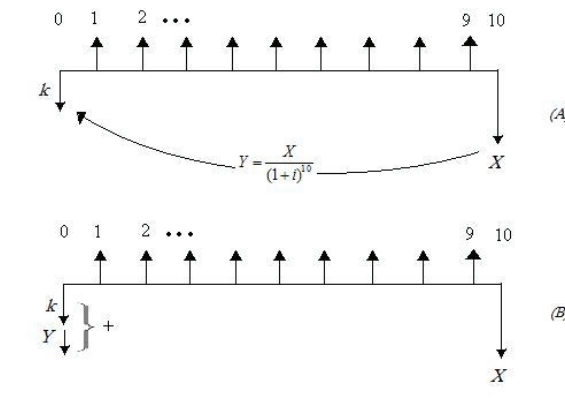


Figura 1. Demonstração do impacto no ativo do cálculo do valor presente da ODA.

Notas: (A) = representa o fluxo em 10 anos antes de trazer a saída de caixa em t_{10} ao valor presente;
(B) = representa a saída de caixa em t_{10} trazida ao valor presente e adicionada à k ;

O montante total de saída de caixa, prevista para o final da vida útil, descontado por uma taxa livre de risco (i) será acrescido ao total (k) da conta de Imobilizado, já reconhecido em t_0 . A contrapartida desse débito é registrada como ODA e contabilizada pelo seguinte lançamento:

D – Imobilizado/ativo
C - ODA/passivo

O valor de “X” em t_{10} trazido ao valor presente é demonstrado pela equação $Y = \frac{X}{(1+i)^{10}}$.

Com o passar da vida útil, o valor líquido do imobilizado é reduzido pela apropriação anual da despesa com depreciação, lançada na conta de depreciação acumulada e em resultado pelo montante $d = \frac{Y}{10}$, considerando o cálculo da depreciação pelo método linear. A cada exercício, o passivo recebe o montante $z_n = Xi$, perfazendo o total da ODA (X) em t_{10} , momento em que ocorrerá a desmobilização do ativo. Então, o valor do passivo em t_n é representado pela equação $X = Y + \sum_{n=1}^{10} z_n$.

No processo de reconhecimento da ODA é necessário lembrar que, segundo a norma SFAS n.º 143, o passivo é reconhecido a partir do momento em que a obrigação se torna provável e que esta possa ser estimada:

“An entity shall recognize the fair value of a liability for an asset retirement obligation in the period in which it is incurred if a reasonable estimate of fair value can be made.”

É difícil imaginar que as Demonstrações Contábeis evidenciem algo não mensurável, devendo ser, ao menos por aproximação, expressa em unidades monetárias e passíveis de comparabilidade.

Além desse item, é importante notar que podem ocorrer alterações nas taxas de juros utilizadas na estimação do valor da ODA no decorrer dos anos de vida útil do bem em questão, como a ocorrência de uma obrigação adicional, aumentando o valor atual da obrigação. Por exemplo, um acidente causado em uma plataforma da Petrobras pode provocar mudanças aumentativas à obrigação inicialmente existente de desmobilização do ativo num período futuro. Conseqüentemente, essas alterações devem ser consideradas quanto às atualizações da estimação e, então, o valor corrente estimado da obrigação deve ser corrigido para representar a obrigação futura na data presente pelo valor estimado mais fidedigno possível desse sacrifício provável futuro.

Quando a obrigação se torna exigível, ou seja, quando o ativo deve ser removido, as empresas se deparam com montante imobilizado totalmente já depreciado e com duas possibilidades de efetivar a desmobilização.

A primeira é fazê-la utilizando recursos humanos e materiais próprios, fator que gerará reconhecimento de mais despesa. A princípio, há um sacrifício do resultado pela segunda vez, pois no momento da desmobilização há utilização de recursos próprios (despesa) mesmo que a depreciação da conta ODA no ativo permanente já tenha sido reconhecida durante a vida útil. Entretanto, a percepção do efeito duplo do carregamento dos custos de remoção nas contas de resultado será anulada pela baixa do passivo (lançamento a débito) em contrapartida às próprias despesas (lançamento a crédito), como num efeito de simples estorno.

A segunda possibilidade é a terceirização do serviço de desmobilização. Neste caso, a provisão será baixada pela sua transferência para a conta de fornecedores, que, por sua vez, será liquidada por ocasião do pagamento. Diferenças entre o custo previsto e o custo realizado da desmobilização devem ser lançadas a resultado como ganho ou perda.

4. Evidenciação atual

4.1. Análise CVRD – Companhia Vale do Rio Doce

No âmbito deste trabalho, foram selecionados para análise os elementos específicos do objeto da pesquisa das Demonstrações Contábeis da mineradora Companhia Vale do Rio Doce (CVRD) e da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), ambas registradas na SEC e, portanto, submetidas às normas do FASB. Foram analisadas as Demonstrações Contábeis dos exercícios de 2001 a 2007, divulgadas nos *websites* destas companhias.

Os locais de divulgação das informações relativas à Obrigação para Desmobilização de Ativos na CVRD foram:

- Ativo – Dentro do valor líquido do imobilizado, sem qualquer ênfase;
- Passivo – Dentro do valor líquido do passivo exigível a longo prazo;
- Resultado – No primeiro ano da adoção da nova prática, o resultado conteve uma rubrica contábil específica denominada “Mudança no método de contabilização de obrigações referentes descontinuação de uso de ativos”. Nos exercícios posteriores ao da adoção da prática de reconhecimento da ODA, o impacto no resultado estava presente na linha que recebe a depreciação do imobilizado;
- Notas Explicativas
 - Práticas Contábeis – Descreve a prática anteriormente utilizada para cálculo da provisão, feita apenas para minas que tiveram suas atividades encerradas e para as que seriam encerradas em até dois anos, e divulga que foi desenvolvido um guia para calcular toda a provisão no longo prazo com base na expectativa de exploração das minas, seguindo a norma SFAS n.º 143.
 - Mudanças de Prática Contábil – Informa sobre a adoção da norma SFAS n.º 143 e resume as conseqüências nas Demonstrações Contábeis;

- Compromissos e Contingências – Usa um quadro que demonstra a variação do saldo passivo de ODA naquele exercício e as possíveis modificações no lucro caso a prática contábil tivesse sido iniciada em exercício anterior.

Desde 2001, com a emissão da norma SFAS n.º 143 – *Accounting for Asset Retirement Obligations*, foram iniciados estudos na CVRD analisando o impacto que seria provocado pela norma nas contas patrimoniais e, principalmente, no resultado contábil da empresa. No item 5 da Nota Explicativa “Expectativas e Tendências”, das Demonstrações Contábeis do ano de 2002, foram divulgados alertas aos *stakeholders* sobre as alterações na informação contábil em função da exigência da contabilização de uma obrigação de longo prazo que às vezes alcança décadas e, muitas vezes, é incerta.

No ano seguinte, foi divulgado nas Demonstrações Contábeis que os funcionários da empresa desenvolveram um guia estabelecendo os meios técnicos para mensurar os custos e demais obrigações quando do encerramento das atividades de exploração nas minas. Dentro dos fatores observados na mensuração do valor a ser contabilizado como obrigação é destacada a possibilidade de mudança nas legislações e as inovações tecnológicas. É importante notar que o montante estimado em determinado ano é passível de alterações porque é necessário buscar a evidenciação fiel das obrigações, que podem sofrer modificações por diversos fatores. É condição essencial que a informação contábil represente fielmente os fenômenos que pretendem representar, segundo Hendriksen e van Breda (1999, p. 99).

De 2003 até 2007 as Demonstrações Contábeis da CVRD divulgadas de acordo com as normas norte-americanas estão em conformidade com a norma SFAS n.º 143, registrando o custo previsto de desmobilização trazido ao valor presente como parte do custo do ativo imobilizado e como provisão no passivo. Em datas posteriores à constituição da provisão o montante ativado é reduzido pela depreciação acumulada. O passivo é atualizado pela incidência da taxa de desconto, e por mudanças nas expectativas de fluxos de caixa, exceto o que é julgado imprevisível, como recebimento de apólices de seguros para esses ativos imobilizados.

4.2. Análise Petrobras

Da mesma forma que as Demonstrações Contábeis da CVRD, as da Petrobrás também evidenciaram, a partir de 2001, uma nota demonstrando resistência às alterações dos dados financeiros, necessárias em função da recente norma, pois necessitava de um nível maior de análise, deixando assim a divulgação de alguns impactos para o ano seguinte.

Conforme as Demonstrações Contábeis Consolidadas em 31 de dezembro de 2003, da Petrobrás, em suas Notas Explicativas, “até 31 de dezembro de 2002, a Companhia registrou custos de abandono em conformidade com o SFAS 19 – Contabilidade Financeira e Relatórios de Companhias Petrolíferas [...]. De acordo com o SFAS 19, os custos estimados para descontinuação e remoção de equipamentos para exploração de petróleo e gás são registrados ao longo da vida produtiva dos bens, utilizando o método de unidade de esforços de produção, e são classificados como depreciação, exaustão e amortização acumuladas quando a despesa é registrada. A partir de 1º de janeiro de 2003, a Companhia adotou o SFAS 143 para reconhecimento dos custos de abandono”.

Em 2003 a empresa apurou um lucro maior que o esperado, alegando que anteriormente a provisão passiva para abandono dos poços de petróleo era feita em contrapartida ao resultado, atendendo à norma SFAS n.º 19 na conta “Provisão para abandono de poços”. Por utilizar a norma SFAS n.º 143, parte da antiga provisão para abandono de poços foi revertido de resultados anteriores e a provisão pelas obrigações futuras teve seu valor modificado pelo uso de diferente metodologia de cálculo.

Além de alterar a forma de contabilização, estornando resultados anteriores para reconhecer um ativo, o detalhe sobre mensuração chama a atenção pela desproporção entre dois saldos passivos encontrados. A provisão do exercício anterior teve 90,6% do seu montante estornado e o saldo residual da ODA correspondeu a apenas 9,4% do anterior mais os ajustes efetuados em 2003. A metodologia anterior, baseada na extração de petróleo, foi substituída por uma diferente, pois anteriormente se calculava a provisão proporcionalmente à quantidade de produto extraída ao longo da vida útil dos poços de petróleo. Atualmente, esta é calculada pelo valor presente de todos os custos futuros necessários a desmobilização deste ativo.

Esta pesquisa é limitada com relação à metodologia do cálculo da Obrigação para a Desmobilização de Ativo, deixando aberta uma contribuição para a análise em outros artigos. Entretanto, esse assunto é útil uma vez que, além de ser utilizado para a constituição da ODA, pode conter outros pontos específicos a serem discutidos.

Os locais das Demonstrações Contábeis onde a Petrobras divulga informações relativas à Obrigação para Desmobilização de Ativos são:

- Ativo – Dentro do valor líquido do imobilizado, sem qualquer ênfase;
- Passivo – Com linha específica no Balanço Patrimonial, dentro de uma conta denominada “Provisão para abandono de poços”, no passivo exigível a longo prazo;
- Resultado – No primeiro ano da adoção da nova prática, o resultado conteve uma rubrica contábil denominada “Efeito acumulado da mudança de prática contábil”, que também recebeu o impacto das mudanças no critério de provisão. Nos exercícios posteriores ao da adoção da prática de reconhecimento da ODA, o impacto no resultado é feito na linha que recebe normalmente a depreciação do imobilizado;
- Notas Explicativas
 - Práticas Contábeis – Descreve que a companhia efetua a revisão anual da estimativa de gastos associados com o futuro abandono de poços e desmantelamento de áreas de produção de óleo e gás;
 - Imobilizado Líquido – Informa sobre a adoção da norma FASB n.º 143 e simula as conseqüências desde o exercício da adoção da norma. Usa um quadro que demonstra a variação do saldo passivo de ODA naquele exercício.
 - Contabilização dos Custos de Abandono de Poços Exploratórios – Comenta sobre a transição entre a prática de contabilização orientada pela norma FASB n.º 19 para a n.º 143.

4.3. Análise comparativa entre CVRD e Petrobras

A Tabela 1 a seguir demonstra de maneira sintetizada comparativa os locais das Demonstrações Contábeis onde a CVRD e a Petrobras divulgam informações relativas à Obrigação para Desmobilização de Ativos.

	CVRD	Petrobras
Ativo	Dentro do valor líquido do imobilizado, sem qualquer ênfase.	Dentro do valor líquido do imobilizado, sem qualquer ênfase.
Passivo	Dentro do valor líquido do passivo exigível a longo prazo.	Com linha específica do passivo exigível a longo prazo, uma conta denominada “Provisão para abandono de poços”.
Resultado	No primeiro ano da adoção da nova prática, o resultado conteve uma rubrica contábil específica denominada “Mudança no método de contabilização de obrigações referentes descontinuação de uso de ativos”. Nos exercícios posteriores ao da adoção da prática	No primeiro ano da adoção da nova prática, o resultado conteve uma rubrica contábil denominada “Efeito acumulado da mudança de prática contábil”, que também recebeu o impacto das mudanças no critério de provisão. Nos exercícios posteriores ao da adoção da prática de

	de reconhecimento da ODA, o impacto no resultado é feito na linha que recebe normalmente a depreciação do imobilizado	reconhecimento da ODA, o impacto no resultado é feito na linha que recebe normalmente a depreciação do imobilizado
Notas Explicativas	<p>Práticas Contábeis – Descreve a prática anteriormente utilizada para cálculo da provisão, feita apenas para minas que tiveram suas atividades encerradas e para as que seriam encerradas em até dois anos, e divulga que foi desenvolvido um guia para calcular toda a provisão no longo prazo com base na expectativa de exploração das minas, seguindo a norma FASB n.º 143.</p> <p>Mudanças de Prática Contábil – Informa sobre a adoção da norma FASB n.º 143 e resume as conseqüências nas Demonstrações Contábeis;</p> <p>Compromissos e Contingências – Usa um quadro que demonstra a variação do saldo passivo de ODA naquele exercício e as possíveis modificações no lucro caso a prática contábil tivesse sido iniciada em exercício anterior.</p>	<p>Práticas Contábeis – Descreve que a companhia efetua a revisão anual da estimativa de gastos associados com o futuro abandono de poços e desmantelamento de áreas de produção de óleo e gás;</p> <p>Imobilizado Líquido – Informa sobre a adoção da norma FASB n.º 143 e simula as conseqüências desde o exercício da adoção da norma. Usa um quadro que demonstra a variação do saldo passivo de ODA naquele exercício.</p> <p>Contabilização dos Custos de Abandono de Poços Exploratórios – Comenta sobre a transição entre a prática de contabilização orientada pela norma FASB n.º 19 para a n.º 143.</p>
Tabela 1 – Comparativo dos locais das Demonstrações Contábeis que sofrem impacto da contabilização da ODA.		

Ambas as Demonstrações Contábeis das empresas analisadas procuram evidenciar de maneira explícita o impacto causado pela contabilização segundo a norma SFAS n.º 143, principalmente em relação ao resultado do exercício. Entretanto demonstra também a alteração da contabilização da contrapartida de constituição da ODA como ativo imobilizado.

As empresas contabilizam a contrapartida de constituição da ODA como ativo, que é reduzido pela depreciação registrada com o passar da sua vida útil. Além disso, é registrada a atualização do passivo provisionado, corrigindo o montante inicialmente registrado para desmobilização do ativo.

5. Análise da prática frente aos conceitos

Nas seções anteriores foi demonstrada a quebra da fidelidade aos conceitos internacionais dos componentes contábeis no momento que a norma sobre a contabilização da ODA é obedecida.

A ODA refere-se a futuros gastos para a remoção de um ativo. Quando tais gastos forem incorridos, o ativo relacionado à obrigação já terá gerado todo o resultado esperado dentro de períodos operacionais passados. O montante desse ativo englobou registros decorrentes do custo de preparação do local, custos de entrega inicial e custos de instalação até o início de atividade do bem que são debitados no ativo imobilizado. Entretanto, há que se lembrar que os gastos para o ativo fixo já foram incorridos quando do registro no ativo.

O fato de registrar a ODA em contrapartida no ativo imobilizado pode distorcer a percepção do usuário das demonstrações contábeis, parecendo que o mesmo ativo é registrado duas vezes. Uma quanto aos custos pela compra desse ativo imobilizado somado a todos os custos necessários a colocá-lo a disposição da empresa para gerar seus benefícios esperados. E outra como contrapartida do registro da ODA, porém, ao revisar os conceitos contábeis de ativo, viu-se que o evento não pode ser caracterizado como tal.

Considerando que não existiu qualquer pagamento, que não se trata de um direito da empresa, não é um bem (ativo), nem tampouco trará benefícios futuros, o valor

correspondente à expectativa de desembolso futuro, segundo o ponto de vista conceitual, talvez não devesse ser ativado.

Outro ponto que deve ser considerado para uma contabilização de qualidade é o conceito de vinculação, exposto na seção 2, que alerta para a necessidade do confronto das despesas com as receitas no resultado contábil. As despesas incorridas em determinada atividade ou projeto deveriam ser levadas ao resultado proporcionalmente às receitas geradas. Estabelecida a necessidade da vinculação, não seria razoável defender que o débito de contrapartida da ODA fosse carregado ao resultado de uma só vez, de forma que houvesse um desencontro entre o reconhecimento da despesa com relação à receita.

Então, se o registro inicial não deveria ser feito em ativo imobilizado nem em despesa, qual seria a área das Demonstrações Contábeis que deveria receber a contrapartida da provisão passiva para desmobilização de ativos? Pelo fato de não existir uma área ideal para a contabilização e para não prejudicar a representação justa do ativo ou da despesa, é proposta que a contabilização do débito seja feita no próprio passivo e que seja elaborada uma nota explicativa para complementar a informação.

A consequência do lançamento de débito no passivo é que inicialmente não haverá impacto nas Demonstrações Contábeis pela constituição da provisão, e o valor da provisão líquida da ODA aumentará proporcionalmente ao número de anos decorridos da existência do projeto de extração. Esta proposição satisfaz a necessidade do registro contábil de provisionamento sem ferir os conceitos de ativo e o princípio da confrontação da receita com a despesa.

Com as partidas dobradas do lançamento inicial na mesma linha do Balanço Patrimonial, o efeito da provisão passaria a existir ao final do primeiro ano do projeto, e aumentaria gradativamente até o exercício em que o projeto se encerraria; momento a partir do qual o ativo deveria ser removido.

Atendendo a esta proposta de contabilização, o aumento do passivo seria idêntico ao lançamento da despesa e, conseqüentemente, o seu valor acumulado seria idêntico ao valor das despesas para futura remoção de ativos acumuladas nas demonstrações de resultado. Este efeito se daria porque a cada período incorrido seria feita a baixa parcial da conta redutora da provisão da ODA, que teria como contrapartida um débito na despesa.

6. Considerações Finais

Este trabalho mostrou, por um lado, conceitos de componentes das Demonstrações Contábeis pelos quais o registro da ODA perpassa, e, por outro, a orientação e a prática contábil do registro desta obrigação segundo as normas estadunidenses e internacionais.

A evidenciação da ODA feita pelas empresas brasileiras selecionadas listadas na SEC tem atendido, conforme demonstrado, às determinações da norma SFAS n.º 143 no que se pode concluir com base nas informações divulgadas nas Demonstrações Contábeis. Contudo, este padrão orienta que a contrapartida da ODA seja feita no ativo imobilizado, ainda que a essência deste evento não atenda ao conceito do componente contábil dado pelo FASB.

O objetivo da pesquisa de identificar a área das Demonstrações Contábeis que deve receber a contrapartida da provisão passiva para desmobilização de ativos e que esteja em consonância com a teoria da contabilidade foi alcançado a partir da análise, principalmente, dos conceitos de ativo, passivo e despesa e então feita uma comparação com as normas praticadas às empresas em questão.

Foi verificado que para atender à norma do FASB a contrapartida do valor presente da ODA é feita adicionando o valor de custo do ativo que deverá ser removido e amortizado dentro da sua vida útil do bem. Para que um registro contábil seja feito no ativo, passivo, patrimônio líquido ou resultado, sua essência deveria satisfazer aos requisitos de

reconhecimento de um ativo. Ora, se um ativo imobilizado deve a) ser tangível; b) gerar expectativa de resultados futuros; c) ser avaliado inicialmente pelo custo de aquisição (em casos particulares pelo custo de troca ou mercado); e d) ser mantido pela empresa, então desembolsos futuros não deveriam ser registrados neste componente.

Diante do conflito entre as orientações pelo registro das provisões prováveis e mensuráveis e a condição para o reconhecimento do passivo, o registro da contrapartida no próprio passivo é a opção mais apropriada frente à teoria da contabilidade.

A única maneira de minimizar o efeito da evidenciação líquida incompleta do passivo, dentro desta proposta de contabilização, é o uso das notas explicativas. O parágrafo 22 da norma SFAS n.º 143 diz que as informações de ODA que devem ser divulgadas pelas empresas são uma descrição geral da obrigação e do ativo imobilizado a ela associado; o valor justo deste ativo; e uma demonstração das mudanças ocorridas no saldo da provisão, conciliada com os saldos inicial e final. Para atender à integridade da informação evidenciada nos demonstrações contábeis, é proposta por este artigo a adição nas notas explicativas de um demonstrativo do valor atualizado total da ODA, das parcelas de despesa que já foram lançadas ao resultado e já compõem o saldo líquido do passivo, e das parcelas cuja competência ainda será incorrida.

Sejam por fatores econômicos, jurídicos, sejam por decisões tomadas pelos dirigentes das empresas, os eventos nos quais empresas são envolvidas chegam ao departamento de contabilidade. Espera-se dos contadores que a evidenciação destes eventos nos relatórios financeiros seja feita de forma que melhor atenda às normas que fundamentam a Ciência Contábil. O fato de as demonstrações contábeis não preverem áreas que abarquem em seus conceitos todos os eventos que chegam à contabilidade denota mais um desafio para esta ciência.

7. Referências

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. Portaria n.º 25, de 6 mar. 2002. Aprova o Regulamento de Poços de Petróleo perfurados com vistas à exploração ou produção de petróleo e/ou gás. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 7 mar. 2002/Disponível em: <http://www.anp.gov.br/doc/petroleo/P6025_2002.pdf>. Acesso em: 29 out. 2007.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. Portaria n.º 176, de 27 out. 1999. Aprova o Regulamento de Poços de Petróleo perfurados com vistas à exploração ou produção de petróleo e/ou gás. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 28 out. 1999/Disponível em: <[http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll/leg/folder_portarias_anp/portarias_anp_tec/1999/outubro/panp%20176%20-%201999.xml?f=templates\\$fn=document-frameset.htm\\$q=%5Bfield%20num_norma%3A176%5D%20po%3%A7o\\$X=Advanced#LPHit1](http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll/leg/folder_portarias_anp/portarias_anp_tec/1999/outubro/panp%20176%20-%201999.xml?f=templates$fn=document-frameset.htm$q=%5Bfield%20num_norma%3A176%5D%20po%3%A7o$X=Advanced#LPHit1)>. Acesso em: 29 out. 2007.

AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. Resolução n.º 274, de 5 de set. 2001. Aprova o Regulamento de Compartilhamento de Infra-estrutura entre as Prestadoras dos Serviços de Telecomunicações. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/documentos/biblioteca/resolucao/2001/res_274_2001.pdf>. Acesso em: 29 out. 2007.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1975). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 5 – Accounting for Contingencies*. Norwalk: FASB.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1977). *Statement of Financial Accounting Standards n.º 19 – Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies*. Norwalk: FASB.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 6 – Elements of Financial Statements*. Norwalk: FASB.

- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2001). *Statement of Financial Accounting Standards n.º 143 – Accounting for Asset Retirement Obligations*. Norwalk: FASB.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*, 5a. ed., São Paulo: Atlas, 1999.
- INFORMAÇÕES Financeiras. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/>>. Acesso em: 26 de out. 2007.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2003). *Proposed new Accounting Interpretation – Changes in Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*. London: IASB.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE e INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Normas Internacionais de Contabilidade 1997*. São Paulo: IBRACON, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*, 6a. ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- MATIAS-PEREIRA, José. *Manual de Metodologia da Pesquisa Científica*, 1a. ed., São Paulo: Atlas, 2007.
- RESULTADOS e Informações Financeiras: Relatórios SEC. Disponível em: <http://www.cvr.com.br/>. Acesso em: 23 out. 2007.
- SCHROEDER, R. G., CLARK, M. W. e CATHEY, J. M. *Financial Accounting Theory and Analysis*, 8a. ed., New Jersey: John Wiley & Sons, 2005.
- SILVA, Carlos Alberto. *Passivos Ambientais PwC.ppt* (arquivo). Disponível em : <http://www.abrasca.org.br/eventos/ativos_passivos/Carlos_Alberto_Silva.ppt>. Acesso em: 29 out. 2007.