

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: DESAFIOS PARA IMPLANTAÇÃO

Julio Candido de Meirelles Junior¹

RESUMO

O crescimento da globalização, e, principalmente, a maior integração entre os diferentes mercados mundiais trouxeram necessidade da adoção de padrões contábeis unificados. Seguidas por diversos mercados importantes, as normas internacionais de contabilidade começam a alterar a forma como as empresas brasileiras emitem demonstrações financeiras, vivenciando uma época de alterações. Este pequeno estudo abre as portas para o entendimento das questões propostas por colegas e alunos onde se espera evidenciar um norte para a questão.

PALAVRAS-CHAVE: HARMONIZAÇÃO. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. CONVERGÊNCIA.

INTRODUÇÃO

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade é um dos grandes desafios para a Ciência Contábil e para os estudiosos em contabilidade.

A Ciência Contábil torna-se cada vez mais reconhecida como linguagem universal de negócios e única capaz de interpretar, de forma homogênea, os fenômenos econômicos envolvidos nessas relações.

¹ Contador, Mestre em Contabilidade e professor do curso de Economia das Faculdades Integradas Vianna Júnior

Os profissionais da Contabilidade almejam por harmonizar as normas contábeis para que efetivamente possa atingir um grau satisfatório de confiabilidade junto ao público externo, dando maior transparência e segurança às informações contábeis.

Visando à harmonização das normas contábeis, empenhos têm sido realizados em vários países. No Brasil, a nova Lei das Sociedades por Ações – Lei nº. 11.638/07 abriu definitivamente o “acesso” para a convergência aos padrões internacionais. Percebes-se que as companhias brasileiras terão melhores condições de competir no exterior. Elas farão parte do grupo de aproximadamente cem países que já adotam as normas internacionais para as empresas listadas em bolsas de valores.

Por outro lado essa seqüência de eventos veio ainda colaborar para novos direcionadores, como o Plano de Contas Referencial, elaborado pela equipe técnica do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com o objetivo de uniformizar as informações contábeis das empresas que efetuarão a Escrituração Contábil Digital (ECD).

1 PRINCÍPIOS VERSUS NORMAS

Observa-se com freqüência uma confusão entre o significado de princípios e normas. Os princípios são revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, justamente com a certeza, o método e a busca das causas primeiras. As normas dirigem a ação, são proposições com carga de ordem e comando, leis que se não forem obedecidas levam risco ao comportamento.

A palavra princípios, em nosso idioma, tem acepções variadas. No singular emprega-se com o significado de “origem”, “começo”, e, também, “regra a seguir”, “norma”. No plural tem o significado de “elementos”, “rudimentos”, “convicções”. Assim se emprega o termo, seguindo com alguma fidelidade o que representava em sua origem etimológica, ou seja, no Latim, onde tinha um sentido próprio e um

particular. A palavra *principium*, na Roma antiga, como substantivo, sugeria “começo”, “origem”, “exórdio”, “prelúdio” e “em primeiro lugar”. Tais significados são

os que se empregam na linguagem comum e que, naturalmente, sugerem-nos tais idéias quando evocados (SÁ, 2007).

O conceito de “princípios”, para fins de uso em Contabilidade, tem sentido próprio. O Conselho Federal de Contabilidade, órgão fiscalizador da profissão, através de sua Resolução de nº. 750/93, regula o conceito a ser reconhecido e adotado. Os avanços das ciências exigem adaptações, e não se podem negar as intensas mudanças que se vêm operando. Na realidade, a vontade de padronização corre naturalmente quando os conhecimentos adquirem avanços em suas doutrinas.

A palavra norma, segundo Aurélio (2002) pode ser definida como: “aquilo que se estabelece como base ou medida para a realização ou avaliação de alguma coisa”. As *normas* são convencionais e estabelecidas por doutrinadores ou por profissionais, com a finalidade de harmonizar e homogeneizar os resultados obtidos com a aplicação prática dos conhecimentos científicos. São condicionadas aos parâmetros estabelecidos pelos *princípios*.

As normas podem, portanto, variar segundo o ambiente cultural ou econômico, atendendo às necessidades específicas do meio em que são aplicadas. O ideal é que as normas sejam uniformizadas universalmente para ser entendida por todos aqueles que se utilizam delas. Para os usuários envolvidos em transações de naturezas econômicas das mais diversas, é necessário que as informações contábeis sejam baseadas em normas ou critérios uniformes e homogêneos, a fim de que não concorram para distorções ou má interpretação das mesmas.

Nesse sentido, Sá (1995, p. 328) nos orienta a respeito da norma contábil:

Norma contábil - uma regra de contabilidade; preceito a respeito de fatos patrimoniais; modelo ou exemplo de um procedimento em escrituração ou em pesquisas de contabilidade; maneira de proceder em contabilidade. As normas contábeis não devem ser confundidas com as Leis Contábeis. Filosoficamente existe uma diferença bem nítida entre esses conceitos. Várias entidades impõem suas Normas Contábeis, feitas ao sabor das comissões de profissionais designados para tal fim.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução de nº. 751/93, dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade evidenciando que estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados.

Segundo Sá (2007): “O critério hoje aceito pela maioria dos grandes expoentes da Contabilidade é o de que os princípios devem apoiar-se em Doutrina e Teorias e as Normas devem apoiar-se em Princípios”.

As principais normas contábeis legais do Brasil estão contidas: no Código Comercial Brasileiro (Lei 5.56/1850), alterado pelas regras do Novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002); Lei 6.404/1976, também alterada pela Lei 11.638/2007; Lei 4.320/1964 para entidades públicas; Resoluções emitidas pela CVM, SUSEP, BACEN, entre outras ordenações.

2 Harmonização versus Padronização

Volta-se a um tema já estampado na mídia, evidenciado nos meios contábeis e amplamente debatido nas universidades, fato este decorrente dos reflexos da Lei 111638 de 2007. Para o leitor ainda não familiarizado com o tema se faz necessário uma pesquisa que pode ser iniciada a partir de uma investigação no dicionário, onde Aurélio (2002) evidencia:

Harmonização: ação ou efeito de harmonizar. *Harmonizar*: pôr em harmonia; tornar harmônico; conciliar. *Harmonia*: disposição bem ordenada entre as partes de um todo; proporção; ordem; simetria; acordo; conformidade.

Padronização: redução dos objetos do mesmo gênero a um só tipo, unificado e simplificado, segundo um padrão ou modelo preestabelecido; ato ou efeito de padronizar; standardização.

Harmonização contábil é um processo pelo qual vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis, respeitando as peculiaridades e características de cada região. Esse processo parte da identificação das linhas gerais no marco conceitual e na teoria geral da contabilidade desses países que fundamentam suas normas contábeis.

Esse processo considera a influência dessas normas na economia dentro de um contexto de unicidade de mercados. (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

Quando se fala em harmonização, é importante dizermos que existem vantagens, desvantagens e obstáculos. De acordo com Lisboa (1998):

Vantagens: comparabilidade na avaliação do desempenho de empresas em nível mundial; maior facilidade para o ensino da contabilidade, maior facilidade para transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional; maior facilidade para o acesso das empresas a recursos financeiros internacionais; permite harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.

Desvantagens: não reconhece que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo às suas especificidades culturais, legais e econômicas; a harmonização implica na redução de opções de práticas contábeis bem fundamentadas.

Obstáculos: o alto grau das diferenças entre as normas e práticas contábeis dos diversos países; a falta, em alguns países, de entidades de profissionais com poder de influência e nacionalismo.

Uma das mais importantes vantagens da harmonização é, sem dúvida, o fluxo de recursos econômicos e de profissionais entre empresas e mercados internacionais. Observa-se, portanto, a necessidade de participação efetiva dos profissionais da área e do meio acadêmico nesse processo, criando condições para que a harmonização das normas contábeis deixe de ser um simples objetivo a ser buscado e se torne realidade (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

É crescente a importância das normas internacionais para conseguir a harmonização contábil e, ao se analisar o conteúdo delas, percebe-se que as mesmas fornecem algum progresso à uniformidade, pois em cada nova norma uma certa quantidade de uniformidade é acrescentada em direção à harmonização (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

Contudo, observa-se pronunciamentos com base científica interessantes de grandes autoridades, como em recente entrevista ao Dr. Antonio Lopes de Sá por Robson Lopes Bezerra na Revista Eletrônica Fiscolegis (2008) onde Lopes de Sá alerta e critica *IASB* e *NIC* em desrespeito aos princípios Contábeis e que as

novidades da lei das sociedades por ações aumentam a incerteza no campo das avaliações.:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. A forte pressão exercida pelas multinacionais para que prevalecessem os padrões anglo-saxões continua; a IASB é dirigida por elas mesmas; na realidade simula-se um padrão europeu, mas, na prática ele não existe nesse particular. O que existe, sim, é reação de importantes países da Comunidade Européia contra as normas do IASB (França, Áustria, Espanha etc.).

Realmente é um momento de reflexão não só das autoridades contábeis do país, mas de toda a classe que deve estar envolvida, afinal de contas, o processo termina nas mãos dos profissionais em escritórios e empresas, que ficam a deriva e muitas vezes não são consultados e são apenas arrebanhados para o trabalho hodierno da contabilidade sem o devido preparo e sem o tempo necessário de adequação que permita uma preparação para a nova realidade.

Enfim, os obstáculos para a harmonização podem ser superados. A verdadeira harmonização deve ser um processo realmente internacional, mas que não fira a contabilidade como ciência e a integridade cultural dos países. Devem vir como consequência normal dos processos de interação social e comercial e não como imposição, mas com amadurecimento e nesses termos deve se questionar algumas circunstâncias reais que levaram a crise financeira internacional dos últimos meses. E a pergunta fica no ar, onde estavam as garantias reais? Onde estavam os princípios de contabilidade? Uma ótima reflexão para a academia e principalmente para o labor diário da contabilidade.

Por outro lado ainda persistem dois problemas importantes. O primeiro é que uma grande maioria de países não aceita a forma de pensar dos anglo-saxões, cujas normas contábeis atendem às considerações do mercado de capital. O segundo problema é que o procedimento para aprovar as normas é o de divulgar os rascunhos de pronunciamentos, para receber comentários. Como muitos países não

estão habituados ao processo, não respondem, tornando imperfeito o processo de decisão. E uma outra questão fundamental, a classe contábil, a academia e os sindicatos têm sido consultados em todos os países? Uma ótima reflexão para o assunto. Mas é preciso caminhar no sentido internacional, antes firmada intenção de que deve ser feito com consciência, com ciência visando o aprimoramento científico envolvido para que não se fique a mercê de cultura imposta sem a devida reflexão e estudos adequados.

Diante do contexto internacional percebe-se a necessidade de demonstrações contábeis harmônicas à medida em que as empresas atuam em ambientes competitivos, ou que sofram ação desses ambientes. Nesse sentido, as palavras de Carvalho (2002, p. 62) esclarece:

Relatórios contábeis que, seguramente, podem suportar o mercado de negócios globalizado, se sustentam em três pilares:

1. padrões contábeis emitidos com qualidade, clareza, consistência e compreensibilidade, cujas regras reflitam, razoavelmente, a realidade econômica.
2. práticas e políticas contábeis e de auditoria capazes de traduzir aqueles padrões com acurácia, com níveis adequados de entendimento e em relatórios oportunos para as empresas.
3. estrutura normatizadora e fiscalizadora capaz de fornecer e manter a disciplina necessária dos mercados.

No processo de harmonização, as ações da CVM estão voltadas para seus atos normativos, que tratam de procedimentos contábeis, de forma a aproximá-los o mais possível das normas internacionais e mais recentemente, a revisão da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 11.638/07).

Segundo Marchesini (2008) “as Normas Contábeis que serão adotadas pela legislação brasileira, os *International Financial Reportings Standards (IFRS)*, devem beneficiar as grandes empresas brasileiras a partir do ano que vem [...] e continua ainda a dizer: as Normas Contábeis dos IFRS são interessantes para o Brasil e podem atrair mais investidores, uma vez que estas práticas já são utilizadas por eles”.

De acordo com o CFC (2005), a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência a redução de riscos nos

investimentos internacionais sob a forma de empréstimo financeiro ou sob a forma de participação societária, nesse caso percebe-se a necessidade tendo em vista os últimos acontecimentos internacionais, bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos, esse derivado de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito. E também maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea e a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

3 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Observa-se duas vertentes na contabilidade internacional sendo a conhecida Contabilidade estadunidense, cujas regras são organizadas pela entidade civil *FASB* (*The Financial Accounting Standards Board*) e as regras de contabilidade organizadas pelo *IASB* defendido pela União Européia.

Direcionamentos que segundo a orientação de Martins (2008) deve ser posicionado da seguinte forma:

Contabilidade Internacional não existe. Na verdade, a especialização em Contabilidade Internacional trata-se da denominação dada ao estudo das normas contábeis vigentes no Brasil, na União Européia, nos Estados Unidos e em outros países aplicáveis à Contabilidade Geral, tendo em vista a realização de operações internacionais e a captação de recursos financeiros principalmente nos mercados de capitais norte-americano e europeu.

O *IASB* - Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade, que substituiu a *IASC* - Fundação Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade, vem tentando unificar essas normas para que as Demonstrações Contábeis e a escrituração contábil obedçam a padrões uniformizados mundialmente.

Sendo assim, a chamada Contabilidade Internacional tem por objetivo levar aos profissionais de contabilidade os conhecimentos necessários sobre as Normas de Contabilidade vigentes no mundo, de forma que possam adaptar as demonstrações contábeis às exigências de determinados países em que a empresa sob sua responsabilidade tenha interesses comerciais e financeiros.

Em complementação, devem ser estudadas também as características das operações financeiras privadas e públicas no mercado financeiro internacional, incluindo a utilização de Planejamento Tributário

Internacional mediante a ocultação de bens e valores monetários em paraísos fiscais.

Faz-se necessário também o estudo das normas contábeis e dos controles operacionais existentes no Brasil, que em alguns casos oferecem melhores garantias de segurança do que em outros países considerados desenvolvidos.

De acordo com Sá (1995:329), em seu livro *Dicionário de Contabilidade*, ele conceitua as ditas Normas Internacionais de Contabilidade:

Normas Internacionais de Contabilidade - critérios objetivos de conceituações e procedimentos na tecnologia contábil dos registros, demonstrações e informações, emanados de entidades de representatividade internacional, visando a uniformidade de procedimentos gerais. [...] todavia, o que se tem percebido é uma notória influência de determinados Países sobre uma cultura que desejam impor, sem uma democratização competente do conhecimento, desejando produzir modelos comportamentais segundo suas intenções, nem sempre de acordo com a doutrina do conhecimento contábil.

Como se pode observar é um caminho sem volta, independente até dos pronunciamentos dos autores em tela, contudo, os responsáveis pela adaptação devem observar os direcionadores internacionais que muitas vezes seguem intencionalmente determinados rumos. Existem falhas ainda, mas as leis não nascem sempre perfeitas e, por isso, existem mecanismos para aprimorá-las, espera-se que isso aconteça, pois em muito irá favorecer o mercado livre e a sadia concorrência.

4 Histórico

O comitê de pronunciamentos contábeis internacionais chamado *IASC (International Accounting Standards Committee)*, foi criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Irlanda, Japão, México, Países baixos e Reino Unido. A nova entidade foi criada com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que possa ser mundialmente aceito. Os primeiros pronunciamentos contábeis

publicados pela *IASC* foram chamados de *International Accounting Standard* (*IAS*). Numerosas normas *IAS* ainda estão vigentes.

Em 1997, o *IASC* criou o *SIC* (*Standing Interpretations Committee*) um comitê técnico dentro da estrutura do *IASC* cujo objetivo era responder as dúvidas de interpretações dos usuários.

Em 2001, substituindo o antigo *International Accounting Standards Committee*, ou *IASC*, foi criado o *International Accounting Standards Board*, ou *IASB*, que está sediado em Londres. O *IASB* é a organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade *IAS* / *IFRS* em língua inglesa e tem como compromisso principal desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração de Demonstrações Contábeis, e que atendam ao público interessado nas Demonstrações Contábeis sejam eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários e leitores de tais demonstrações.

É importante observar que a *IFRS 1* que trata de adoção de *IFRS*, pela primeira vez, é diferente da *IAS 1*, que trata do formato, do conteúdo e da apresentação das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o *IFRS*, e assim por diante.

Em dezembro do mesmo ano o nome do *SIC* (*Standing Interpretations Committee*), foi mudado para *IFRIC* (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). O *IFRIC* passou portanto a ser responsável pela publicação a partir de 2002 de todas interpretações sobre o conjunto de normas internacionais.

Desde 1º de janeiro de 2005, todas as empresas européias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas *IFRS* para publicarem suas demonstrações financeiras consolidadas. A iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade financeira. Atualmente numerosos países tem projetos oficiais de convergência das normas contábeis locais para as normas *IFRS*, inclusive o Brasil.

5 Estrutura

O conjunto de normas e interpretações composto por *IFRS*, *IAS*, *IFRIC* e *SIC* forma o que se conhece por Normas Internacionais de Contabilidade.

➤ *IFRS*: Os pronunciamentos *IFRS* (*International Financial Reporting Standard*) são emitidos pelo *IASB*. Eles são, portanto, os mais recentes.

➤ *IAS*: Os pronunciamentos *IAS* (*International Accounting Standard*), são os primeiros pronunciamentos emitidos pelo *IASC*.

➤ *IFRIC*: As interpretações *IFRIC* (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). Elas são portanto as interpretações mais recentes.

➤ *SIC*: As interpretações *SIC* (*Standing Interpretations Committee*)

➤ *Framework*: O framework não é oficialmente um pronunciamento técnico.

5.1 US GAAP

United States Generally Accepted Accounting Principles, ou *US GAAP*, são Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos. Quando elaboramos um Balanço Patrimonial aqui no Brasil de acordo com a legislação brasileira, algumas empresas "*traduzem*" este Balanço para os norte-americanos utilizando o *US GAAP*.

Os *US GAAP* incorporam convenções, regras e procedimentos necessários para definir práticas contábeis aceitas, não se limitando a serem guias de aplicação genérica, mas partindo para o detalhamento. Em ordem de importância, são os seguintes: *FASB Statement of Financial Accounting Standards* (*FAS*); *FASB Interpretations* (*FASIs*); *APB Opinions*; *AICPA Accounting Research Bulletins* (*ARBs*) e *Releases of the SEC7* (*Regulation S-X*, *Accounting Series Release* (*ASRs*) e *Financial Reporting Releases* (*FRRs*).

5.2 IFRS

O *International Financial Reporting Standards*, ou *IFRS*, são normas internacionais de relato financeiro, emitidas pelo *IASB*. O principal objetivo dessas

normas é desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, que requeiram transparência e comparabilidade na elaboração de Demonstrações Contábeis, e que atendam ao público interessado nessas Demonstrações sejam eles investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários e leitores de tais demonstrações.

Conforme dito anteriormente, desde janeiro de 2005, todas as empresas européias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas *IFRS* para publicarem suas demonstrações financeiras consolidadas. A iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade financeira. Atualmente, numerosos países tem projetos oficiais de convergência das normas contábeis locais para as normas *IFRS*, inclusive o Brasil.

A instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) de nº. 457 editada em julho de 2007 determina que as empresas brasileiras de capital aberto publiquem suas demonstrações financeiras conforme o *IFRS* a partir de 2010. Ainda há um longo caminho a ser percorrido pelas organizações nacionais.

Com toda essa regulamentação fica evidente que os processos precisam ser adaptados para alimentar os requerimentos advindos do novo padrão.

São grandes os desafios brasileiros para essa adequação, principalmente com relação à base da estrutura em todos os sentidos e colocando em foco os contadores que ainda não estão treinados para esse questionamento. É fundamental que o Conselho Federal de Contabilidade juntamente com as organizações brasileiras verifiquem os impactos e iniciem treinamentos e uma preparação para desenvolver as demonstrações no novo formato a partir de 2010.

O processo de convergência da normatização contábil brasileira para as *IFRS* está regulamentado por meio da Resolução n. 1.103/07 do CFC, que cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

Nesse sentido, Melo (2008) destaca:

Tendo em vista a inserção do Brasil no mercado internacional e levando-se em conta a consolidação do mercado brasileiro de capitais, a escolha das *IFRS* sinaliza o aumento da transparência e da comparabilidade entre diferentes companhias nos diferentes países que as adotam. Os Estados Unidos, que têm seu próprio padrão contábil, o USGAAP, já sinalizaram que vão aceitar as normas internacionais. Assim, os investidores

estrangeiros poderão analisar as demonstrações das empresas brasileiras à luz de padrões conhecidos.

A implementação das IFRS envolve muito mais que a conformidade com as novas normas contábeis, a qual poderá causar um impacto significativo em toda a organização.

De acordo com a KPMG (2008), os principais benefícios que a migração para os padrões *IFRS* trará para o nosso país serão:

- Aumento da comparabilidade e da transparência nas demonstrações financeiras;
- Integração supranacional do mercado de capitais;
- Disponibilização de informações financeiras com mais qualidade para acionistas e autoridades responsáveis;
- Aumento da qualidade e da eficiência de grupos internacionais; e
- Potencialização das ambições de crescimento internacional do Brasil.

Ainda segundo a KPMG (2008), a implementação das *IFRS* também proporciona vantagens decisivas para o negócio, tais como:

- A preparação de relatórios internos e externos de acordo com as *IFRS* contribui ativamente para o gerenciamento eficiente.
- O sistema de *reporting* é padronizado, resultando em comunicação financeira uniforme.
- Os números contábeis conforme as *IFRS* oferecem melhor auxílio na tomada de decisões gerenciais, pois são mais orientados para uma reflexão realista da eficiência econômica.

Uma das grandes dúvidas sobre essa nova padronização diz respeito à escolha, pelo Brasil, das normas contábeis internacionais, em detrimento do *US GAAP*. De acordo com a CVM, é preferível que as companhias migrem para as *IFRS*, e não para o *US GAAP*, uma vez que a abordagem do *US GAAP* é inteiramente fundamentada em uma malha legal e infra-legal própria dos Estados Unidos da América. Por extensão, as normas contábeis norte-americanas são intrinsecamente ligadas ao preceito do direito societário, da lei comercial e da lei de valores mobiliários dos EUA.

O fato de as *IFRS* advirem de uma entidade supranacional, incluindo a maioria dos países da União Européia, confere a elas um caráter mais internacionalizado e objetivo. No processo de discussão e elaboração das normas, ocorre uma ampla participação mundial. Com isso, se reduz a chance de o debate ser dominado por um interesse geográfico em particular. Ressalta-se, também, que as *IFRS* já foram adotadas por cerca de sete mil companhias abertas.

A adoção das *IFRS* implica, também, vantagens financeiras relativas. O custo de acompanhamento da norma norte-americana é, no conjunto, mais alto do que o do similar internacional.

As normas internacionais de demonstrações financeiras, de fato, estão fazendo *jus* à sua nomenclatura. O número de empresas ligadas no padrão internacional passava de 07 mil em 2007, de acordo com o guia de demonstrações financeiras 2006/2007 da *PricewaterhouseCoopers (PwC)*. “No médio e no longo prazo, a tendência é de existência do *US GAAP* nos Estados Unidos e do *IFRS* no resto do planeta”, prevê Ana Maria Elorrieta, sócia da área de risco e qualidade da PwC.

6 A Lei nº. 11.638 de 28/12/2007

Após sete anos de tramitação na câmara dos deputados com diversas modificações no texto original, o Projeto de Lei (PL) nº. 3741/00 foi finalmente aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), no plenário do Senado Federal, e sancionado pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007, tornando-se a Lei nº. 11.638/07 que modifica a Lei nº. 6.404/76.

Foram introduzidas as mais recentes conquistas conceituais e normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, incorporando-as à realidade jurídica e econômica de nosso País, além de serem aperfeiçoadas inúmeras disposições e institutos já contemplados na legislação anterior e serem consagradas as melhores práticas de governança corporativa. (BRAGA; ALMEIDA, 2008).

As mudanças na LSA colocam o Brasil em um novo patamar e de acordo com Melo (2008):

Essas alterações vão impulsionar mudanças importantes nas práticas contábeis das empresas brasileiras. De fato, ao traçar o caminho de convergência entre as normas brasileiras e as melhores práticas contábeis internacionais, a nova Lei das Sociedades por Ações insere o Brasil no mercado global. É a garantia institucional de que o país concorda com as regras que a maior parte do mundo utiliza.

As conseqüências das mudanças ultrapassam os segmentos econômicos ligados à contabilidade. A nova Lei das SAs vai trazer mais transparência, comparabilidade e segurança à economia brasileira. O resultado desse *upgrade* contábil será o amadurecimento da economia de mercado no país. Outro ponto importante da nova legislação é o incentivo à expansão do conceito de governança corporativa. Dessa forma, a nova Lei das SAs vai contribuir para a melhoria do ambiente econômico, o que, por sua vez, funcionará como estímulo para o desenvolvimento.

Nesse sentido, a nova Lei das Sociedades por Ações deu nova redação ao art. 177, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade:

Art. 177. § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade está em andamento, graças aos esforços que vêm sendo desenvolvidos por profissionais, mesmo antes, e a partir da criação do CPC.

A CVM e o Banco Central do Brasil, por sua vez, já emitiram comunicados estabelecendo a época prevista para o processo de convergência para as normas contábeis emanadas do IASB (ano de 2010), com referencia às demonstrações contábeis consolidadas das companhias abertas e das instituições financeiras. Em outras palavras, isso significa que essas entidades divulgarão, no início de 2011, suas demonstrações consolidadas relativas ao exercícios encerrados em 2009 e 2010. Essas demonstrações contábeis consolidadas não têm reflexos societários e tributários, representa, somente, informações adicionais a serem fornecidas ao mercado. (BRAGA; ALMEIDA, 2008).

As demonstrações contábeis individuais, com efeitos societários e tributários, serão elaboradas de acordo com a Lei nº. 6.404/76, com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07, a partir de 1º de janeiro de 2008. Essas demonstrações ainda não estarão harmonizadas com as normas internacionais do IASB (IFRS), o que somente ocorrerá à medida que a CVM e/ou BACEN emitirem atos normativos aprovando os pronunciamentos do CPC. Neste caso, as companhias fechadas também poderão adotar as normas expedidas pela CVM, conforme previsto no § 6º do mesmo art. 177. (BRAGA; ALMEIDA, 2008).

A CVM já emitiu atos normativos sobre a convergência das Normas Internacionais de Contabilidade. Os tipos de atos normativos que a CVM emite podem ser: Instruções, Deliberações, Notas Explicativas e Pareceres de Orientação.

A medida que forem surgindo novas dúvidas sobre a referida Lei nº. 11.638/07, a CVM pretende emitir novos atos, com o objetivo de manter o mercado sempre atualizado.

De acordo com a KPMG (2008), para o atendimento à Lei nº. 11.638/07, as empresas precisam estar atentas aos seguintes aspectos:

- Quais as diferenças existentes entre a escrituração contábil atual da empresa e as mudanças das práticas contábeis inseridas pela Lei nº 11.638/07?
- Qual o envolvimento esperado das áreas operacionais no fornecimento das informações necessárias para a preparação das demonstrações financeiras?
- Quais áreas administrativas seriam impactadas pelas mudanças e a quais aspectos de treinamento ou capacitação dos profissionais a empresa precisa estar adequada?
- Quais procedimentos já devem ser planejados para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras auditadas do exercício a ser encerrado em 31 de dezembro de 2008?
- Para as empresas de capital aberto, quais alterações para a preparação do ITR do primeiro trimestre de 2008 serão necessárias?

Responder essas e outras questões não é uma tarefa simples nem tão pouco fácil. Essa conversão altera o habitual e atinge a empresa com um todo. Modifica os processos, sistemas, necessidades de pessoas, e altera o balanço, o resultado e os

indicadores. Altera a forma como a empresa vê seu desempenho e como os outros percebem esse desempenho. É necessário que as empresas estejam em sinergia com os mercados.

Apesar das dúvidas estamos em posição privilegiada, pois podemos aprender com as empresas européias que adotaram o *IFRS* em 2005 e nos beneficiarmos dos avanços das normas internacionais de contabilidade. Esse avanço diz respeito a adoção das *IFRS* pela primeira vez, contribuindo significativamente para a convergência dos padrões.

A *IFRS 1* funciona como um guia prático para a conversão e tem como objetivo facilitar o processo de transição, dirimir dúvidas e evitar diferenças significativas de tratamento entre as empresas.

De acordo com a KPMG (2008), para se adotar as *IFRS* deverão serem feitos os seguintes procedimentos:

- Identificar qual será a primeira demonstração financeira em *IFRS*;
- Preparar um balanço de abertura na data de transição, ou seja, no primeiro dia do exercício financeiro que está sendo apresentado para fins de comparação;
- Selecionar as políticas contábeis em vigor na data da primeira demonstração financeira em *IFRS* e aplicá-las retroativamente para o período de transição;
- Considerar quais exceções á regra de aplicação retroativa serão adotadas;
- Aplicar as quatro proibições existentes para aplicação retroativa; e
- Divulgar extensivamente os impactos da transição para *IFRS* e incluir afirmação explícita de cumprimento integral de *IFRS*.

As *IFRS* exigem demonstrações financeiras comparativas. A *IFRS 1* determina que a data de transição corresponda ao início do mais antigo período no qual estejam sendo apresentadas demonstrações financeiras completas em *IFRS* comparativamente. Considerando a situação em 31 de dezembro de 2010 compara com 31 de dezembro de 2009, sendo esta, portanto, a data de transição. Na prática, para as companhias abertas, significa que todas as transações ocorridas a partir de

1º de janeiro de 2009 já devem considerar os requerimentos das *IFRS*. As informações trimestrais de 2010 deverão ser publicadas comparativamente a 2009. (KPMG 2008).

CONCLUSÃO

Observa-se que o grande desafio da Profissão Contábil, no século XXI, será a harmonização das normas contábeis, em face da globalização da economia e dos negócios internacionais, fenômeno que caminha rápido e já preocupa os Contadores da atualidade.

A mundialização empresarial faz com que as empresas deixem de ser apenas nacionais, para se tornarem transnacionais, ou globalizadas, fato que exige a harmonização de normas em todo o mundo, para que se possa consolidar seus balanços e facilitar o entendimento.

A globalização da economia já evidencia, direciona a contabilidade como um único denominador comum para mensurar as atividades econômicas. É a Contabilidade que irá trazer a homogeneidade universal no tratamento, registros e divulgação de fatos contábeis de uma mesma natureza.

A harmonização das normas contábeis é, portanto, necessária e inevitável, estando já em pleno processo de realização, em âmbitos regionais e internacionais. Por outro lado, pode-se afirmar que as normas contábeis são regras *consensuais* e *compulsórias*, ou guias de orientação para registros e demonstrações contábeis, e que o respeito aos Princípios Fundamentais de Contabilidade é básico para fixar essas normas, principalmente quando se pensa em sua harmonização.

É provável que a harmonização plena não seja fácil, devido às diferenças culturais e econômicas entre países, podendo algumas discrepâncias serem até toleradas, em certos casos, mas jamais se poderá admitir opções conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois isso representaria a negação da existência de conceituação básica da *Ciência Contábil*.

A adoção das *IFRS* será uma enorme mudança para muitas comunidades financeiras. As demandas da conversão para uma nova base de relatório serão

significativas e, além disso, a aplicação das normas internacionais de contabilidade envolve bastante julgamento.

Um dos desafios na adoção das normas, com base em princípios como as IFRS, é alcançar a consistência no entendimento e, portanto, na aplicação dessas normas. Ao final, o objetivo será atingir maior transparência e comparabilidade no relatório financeiro e, com isso, obter as melhores informações para os acionistas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 6404, de 15 de dezembro de 1976.

_____. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

CARVALHO, L. Nelson. LEMES, Sirlei. Padrões contábeis internacionais do IASB: um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. UNB: Brasília, vol. 6, n.2, 2º sem. 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 10/06/2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 10/05/2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 06/04/2008.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Disponível em: <<http://www.deloitte.com>>. Acesso em: 03/03/2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

IBRACON. Normas internacionais de contabilidade 2001: texto completo de todas as normas internacionais de contabilidade e interpretações SIC existentes em 1º de janeiro de 2001. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. São Paulo: IBRACON, 2002.

KPMG. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em: 02/07/2008.

LISBOA, Lázaro. FIPECAFI/FEA/USP. Contabilidade Internacional. São Paulo: Atlas, 1998.

MADEIRA, Geová J. SILVA, Cátia B. A. ALMEIDA, Fabiana L. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG. Ano V, n. 16, 4. trim. 2004.

MARCHESINI, Adriele. Mudanças nas regras devem beneficiar empresas em 2009. Press Clipping – Fenacon – DCI. Acesso em 15/10/2008. Disponível em: www.fenacon.org/pressclipping/2008/outubro/06/dci2.htm

MELO, Pedro. KPMG Business Magazine. Nº 11. mar. 2008. Disponível em: < <http://www.kpmg.com.br> >. Acesso em: 02/07/2008.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Disponível em: <<http://www.pwc.com>>. Acesso em: 03/07/2008.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10/06/2008.

REVISTA CONTÁBIL FISCOLEGIS. Disponível em: <www.revistacontabil.fiscolegis.com.br> Acesso em: 29/07/2008.

SÁ, Antônio Lopes de. Curso de auditoria. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Princípios fundamentais de contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Dicionário de Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

WIKIPÉDIA. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org>>. Acesso em: 17/06/2008.