



# A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade



Julio Candido de Meirelles Junior  
Camyla D'Elyz do Amaral Meirelles

O crescimento da globalização e, principalmente, a maior integração entre os diferentes mercados mundiais trouxeram a 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. Este pequeno estudo abre as portas para o entendimento das questões propostas por colegas e alunos e com ele espera-se evidenciar um norte para a questão.

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 a única capaz de interpretar, de forma homogênea, os fenômenos econômicos envolvidos nessas relações.

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

Visando à harmonização das normas contábeis, empenhos têm sido feitos em vários países. No Brasil, a Lei das Sociedades por Ações – Lei nº. 6.404/76, alterada pela Lei nº. 11.638/07, abriu definitivamente o ‘acesso’ para a convergência aos padrões internacionais. Por outro lado, essa sequência 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).

## Princípios versus Normas

Observa-se com frequência uma confusão entre o significado de princípios e normas. Os princípios são revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, juntamente 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 ideias quando evocados. (SÁ, 2007).

O conceito de 'princípios', para fins de uso em Contabilidade, tem sentido próprio. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 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 vêm operando. Na realidade, a vontade de padronização corre naturalmente quando os conhecimentos adquirem avanços em suas doutrinas.

A palavra norma, segundo Ferreira (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 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 serem entendidas por todos aqueles que delas se utilizam. 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) nos orienta:

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 o estabelecimento de regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados.

Segundo Sá (2007): "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."

## Doutrinas, princípios e normas



FIGURA 1 – Doutrinas, princípios e normas.  
Fonte: Sá (2007).

As principais normas contábeis legais do Brasil estão contidas: no Código Comercial Brasileiro (Lei 556/1850), 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.

### 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 11.638, de 2007. Para o leitor ainda não familiarizado com o tema, torna-se necessária uma pesquisa que pode ser iniciada a partir de uma investigação no dicionário, em que Ferreira (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, promovem 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 destacar 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 internacio-

nais. 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 analisar o conteúdo delas, percebe-se que as mesmas fornecem algum progresso à uniformidade, pois em cada nova norma certa quantidade de uniformidade é acrescentada em direção à harmonização. (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

Contudo, observam-se pronunciamentos interessantes, com bases científicas, de grandes autoridades, como em recente entrevista do Dr. Antônio Lopes de Sá a Robson Lopes Bezerra na Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis (2008). Nela, Lopes de Sá alerta e critica *IASB* e *WIC* em desrespeito aos princípios Contábeis e ressalta 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 pre-





valecessem 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, em escritórios e empresas, termina nas mãos dos profissionais, que ficam à deriva e muitas vezes não são consultados, mas apenas arrebanhados para o trabalho hodierno da contabilidade sem o devido preparo e o tempo necessário de adequação que permitam 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, bem como 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, devem-se questionar algumas circunstâncias reais que levaram à 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 a maioria dos 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 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 a intenção de que deve ser feito com consciência, com ciência, visando o aprimoramento científico envolvido para que não se fique à 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 que as empresas atuam em ambientes competitivos, ou que sofram ação desses ambientes. Nesse sentido, as palavras de Carvalho e Lemes (2002, p. 62) esclarecem:

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, nesse contexto, houve 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 Reporting Standards (IFRS)*, devem beneficiar as grandes empresas brasileiras a partir do ano que vem” [...] e continua 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 (2008), a crescente importância da internacionalização das normas contábeis tem levado inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como resultado a redução de riscos nos investimentos internacionais sob a forma de empréstimo financeiro ou 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, essa derivada 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 e, particularmente, vital para o Brasil.

### **Normas Internacionais de Contabilidade**

Observam-se duas vertentes na contabilidade internacional: 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*, defendidas pela União Europeia.

Direcionamentos, que segundo a orientação de Martins (2008), devem ser posicionados 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.

Sá (1995), em seu livro *Dicionário de Contabilidade*, 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, independentemente 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, há mecanismos para aprimorá-las; e espera-se que isso aconteça, pois em muito irá favorecer o mercado livre e a sadia concorrência.

### 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 pudesse ser mundialmente aceito. Os primeiros pronunciamentos contábeis publicados pela *IASC* foram chamados de *International Accounting Standards (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 às 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*, 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, 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 as *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 as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais.

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

### 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*. São, portanto, os mais recentes.

- *IAS*: Os pronunciamentos *IAS (International Accounting Standards)* são os primeiros pronunciamentos emitidos pelo *IASC*.

- *IFRIC*: As interpretações *IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee)*. São, portanto, as interpretações mais recentes.

• *SIC*: As interpretações *SIC* (*Standing Interpretations Committee*).

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

## 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 os *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*; *American Institute of Certified Public Accountants* (*AICPA*); *Accounting Research Bulletins* (*ARBs*); e *Releases of the SEC7* (*Regulation S-X, Accounting Series Release – ASRs* e *Financial Reporting Releases – FRRs*).

## IFRS

O *International Financial Reporting Standards*, ou *IFRS*, trata de normas internacionais de relato financeiro emitidas pelo *IASB*. O principal objetivo 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 europeias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas *IFRS* para publicar suas demonstrações financeiras consolidadas. A iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade financeira. Atualmente, numerosos países têm 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 as *IFRS*, a partir de 2010. Ainda há um longo caminho a ser percorrido pelas organizações nacionais.

De acordo com a KMPG (2008), as principais fases de conversão para os padrões internacionais podem ser resumidas conforme a figura 2.

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 e 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

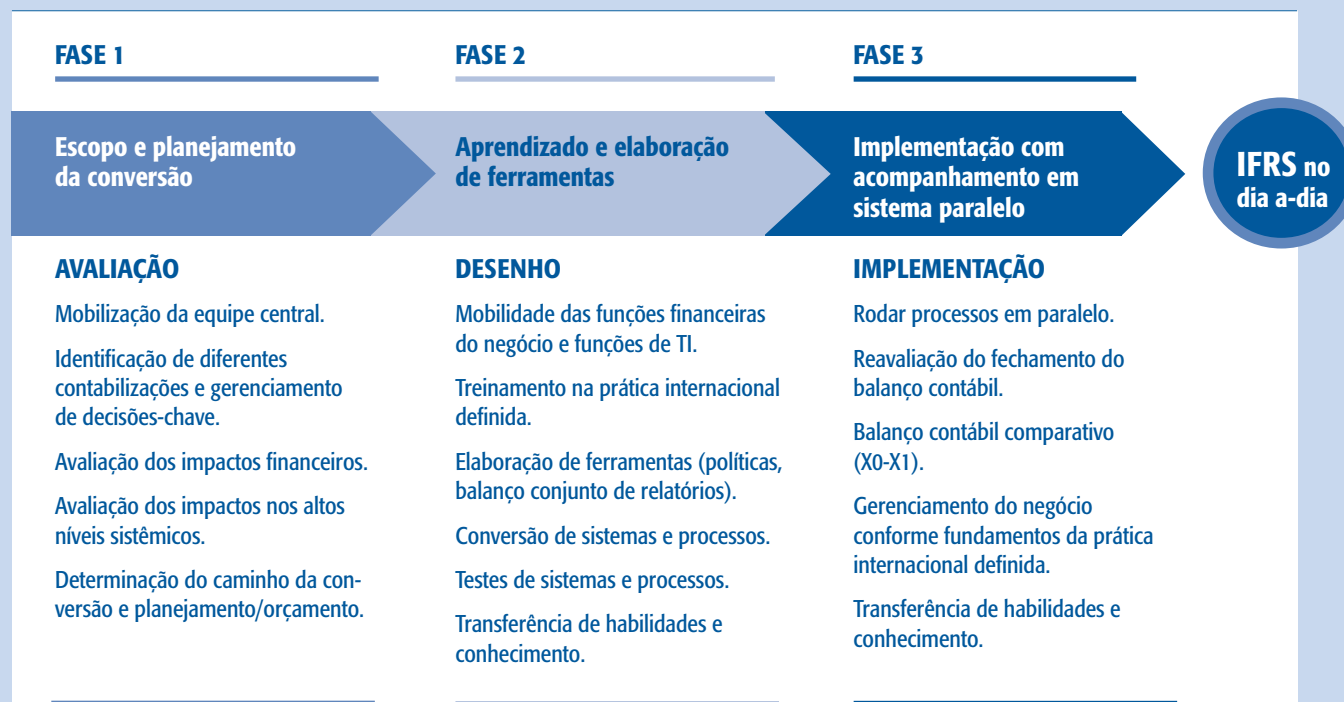


FIGURA 2 – Principais fases de conversão para os padrões internacionais.  
Fonte: KPMG (2008).

da Resolução nº. 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. Segundo uma das grandes empresas de auditoria atuante no mercado, a *Deloitte Touche Tohmatsu* (2008), o impacto das IFRS nas organizações será o seguinte (figura 3):

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.
- 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 impacto das IFRS nas organizações

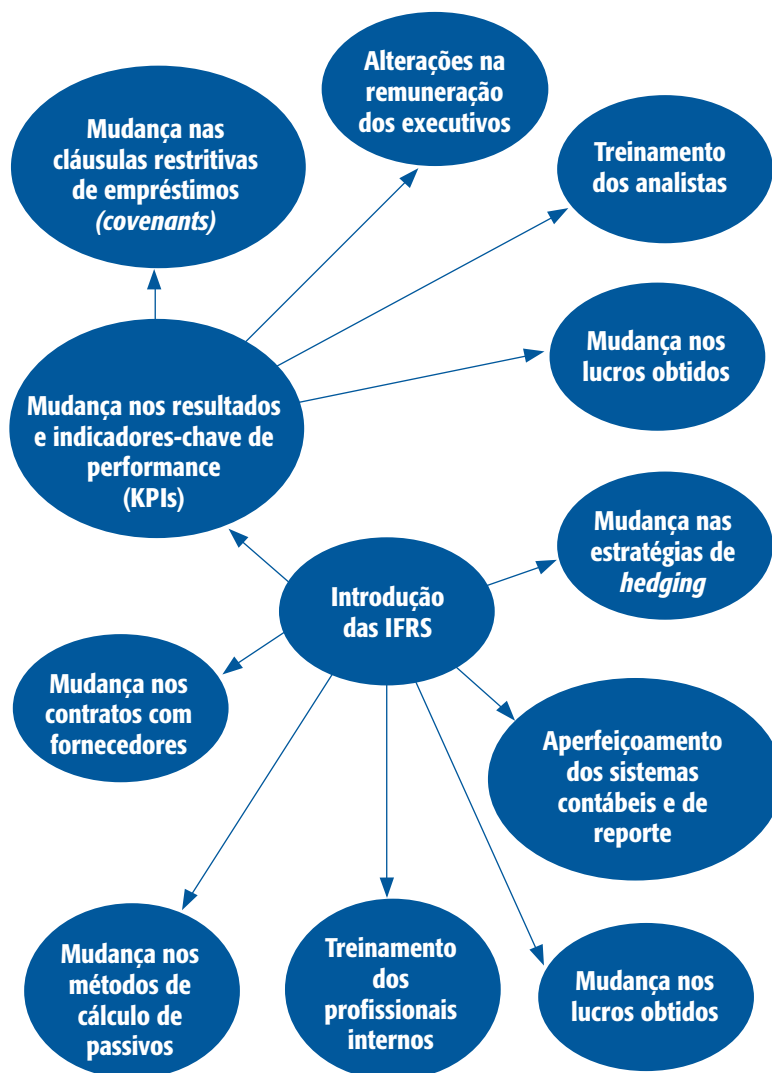


FIGURA 3 – O impacto das IFRS nas organizações. Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu (2008).

• 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 deste é inteiramente fundamentada em uma malha legal e infralegal própria dos Estados Unidos da América. Por extensão, as normas contábeis norte-americanas são intrinsecamente ligadas aos preceitos 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 Europeia, confere a elas um caráter mais internacionalizado e objetivo. No processo de discussão e elaboração das normas, ocorre uma ampla participação mundial. Com isso, reduz-se



## Adesões das IFRS mundo afora

Alguns países não europeus em que as IFRS são uma exigência para companhias listadas na bolsa:

• El Salvador	• Nepal
• República Dominicana	• Egito
• Venezuela	• Quênia
• Uruguai	• Kuwait
• Chile	• Namíbia
• Austrália	• Malavi
• Filipinas	• África do Sul
• Hong Kong	• Tanzânia

FIGURA 4 – Adesões das IFRS mundo afora.

Fonte: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

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, ainda, 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 (figura 4). O número de empresas ligadas ao padrão internacional passava de 7 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.

### 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. 3.741/00 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.

Considerando as alterações significativas impostas pela lei, entre elas a adoção das normas brasileiras em consonância com as normas internacionais, e os desafios que as empresas enfrentarão, a figura 5 apresenta o quadro resumo dos impactos da aprovação da Lei nº. 11.638/07, como segue:

	Adoção das IFRS	Adoção das Normas da CVM	Publicação de DFS	Auditoria
SAs abertas	sim <sup>(2)</sup>	sim	sim	sim
SAs fechadas – grande porte	não	opcional	sim	sim
SAs fechadas – outras	não	opcional	sim <sup>(3)</sup>	não
Ltdas – grande porte	não	não	não	sim
Ltdas – outras	não	não	não	não

(1) A Lei determina que a CVM, a partir de agora, deve observar as normas internacionais de contabilidade quando da emissão de instruções ou quaisquer orientações.  
 (2) Demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2010.  
 (3) Exceto para as companhias com menos de 20 acionistas e Patrimônio Líquido inferior a R\$ 1 milhão.

FIGURA 5 – Quadro resumo dos impactos da Lei nº. 11.638/07.

Fonte: KPMG (2008).





Nesse sentido, a nova Lei das Sociedades por Ações deu outra redação ao artigo 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 referência 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 aos exercícios encerrados em 2009 e 2010. Essas demonstrações contábeis consolidadas não têm reflexos societários e tributários, representando, 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 o BACEN emitirem atos nor-

mativos aprovando os pronunciamentos do CPC. Nesse caso, as companhias fechadas também poderão adotar as normas expedidas pela CVM, conforme previsto no § 6º do mesmo artigo 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.

À 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 a essas e outras questões não é uma tarefa simples nem tão pouco fácil. Essa conversão altera o habitual e atinge a empresa como 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

**É provável que a harmonização plena não seja fácil, devido às diferenças culturais e econômicas entre países, podendo algumas discrepâncias ser até toleradas, em certos casos; mas jamais poderão ser admitidas opções conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.**

necessário que as empresas estejam em sinergia com os mercados.

Apesar das dúvidas, estamos em posição privilegiada, pois podemos aprender com as empresas europeias que adotaram as IFRS em 2005 e nos beneficiamos dos avanços das normas internacionais de contabilidade. Esse avanço diz respeito à 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 adotar as IFRS, deverão ser 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 à regra de aplicação retroativa serão adotadas.
- Aplicar as quatro proibições existentes para aplicação retroativa.
- 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, comparada com 31 de dezembro de 2009, será 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 a consolidação de seus balanços e para 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, estan-

do 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 ser até toleradas, em certos casos; mas jamais poderão ser admitidas opções conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois isso representaria a negação da existência de conceituação básica da Ciência Contábil.

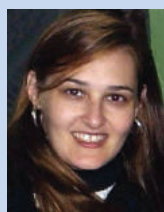
A adoção das *IFRS* será uma enorme mudança para muitas comunidades financeiras. As demandas da conversão para uma nova base de relatório serão significativas e, além disso, a aplicação das normas internacionais de contabilidade envolve bastante julgamento.

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. ■



**Julio Candido de Meirelles Junior** – Contador, Mestre em Contabilidade. Professor das Faculdades Integradas Vianna Júnior e da Fundação Educacional Machado Sobrinho/Faculdade de Ciências Contábeis – Juiz de Fora/MG.

Membro da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista. Prêmio Ivan Carlos Gatti – 2004. Pesquisador, Assessor e Perito Contábil.



**Camyla D'Elyz do Amaral Meirelles** – Contadora e Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira.

## REFERÊNCIAS

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília: DOU, 17.12.1976.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília: DOU, 28.12.2007.

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, 2. 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.

CFC – 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.

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 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](http://www.fenacon.org/pressclipping/2008/outubro/06/dci2.htm)>.

MARTINS, Eliseu. Normas Contábeis Brasileiras e sua Integração às Normas Internacionais. São Paulo: Atlas, 2008.

MELO, Pedro. KPMG Business Magazine, n. 11, mar. 2008. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em: 02/07/2008.

REVISTA CONTÁBIL & EMPRESARIAL FISCOLEGIS. Antônio Lopes de Sá. Entrevista concedida em 7 de julho de 2008. Disponível em: <[www.revistacontabil.fiscolegis.com.br](http://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.

