

Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira

Cátia Beatriz Amaral da Silva

aluna do curso de Ciências Contábeis da UFMG

Geová José Madeira

professor no Departamento de Ciências Contábeis da UFMG

José Luiz Ferreira de Assis

professor no Departamento de Ciências Contábeis da UFMG

RESUMO

Este trabalho apresenta as inúmeras diferenças estruturais e culturais entre as normas internacionais e as divergências nos processos de regulamentação adotados em vários países e órgãos emissores de padrões contábeis. Aborda também algumas alternativas apresentadas pelos processos brasileiros de regulamentação contábil.

Palavras-chave: harmonização; normas contábeis; informações; processo decisório.

ABSTRACT

The present work presents the innumerable structural and cultural differences among international norms as well as the divergences existing among the processes of implementation adopted by the various countries and organizations in charge of issuing accounting patterns. Furthermore it deals with some alternatives presented by the Brazilian processes of regulation.

Key words: harmony; accounting patterns; information; decision making.

INTRODUÇÃO

A internacionalização da economia e dos fluxos de capitais desafia a realidade econômica global e afeta diretamente a performance da gestão empresarial, principalmente nos investimentos societários e nos financiamentos dos empreendimentos das corporações. Tal fato se reflete, com bastante evidência, nos trabalhos do profissional contábil e em seu desempenho como orientador do processo decisório.

Tais mudanças, portanto, salientaram a necessidade de harmonização das normas contábeis e de divulgação das informações financeiras, bem como de novas formas de mensuração do valor da empresa. Tudo isto em função da relevância de um maior controle da economia globalizada, envolvendo planos de ação em relação às divergências nas regulamentações e práticas contábeis dos diversos países.

As inúmeras diferenças estruturais e culturais entre as normas e práticas contábeis adotadas pelos diversos organismos internacionais de normalização contábil são consideradas os maiores entraves à harmonização das regras contábeis e sua aplicação no mundo globalizado e um dos temas mais controvertidos a ser penetrado de forma adequada e eficaz na busca pela inserção da contabilidade no processo de internacionalização econômica. No Mercosul há algumas diferenças quanto aos critérios de contabilização de fatos contábeis e apresentação das demonstrações contábeis, há divergências na avaliação dos ativos, além do fato de que, em alguns países, ainda não existe um órgão específico de normatização e os critérios adotados, em alguns casos, são os das normas internacionais de contabilidade, do *IASB*.

A idéia de um único mercado exige que as companhias enfrentem as dificuldades do ambiente regulador interno e externo. É fato que os gestores das empresas, inseridas, na atualidade, em um ambiente caracterizado pela crescente competitividade e pela rapidez das mudanças decorrentes do processo de globalização, estão envolvidos com questões estratégicas.

Neste contexto, são oportunas pesquisas e abordagens sobre as principais origens e fundamentações culturais, incorporadas pelas sociedades, que dificultam a confluência de regulamentações entre os diversos organismos responsáveis pela emissão de padrões contábeis, e o impacto da nova dinâmica de mercado sobre a contabilidade internacional, principalmente na normatização contábil brasileira, na condição de país emergente, que luta para se integrar ao mercado mundial.

Além disso, no atual cenário mundial, com o surgimento de blocos econômicos continentais e regionais e o conhecimento das principais diferenças de práticas contábeis e suas origens, torna-se necessária a fixação de alternativas de confluências reais possíveis, visando contribuir para o estabelecimento de bases fundamentadas de viabilização do processo de harmonização contábil embasado em critérios uniformes de mensuração de investimentos, na obtenção de relatórios econômicos e contábeis inteligíveis e comparáveis, na efetiva redução de custos e na visão da contabilidade como veículo propulsor de credibilidade e comparabilidade das informações necessárias para o processo decisório.

O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTÁBIL

A normalização contábil pode ser entendida como um esforço da classe contábil que visa a restabelecer e a regulamentar as regras contábeis usuais, de conformidade com padrões previamente analisados, discutidos e aprovados, tornando-as de cumprimento obrigatório no país.

A existência de estudos e pesquisas continuados de contabilidade no âmbito universitário é muito importante para prover o país das condições intelectuais que forneçam suporte ao aperfeiçoamento ou modificação do sistema de normas contábeis existentes. Esta base acadêmica de estudos da teoria positiva da contabilidade é crucial quando do exame de conflitos entre as normas estabelecidas pela entidade profissional, possivelmente com base em poder concedido por lei específica, e aquelas outras ditadas pelos órgãos governamentais.

A importância da colaboração acadêmica restará ainda mais ressaltada no futuro, uma vez que os processos de normalização compreen-

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

dem os próprios Princípios Fundamentais de Contabilidade, automaticamente contemplando o campo da fundamentação teórico-doutrinária, ou mesmo epistemológica.

Segundo WYATT e YOSPE, citados por CHOI e LEVICH (1994, p.1),

[...] as diferenças contábeis levam a problemas de compreensão e interpretação, quando os dados contábeis são preparados de acordo com um conjunto de normas e relatórios contábeis e utilizados por quem é versado em outras normas.

A normalização contábil não é uma ferramenta da política econômica e financeira e, portanto, não deve influenciar o comportamento das empresas e a gestão da organização. A linguagem contábil de cada país é, normalmente, definida por uma autoridade competente, cujo entendimento pode variar desde o sentido da legitimidade ao da perícia, conforme o país considerado.

A legitimidade, e aí se inserem autoridade e experiência, na formulação e emissão de normas contábeis, deve ser entendida como uma condição necessária, pois uma regra contábil não pode ser de qualidade senão após um processo de pesquisas, estudos e discussões confiado a especialistas da área e, ao final, sendo submetida a um órgão ou autoridade que a legaliza e torna imperativa.

Estrutura dos Organismos de Normalização

Segundo BONNET-BERNARD (1997, p.1),

[...] os organismos de normalização podem ser classificados de acordo com a tradição jurídica que prevalece nos diferentes países.

A existência de um organismo de normalização se concretiza pela constituição de um corpo de reguladores contábeis, estruturado em comissões, nomeado, muitas vezes oficialmente, pela legislação do país, ou, constituído pelos órgãos profissionais e referendado pelo governo.

De acordo com a mesma autora, o sistema de normalização deve restringir a influência do poder público e fazer emergir um organismo dotado de autoridade (a organização deve ser criada legalmente e o sistema se basear em procedimentos transparentes) e competência (conhecimentos técnicos e profissionais e capacidade de bem conduzir a missão de regular os procedimentos contábeis, tudo isto exercido com eficácia e credibilidade, visando o reconhecimento internacional).

Processo de Normalização

O organismo de normalização, como se tem apresentado no âmbito de países mais desenvolvidos, como Austrália, Canadá, Estados Unidos e Reino Unido e, sob certo aspecto, também no Brasil, deve preencher os seguintes quesitos:

- Nomeação de seus membros dentre os mais competentes especialistas em matéria de contabilidade;
- Indicação do presidente ou coordenador por um órgão superior, preferencialmente um órgão da classe contábil (como acontece no Conselho Federal de Contabilidade brasileiro e seu grupo de trabalho de elaboração de normas);
- Manutenção de pessoal técnico especializado, como suporte;
- *“Existência de uma comissão permanente, encarregada de interpretar as regras existentes e de fornecer, a pedido da organização, uma opinião acerca do desenvolvimento das práticas contraditórias, sobre assuntos não cobertos por normas”* (BONNET-BERNARD: 1997, p.3);
- *“Um procedimento de normalização para estabelecer as normas, baseando-se especialmente na constituição de grupo de especialistas, na publicação de projetos de normas para comentários, com procedimentos bem definidos de voto”* (BONNET-BERNARD: 1997, p.3).

Brasil

As Normas Brasileiras de Contabilidade estão alicerçadas em sete princípios fundamentais que, segundo a Resolução CFC nº750/93, representam a essência das doutrinas e teorias predominantes nos universos científico e profissional do país. Estes princípios tratam a contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Os órgãos de normalização contábil no Brasil são, principalmente:

- *CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC)* – que supervisiona, gerencia e regulamenta o controle do exercício profissional de contabilidade. Na falta de um órgão regulador contábil oficial, edita princípios e normas contábeis (*NBC-T*) e de técnicas profissionais (*NBC-P*), exigindo o seu cumprimento;
- *IBRACON* – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – entidade profissional que congrega contadores e auditores independentes tendo como função discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil e de auditoria no Brasil. O *IBRACON* tem elaborado e publicado vários pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimentos de Auditoria – *NPA's* – e Normas e Procedimentos de Contabilidade – *NPC's* -, algumas delas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários – *CVM* –, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-se de observância obrigatória. Representa oficialmente o Brasil junto a entidades internacionais como a *AIC* – *Asociación Interamericana de Contabilidad* –, o *IFAC* – *International Federation of Accountants* – e o *IASB* – *International Accounting Standards Board*;
- *COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM)* – autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, tem por finalidade disciplinar, fiscalizar e promover o desenvolvimento do mercado de valores mobiliários no Brasil. Sua esfera

de competência abrange as empresas, instituições financeiras, investidores e demais segmentos que atuam no mercado de valores mobiliários. As Leis nº 6.404/76 e 6.385/76, e suas alterações legais posteriores, praticamente estabelecem as premissas sobre as quais a *CVM* atua, dando proteção às minorias acionárias e credibilidade aos investidores no mercado de risco;

- *BANCO CENTRAL DO BRASIL* – órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, tem o objetivo de zelar pela estabilidade e promover o aperfeiçoamento do Sistema Financeiro Nacional. Suas principais funções são a formulação, a execução e o acompanhamento da política cambial e o controle das operações de créditos. Emite normas contábeis legais e Resoluções impositivas às instituições financeiras;
- *SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL* – órgão do Ministério da Fazenda, tem como objetivo principal fiscalizar e arrecadar os tributos federais. Tem emitido normas contábeis no tocante à legislação do Imposto de Renda.

As principais normas contábeis legais do Brasil estão contidas:

- No Código Comercial Brasileiro de 25 de junho de 1850, alterado profundamente pelas regras do Novo Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/02;
- Na Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, resoluções e instruções de secretarias do Ministério da Fazenda para entidades públicas;
- Na Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, e suas alterações posteriores;
- Em Resoluções emitidas pela *CVM*, pela Superintendência de Seguros Privados (*SUSEP*), pela Secretaria de Previdência Privada, do Ministério da Previdência e Assistência Social, pelo Banco Central do Brasil, e outras ordenações baixa-

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

das por órgãos específicos, como, por exemplo, a *Anatel*, *Siderbras*, *Eletrobras* e o *Banco de Desenvolvimento Econômico e Social*.

A normalização contábil, no Brasil, tendo como base a legislação societária, tem sido elaborada, tanto pelo Conselho Federal de Contabilidade, como pela Comissão de Valores Mobiliários e pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, através da nomeação de uma comissão de regulamentação contábil. Seus membros são recrutados dentre professores universitários, representantes de entidades de classe, dos profissionais contábeis, dos analistas de mercado de capitais e de órgãos governamentais.

A partir de uma proposta ou de um fato de importância ou de interesse geral da contabilidade, do exercício profissional, etc., os membros dessas comissões estudam a elaboração de uma norma disciplinadora, que é submetida ao público, para colher suas críticas e sugestões. Recebidas as colaborações, a comissão se reúne, mais uma vez, para elaborar um anteprojeto, o qual, após novos considerandos, é submetido, agora como projeto, ao exame e aprovação do plenário do órgão. Uma vez aprovada a norma pelo órgão competente e publicada no Diário Oficial da União, ela passa a ser obrigatória e vigorará até que haja uma revisão ou revogação, se for o caso. Este é o processo usual de regulamentação seguido no Brasil.

O Anteprojeto de Reforma da Lei das Sociedades por Ações, encaminhado pela CVM, ainda em tramitação no Congresso Nacional, quanto aos aspectos contábeis, propõe a criação do

Comitê de Estudos e Normas Contábeis – COSENC, integrado por membros indicados pela CVM, pelo CFC, pelas entidades que elaboram, auditam e analisam informações contábeis e pelas universidades e institutos de pesquisas na área contábil e de mercado de capitais.

Tal comitê será encarregado da emissão de normas sobre demonstrações contábeis e padrões de contabilidade, sem prejuízo das funções e da competência da Comissão de Valores Mobiliários (Anteprojeto da CVM, 1996:15).

Nos demais países do Mercosul

BEUREN e BRANDÃO (2001, p.29) declaram que as fontes de regulamentação contábil na Argentina têm sido o Código de Comércio, a Lei das Sociedades Comerciais, a Lei do Imposto de Renda e as Resoluções da Comissão Nacional de Valores e da Bolsa de Comércio de Buenos Aires, assim como as normas e comunicações do Banco Central da República Argentina.

Na Argentina, a profissão contábil é uma especialização dentro da Federação Argentina dos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. A Federação possui um Centro de Estudos Científicos e Técnicos, que produz normas contábeis, as quais quando aprovadas pelo governo adquirem a condição de Resoluções Técnicas, de cumprimento obrigatório.

No Paraguai, a profissão contábil está vinculada ao Colégio de Contadores, embora não haja obrigatoriedade de inscrição, o que enfraquece consideravelmente o exercício profissional. O referido Colégio desenvolve um processo de instituição de normas contábeis que, entretanto, não têm obrigatoriedade oficial. Dada a globalização dos mercados, há uma forte tendência de adoção das normas internacionais do *IASB*. Os mecanismos de normalização contábil, no Paraguai, podem ser observados na Lei do Comerciante, na legislação bancária, na legislação das seguradoras, na Lei do Mercado de Capitais e na legislação fiscal, principalmente na do Imposto de Renda, que

reconhece os princípios de contabilidade geralmente aceitos como base para a tributação (BEUREN e BRANDÃO: 2001, p.36).

No Uruguai, a profissão contábil está regulada no âmbito do Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai que possui, dentre suas várias atribuições, a missão de

implementar a instalação de comissões que permitam o avanço da investigação, dos assessoramentos e "dictames" que sejam de conveniência e facilitem o desenvolvimento cultural e técnico da profissão.

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

O Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai pronuncia-se acerca das normas contábeis a serem obedecidas pelos profissionais nele matriculados e definiu a adoção das normas internacionais de contabilidade editadas pelo *IASB*, de caráter obrigatório. Podem ser consideradas como fontes de normas legais, no Uruguai, o Código de Comércio, a Lei das Sociedades Comerciais, a Lei do Imposto de Renda, as Normas do Banco Central e as Normas baixadas pela Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas, de acordo com os elementos informados (BEUREN e BRANDÃO: 2001, p.39-40).

A Normalização em alguns países desenvolvidos

Os países anglo-saxônicos, que em seu sistema jurídico sobrepõem a jurisprudência às normas de direito, confiavam a normalização contábil aos próprios contadores. Por esse sistema, em que prevalecem os usos e costumes, a norma legal se aplica com base em julgamentos de casos anteriores, não se prendendo a códigos ou leis específicas. A prioridade está nos interesses dos investidores e nas atividades financeiras, nas quais o custo tem posição privilegiada.

Países como Reino Unido, Estados Unidos, Austrália e Canadá, que tinham suas normas estabelecidas pela profissão contábil e que eram consideradas mais como uma referência para as sociedades do que regras imperativas, defrontaram-se com a necessidade de criação de organismos reconhecidos pela lei, independentes da profissão e cujas publicações fossem unanimemente respeitadas. Dentre os países citados, o Canadá é o único cujo organismo de normalização continua a ser administrado pela profissão contábil, mas sua autoridade tem origem na lei cujas normas publicadas devem ser respeitadas pelas empresas.

Segundo BONNET-BERNARD (1997, p.2),

Porquanto uma norma contábil é editada no interesse público, ela deve ser estabelecida por uma organização cuja independência e objetividade esteja garantida, capaz de organizar o necessário entendimento entre todas as partes interessadas, tendo em conta a preeminência do interesse público sobre o interesse particular.

Harmonização de Normas Contábeis

Alemanha, França, Itália, Holanda e Japão enfatizam a autoridade das normas, alegando que a lei representa sempre em seu contexto uma grande regra. Desta forma, os textos legais e regulamentares, uma vez adotados, se impõem a toda a sociedade. A França está reformando o sistema de normalização, visando restringir a influência do poder público e fazer emergir um organismo dotado de características como autoridade, competência, eficácia, credibilidade e reconhecimento internacional.

Inexiste órgão de normalização contábil na Itália e as principais normas contábeis são, como na maioria dos países europeus, fixadas pelo Código Civil, pela lei das sociedades e por decretos regulamentadores, em consequência da implementação das diretivas européias.

HARMONIZAÇÃO DE NORMAS

Harmonização contábil é um processo pelo qual vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis e respeitando as peculiaridades e características de cada região. Este processo parte da identificação das linhas gerais no marco conceitual e na teoria geral da contabilidade destes países, que fundamentam suas normas contábeis. Este processo considera a influência dessas normas na economia, dentro de um contexto de unicidade de mercados.

Deve-se ressaltar que a informação representa um dos bens de maior valor dentro de qualquer organização, tendo em vista ser ela a base para qualquer tomada de decisão e, por isso, o modelo contábil e de “*disclosure*” exerce um papel importante no fortalecimento dos mercados de capitais. A livre movimentação de capitais entre os países, os excedentes de poupança em nível mundial, os processos de privatizações, fusões, incorporações e aquisições, criação de “*joint ventures*” envolvendo empresas de diversos países, a busca de recursos via mercado de capitais ou via mercado de crédito, são fatores que impulsionaram os órgãos reguladores e os organismos profissionais a buscar uma forma de harmonização das práticas contábeis, em nível mundial.

Todos esses fatores dependem de um sistema de informações contábeis confiável, sendo que, cada vez mais, as informações pro-

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

duzidas em um país vêm sendo analisadas em outros países. Os mercados de crédito e de capitais vêm se internacionalizando velozmente e a necessidade de informações para orientar as decisões de investimento ou de crédito é cada vez maior.

A criação de blocos econômicos, como a União Européia, o Nafta, o Mercosul, constitui outro importante fator para a harmonização das práticas contábeis. À medida que as empresas pertencentes aos países integrantes desses blocos passem a adaptar as suas operações a esse contexto transnacional, aumenta a necessidade de que essas operações obedeçam a um sistema de registro contábil e de apresentação de informações também integrado e harmonizado.

Tendo em vista essa tendência de globalização econômica, é, de certa forma, óbvio supor que seria uma grande vantagem se a comunidade de empresários, investidores, acionistas e analistas dispusesse de uma única linguagem contábil que fosse compreendida em todos os países, onde, independentemente da língua falada em cada país, houvesse um padrão único de comunicação de informação.

Informes harmônicos são necessários na medida em que as empresas que atuam em um ambiente globalizado, ou que sofrem a ação desse ambiente, são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras em consonância com diferentes normas contábeis e, evidentemente, passam a incorrer em custos adicionais, muitas vezes bastante significativos. São custos relacionados ao aprendizado das práticas contábeis internacionais ou norte-americanas, à elaboração de demonstrações e de informações adicionais, à conversão e reconciliação das informações originais, à auditoria independente desse processo, à manutenção de controles contábeis e informes adicionais, etc.

No Brasil, além das demonstrações exigidas por lei, é obrigatória a apresentação de qualquer demonstração ou informação contábil divulgada no exterior. É razoável supor que ambos os conjuntos de demonstrações podem afetar uma decisão de investimento. Por exemplo, as demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas brasileiras têm efeito legal, inclusive quanto à distribuição de dividendos. Mas as demonstrações contábeis elaboradas para fins externos são de suma

importância para a captação de recursos naqueles mercados. Portanto, ambos os conjuntos podem afetar uma decisão de investimento.

CHOI, citado por BLAKE e AMAT (1993, p.23), pondera:

Seria razoável impor uma contabilidade estreita sobre todos os relatórios existentes quando os estudos têm mostrado que os princípios e as práticas de contabilidade se baseiam no ambiente?.

Na existência de conjuntos diferentes de demonstrações financeiras para uma mesma empresa, em um mesmo exercício social e refletindo as mesmas transações, eventos e fatos econômicos, é evidente que essas características qualitativas da informação contábil ficam, no mínimo, abaladas. Nesse contexto percebe-se alguns entraves à confluência contábil:

- Os diferentes sistemas jurídicos, as estruturas empresariais e a forma de financiamento se constituem em grandes obstáculos a serem suplantados no processo de harmonização contábil. Os sistemas tributários e o seu nível de interferência na Contabilidade, aliados à maior ou menor representatividade dos profissionais da área contábil, são também um fator significativo. No Brasil, devido ao seu sistema jurídico, a divulgação de informações contábeis é, ainda, fortemente regulada;
- Grupos de países com cultura e ambiente econômico distintos e com modelos de normas contábeis enraizados em estruturas totalmente diversificadas teriam que rever suas fundamentações e seus marcos conceituais, incorporando e adaptando modelos imperativos de normas e princípios internacionais de contabilidade;
- Outro fator preponderante nas dificuldades de convergência normativa é a falta, em alguns países, de entidades de profissionais com poder de influência, além, é claro, do nacionalismo exacerbado;
- A confluência contábil pode não reconhecer que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo com as suas especificidades culturais, legais e econômicas;

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

- A harmonização implica a redução de opções de práticas apropriadas e dificulta o progresso da contabilidade por refutar práticas contábeis bem fundamentadas.

AITKEN e ISLAM, citados por BLAKE e AMAT (1993, p.23), afirmam enfaticamente que os obstáculos para a harmonização internacional contábil podem ser superados:

Os contadores têm uma óbvia responsabilidade de relatar às autoridades pertinentes as prováveis e indesejáveis conseqüências e injustiças da legislação, e assim tentar corrigir a legislação.

Quando se fala em impedimento do progresso da contabilidade, está se referindo ao fato de que as normas internacionais outorgam somente algumas opções possíveis, depois de analisar devidamente o tema. Entretanto é saudável salientar que as normas internacionais estão em contínua revisão e estudo, e que:

- Aumentam o nível de confiança do público em geral, e essa é uma questão essencial no mercado de capitais;
- Ajudam na proteção daqueles que interagem com a empresa e que não tenham fácil acesso às suas informações relevantes. A divulgação ajuda a reduzir as incertezas, especialmente no mercado de capitais. Um elevado nível de revelação favorece a redução de riscos, nas avaliações de cada usuário;
- Permitem uma alocação mais eficiente dos recursos disponíveis, promovendo uma melhor eficiência dos mercados, e contribuem para a redução dos chamados “custos de agência”, na medida em que reduzem a assimetria informacional existente entre os acionistas/investidores e os administradores da empresa;
- Oferecem maior comparabilidade nas avaliações do desempenho de empresas em nível mundial e permitem maiores facilidades para o ensino da contabilidade;
- Proporcionam maiores facilidades para a transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional;

- Facilitam o acesso das empresas a recursos financeiros internacionais e permitem a harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.

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.

É crescente a importância das normas internacionais para conseguir a harmonização contábil e ao se analisar o conteúdo das Normas Internacionais de Contabilidade 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.

O advento da globalização, e a conseqüente necessidade de harmonização, proporcionou um direcionamento para o estudo da Ciência Contábil, a partir de suas fundamentações, para que se possa especificar claramente seus objetivos.

De acordo com PEREDA (2000, p.70), o novo profissional deve assumir um conjunto de estratégias que vão ao encontro da globalização e harmonização internacional:

- Elaborar e compartilhar uma teoria geral da contabilidade;
- Pesquisar em profundidade as conseqüências e a relação mútua entre cenário e sistemas contábeis;
- Debater e chegar a um acordo em relação aos objetivos mais adequados para a informação contábil e sobre os requisitos que ela deve cumprir para satisfazer os objetivos;
- Pesquisar e chegar a um acordo sobre a definição e significado das hipóteses fundamentais de nossos sistemas contábeis, assim como da melhor forma de aplicá-las para garantir sua utilidade;

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

- Intensificar o estudo, baseado nas variáveis de seu cenário e nos objetivos e requisitos da informação financeira, das diferenças e similitudes entre os diferentes sistemas contábeis, assim como estabelecer sua classificação de acordo com essas variáveis;
- Discutir sobre a conveniência de elaborar um esquema conceitual para a América do Sul e, se a resposta for positiva, a realização dele, chegando a um acordo sobre seu conteúdo;
- Pesquisar sobre as conseqüências econômicas das normas contábeis e discutir uma estratégia para determinar quais serão consideradas;
- Chegar a um acordo sobre aquelas peculiaridades nacionais que a regulamentação contábil deve respeitar e deixar progredir, assim como sobre a forma de considerá-las;
- Pesquisar sobre a melhor forma de preparar nossos alunos, futuros profissionais da Contabilidade, para confrontar a constante mudança na realização de seu desempenho profissional.

Diante do exposto percebe-se que são imprescindíveis o fundamento e a explicitação dos pressupostos básicos. O melhor entendimento é proporcionado pela aplicação do marco teórico científico-técnico que dá nascimento às normas e ao objetivo que estas perseguem. A elaboração conjunta de uma teoria geral da Contabilidade, acompanhada de uma pesquisa da teoria positiva de nossa ciência, bem como de um marco conceitual, possui relevância destacada nesse conjunto de estratégias, complementada pela existência necessária de uma conciliação das normas internacionais de contabilidade com as características e peculiaridades da cada país e de cada mercado.

IMPACTOS DA HARMONIZAÇÃO NA CONTABILIDADE BRASILEIRA

Tendo em vista que o sistema de informação brasileiro, como já comentado, é ainda bastante regulado, percorre-se, no momento, uma

fase de revisão e de alteração do arcabouço contábil legal, de forma a criar condições para que esse processo de harmonização possa atingir as empresas nacionais e as demais estabelecidas ou que pretendam se estabelecer no país.

O Jornal do CFC, de agosto de 2001, noticiou a designação do Brasil para liderar o processo de implantação de uma linguagem contábil universal. Este projeto está se espalhando pelo mundo através do Fórum Internacional para o Desenvolvimento da Contabilidade (*IFAD*).

Internamente, este movimento está sendo denominado *Projeto Brasileiro de Harmonização Internacional de Normas Contábeis e de Auditoria*. O Brasil está incumbido de criar dois comitês: o multiprofissional, com o objetivo de promover a harmonização das normas contábeis, valorizando os impactos pretendidos, e o profissional, integrado por representantes da profissão contábil, que vai trabalhar as normas de contabilidade e de auditoria, o código de ética, a governança corporativa e os aspectos regulatórios.

A ação da *CVM* no processo de harmonização está voltada, basicamente, para dois aspectos. O primeiro é a revisão dos seus atos normativos, que tratam de procedimentos contábeis, de forma a aproximá-los o máximo possível das normas internacionais, e o segundo é a revisão da Lei das Sociedades por Ações.

Nesse processo de revisão, a *CVM* tem se apoiado no trabalho desenvolvido por uma Comissão Consultiva integrada por representantes de entidades do mercado de capitais e de órgãos profissionais. Deve-se ressaltar, no entanto, que as práticas contábeis adotadas no Brasil não estão fortemente distanciadas das práticas contábeis internacionais. De uma forma geral, existe grande proximidade na maioria dos temas. Estudos comparativos, feitos pelas principais empresas de auditoria no Brasil, comprovam esse fato.

Em um desses estudos, percebe-se que dos 23 temas importantes contemplados nos pronunciamentos do *IASB*, apenas vinte e seis por cento (26%) podem ser considerados divergentes em relação às normas brasileiras, sendo que, para harmonizar alguns desses itens torna-se necessário fazer algumas alterações na legislação brasileira no que tange às sociedades por ações (Lei nº 6.404/76).

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

Parte dessa convergência entre as normas internacionais e as normas brasileiras pode ser creditada à lei societária brasileira que, decorridos mais de 20 anos, é ainda bastante avançada. Mas, também, deve ser creditada à atuação conjunta da CVM e da Comissão Consultiva criada pela CVM, que vêm, no limite da sua competência legal, desenvolvendo um grande esforço na busca dessa harmonização.

Pode-se ressaltar alguns exemplos desse trabalho de confluência das normas brasileiras com as normas do IASB:

- Contabilização do Imposto de Renda (em linha com o IAS 12 – *Income Taxes*);
- Contabilização de Benefícios a Empregados (em linha com o IAS 19 *Employee Benefits*);
- Capitalização de Juros (em linha com o IAS 23 *Borrowing Costs*);
- Divulgação de Transações com Partes Relacionadas (em linha com o IAS 24 – *Related Party Disclosures*);
- Consolidação de Demonstrações Contábeis, Investimentos em Associadas e em *Joint Ventures* (em linha com o IAS 27 – *Consolidated Financial Statement*; IAS 28 *Accounting for Investments in Associates* e IAS 31 – *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*).

O principal instrumento legal que regula a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis, no Brasil, é a lei das Sociedades por Ações e, em função dessa Lei, cabe à CVM, dentre outras atribuições, regular toda e qualquer matéria contábil aplicável às companhias abertas. A lei societária é extremamente detalhada, fixando, por exemplo, exigências sobre os critérios de avaliação de ativos e passivos, critérios de classificação de contas, tipo e modelo de demonstrações financeiras a serem divulgadas, informações que devem constar em notas explicativas, etc.

A revisão da Lei Societária já foi concluída, com o auxílio daquela Comissão Consultiva, tendo sido transformada em um projeto

de lei encaminhado ao Congresso Nacional. Esse Projeto de Lei propõe a alteração de diversos dispositivos da Lei nº 6.404/76 com a finalidade de criar, de uma forma mais ampla, condições para harmonizar as práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais.

As principais alterações, que possibilitariam uma maior aproximação dos padrões internacionais, dizem respeito ao tratamento contábil das Operações de Arrendamento Mercantil, das Combinações de Empresas, dos Incentivos Governamentais, dos Instrumentos Financeiros e da apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (no Brasil ainda é obrigatória a divulgação da Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos). O projeto de lei possui, ainda, duas outras propostas que devem ser ressaltadas:

1ª) Empresas de Grande Porte – o projeto de lei obriga as empresas de grande porte (ativos acima de R\$ 240 milhões ou receita bruta acima de R\$ 300 milhões) a elaborar e divulgar demonstrações financeiras nas mesmas bases em que são elaboradas e divulgadas as demonstrações financeiras das companhias abertas. Atualmente, muitas empresas de grande porte, em virtude da forma jurídica adotada, não divulgam qualquer informação para o público externo. Essa proposta está fundamentada em dois pressupostos básicos:

- Primeiro, a questão da responsabilidade social das empresas, principalmente as empresas de grande porte. Sabe-se que o poder dessas empresas transcende os aspectos puramente econômicos ou financeiros, se estendendo sobre a comunidade na qual atuam, sendo esta diretamente atingida pelas suas ações. A responsabilidade social de uma empresa é essencialmente uma responsabilidade de ordem pública;
- Segundo, em decorrência do desequilíbrio informacional entre empresas concorrentes. No Brasil, muitas das empresas consideradas de grande porte são também empresas limitadas, que não são obrigadas a divulgar seus balanços. Esse fato tem provocado fortes resistências por parte das com-

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

panhias abertas a melhorar o nível de divulgação das suas informações contábeis.

2ª) Entidade de Estudo e Divulgação de Princípios, Normas e Padrões de Contabilidade e de Auditoria – a exemplo do que ocorre em outros países, como nos EUA (*FASB – Financial Accounting Standards Board*). O projeto prevê, como já se expôs anteriormente, a criação de uma entidade encarregada do estabelecimento dos padrões de contabilidade, cujos pronunciamentos seriam referendados pelos órgãos reguladores, como a CVM e o Banco Central. O objetivo principal da criação dessa entidade é unificar o processo de regulação contábil no País, procurando-se evitar potenciais e efetivos conflitos normativos entre os vários órgãos reguladores.

CONCLUSÃO

Este trabalho procurou apontar o cenário das divergências contábeis correntes no mundo e ressaltar a necessidade de se harmonizarem as práticas contábeis, em benefício do desenvolvimento econômico-financeiro das empresas. Os escândalos gerenciais acontecidos com a Eron, Worldcom e Parmalat, onde o mau uso de critérios contábeis resultou em demonstrações contábeis falseadas e lucros inverídicos, mostraram que há necessidade de uma normalização contundente, lastreada e baseada na lei, e de uma harmonização nos padrões contábeis, para proporcionar maior fidedignidade e transparência aos relatórios financeiros. Os beneficiários serão os mercados de capital e de crédito internacionais.

Quanto à política de harmonização, a rigor apenas o *International Accounting Standards Board (IASB)* possui características adequadas a um órgão voltado à edição de normas harmonizadas de práticas internacionais de contabilidade. O *Financial Accounting Standards Board (FASB)* norte-americano regula a normalização contábil nos Estados Unidos e, por consequência da hegemonia desse país nos mercados de capital, financeiro, tecnológico, de serviços e das “*commodities*”, exerce uma política de coerção,

impondo suas práticas contábeis a todos os seus parceiros comerciais e financeiros.

Com tais filosofias, *IASB e FASB* dividem o mundo em dois campos distintos, quanto às práticas contábeis e de auditoria, muito embora haja uma tendência atual de convergência das duas entidades normalizadoras. Outros órgãos internacionais, como a *ONU – Organização das Nações Unidas* –, *IOSCO – International Organization of Securities Commissions* (Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários) – *IFAC – International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores), *AIC – Associação Interamericana de Contabilidade*, dentre outras, vêm mostrando, por meio de trabalhos realizados por profissionais de vários países, a necessidade de harmonização das práticas contábeis em termos mundiais, consolidando assim a contabilidade como linguagem universal dos negócios.

Infelizmente, percebe-se que no projeto de revisão da lei societária não foram contempladas mudanças nos padrões de divulgação dos demonstrativos contábeis, bem como na distribuição dos investimentos e resultados por segmentos das empresas multinacionais e transnacionais situadas no país. O caráter econômico dos projetos e políticas condutoras das mudanças no contexto mundial prevalece sobre a questão social e impede que o profissional e a ciência contábil descubram a essência e dimensão de sua contribuição para a sociedade.

Outro fator preocupante é o descaso institucional com os impactos da integração de mercados na melhoria do perfil do profissional contábil e da própria interação curricular com a contabilidade internacional. A elaboração conjunta de uma Teoria Geral da Contabilidade, acompanhada de uma pesquisa dos reflexos técnicos e teóricos contábeis na formação acadêmico-profissional, bem como da ênfase do caráter ético e social dessa formação, possui relevância destacada nesse conjunto de estratégias, complementado pela existência necessária de uma conciliação das normas internacionais de contabilidade com as características e peculiaridades de cada país e de cada mercado sem priorizar mercados e economias já consolidados.

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

Para finalizar, é relevante mencionar que a falta de entidades profissionais, efetivamente atuantes, que possuam poder de influência, competência e credibilidade profissionais em seus países, pode constituir-se em mais um grande obstáculo para o desenvolvimento da Contabilidade e, conseqüentemente, para que se possa atingir mais rapidamente a meta de harmonização. A criação desse Grupo de Especialistas é exemplo de ações que fortalecem o meio ambiente profissional e que possibilitam ultrapassar barreiras.

O trabalho mostrou que há muito por se fazer e que as resistências regionais se apóiam no sistema jurídico vigente em cada país, portanto, em suas tradições, regionalismos e nacionalismo acerbadado.

Artigo recebido em dezembro de 2003 e aprovado para publicação em março de 2004.

REFERÊNCIAS

ANDRÉA, Vialli. *IASB prevê unificação mundial das normas contábeis em 2007. Gazeta Mercantil*. São Paulo, 18 jul. 2003. Caderno A9.

ASSIS, J. L. F. A influência dos usuários da contabilidade no estabelecimento de procedimentos e padrões contábeis. *Contabilidade Vista e Revista*, v. 9, n. 1, p. 22-40, mar. 1998.

BEUREN, Ilse M; BRANDÃO, Juliana F. *Demonstrações Contábeis no Mercosul*. São Paulo: Atlas. 2001.

BLAKE, John; AMAT, Oriol. *European Accounting*. London. Pitman Publishing. 1993

BONNET-BERNARD, S –*La normalisation comptable dans dix pays – vers une harmonisation des normalisateurs nationaux?* Revue Française de Comptabilité – Octobre de 1997. p 11-43.

CHOI, F.D.S e LEVICH, R.M. *International capital markets in a world of accounting diversity* – in CHOI e LEVICH *International capital markets in a world of accounting differences*, New York, Irwin, 1994. p 1-9.

C.F.C. Conselho Federal de Contabilidade. *Jornal do Conselho Federal de Contabilidade*. Várias edições.

C.R.C. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997. 159p.

DA ROSA, Paulo Moreira. *A contabilidade no Mercosul*. São Paulo: Atlas, 1999. 152p.

DOLABELLA, Maurício M. Demonstração do valor adicionado: a avaliação econômica das empresas pela contabilidade social. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v.4, n.1, p.46-55, fev.1992.

_____. Demonstração do valor adicionado interno: um instrumento contábil para análise econômica das empresas multinacionais. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v.5, n.1, p.24-33, fev.1993.

FIPECAFI; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 508p.

FRANCO, Hilário. *A Contabilidade na Era da Globalização*. São Paulo: Atlas, 1999. 400p.

KOLIVER, Olívio; AYALA, Marta Gonzalez. Os Padrões Internacionais de Contabilidade e a sua adequação em nível nacional. *Revista de Contabilidade do CRCRS*, p.36-52, 2003.

LISBOA, Nahor Plácido. *Uma contribuição ao estudo da harmonização de normas contábeis*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1995. 152p. (Tese de Mestrado em Contabilidade e Controladoria).

_____. *Harmonização de Normas e Práticas Contábeis no Mercosul*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2000, 122p. (Tese de Doutorado em Contabilidade e Controladoria).

Cátia B. A. da Silva, Geová J. Madeira e José L. F. de Assis

PAIVA, José Wagner Morais de. *Métodos de Estudo e Pesquisa em Contabilidade: guia para elaboração da monografia*. Belo Horizonte: 2000, 43 p.

PAIVA, Maria Lauri Vieira de. *Harmonização de Normas e Procedimentos Contábeis Internacionais*. Belo Horizonte: Faculdade de Ciências Econômicas – Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, 2003. 92p. (Trabalho de Especialização em Auditoria Externa).

PEREDA, Jorge Tua. *La armonización contable intrnacional*. Inter América, Asociación Interamericana de Contabilidad, Miami, U.S.A. año III, n.8, p. 62-79. enero-junio, 2000.

SILVA, C B A da; RAMOS, Fernanda das Neves; MENDONÇA, K.F.C. et. al. Uma abordagem sobre as transformações de sociedades e a necessidade de harmonização de normas contábeis. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, ed.especial, p.123-143, nov.2003.

SILVA, C B A da; RAMOS, Fernanda das Neves; BERNARDO, Denise Carneiro dos Reis. et al. O ativo Intangível e a Necessidade de Harmonização Contábil. In IV Convenção de Contabilidade de Minas Gerais, n.4, 2003, Belo Horizonte. *IV Convenção de Contabilidade de Minas Gerais*. CRC/MG, 2003. (CD-ROM).

SILVA, José Pereira. *As Alterações contábeis na Lei das Sociedades Anônimas*. JPS Consultoria e Treinamento Empresarial – Opinião e Atualidades. São Paulo, jun.2002, p.1-3.

<http://www.cfc.org.br/>

<http://www.comunidadeandina.org>

<http://www.ibracon.com.br>

<http://www.mercosul.org>

<http://www.mercosur.com>

Harmonização de Normas Contábeis

Cátia Beatriz Amaral da Silva

e-mail: catita@face.ufmg.br

Geová José Madeira

e-mail: geova@face.ufmg.br

José Luiz Ferreira de Assis

e-mail: assisjl@yahoo.com.br