

# Harmonização de Normas Contábeis

## Um estudo sobre as divergências entre Normas Internacionais e seus reflexos na Contabilidade

Geová José Madeira\*

COLABORADORAS

Cátia Beatriz Amaral da Silva\*\*

Fabiana Lucas de Almeida\*\*\*

A internacionalização da economia e a perspectiva de um mercado único têm propiciado às empresas uma maior diversidade na captação de recursos e acelerado o crescimento na competitividade despertando nos gestores, de forma geral, a necessidade de desenvolver um sistema de informação de modo a harmonizar as práticas contábeis e proporcionar maior comparabilidade para seus diversos usuários. A harmonização contábil permite um maior controle, por parte de investidores e analistas de mercado, sobre os riscos do investimento e uma menor necessidade de especialização em particularidades e especificidades contábeis que oneram e retardam a dinâmica dos processos administrativos e decisórios. Os *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, com sua primeira inserção em junho de 2003, estão sendo considerados como uma revolução no mercado financeiro. São padrões contábeis e financeiros emitidos pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, que tem como objetivo internacionalizar as informações, proporcionando comparabilidade, precisão e transparência. Este trabalho apresenta as inúmeras diferenças estruturais e culturais entre as normas internacionais e as divergências nos processos de regulamentações adotados em vários países e órgãos emissores de padrões contábeis.

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 isso em função da relevância de um maior controle da economia globalizada, envolvendo planos de ação em torno das divergências de regulamentações e práticas contábeis nos diversos países.

As inúmeras diferenças estruturais e culturais entre as normas e práticas contábeis adotadas pelos diversos organismos internacionais de normalização contábil são consideradas como os maiores entraves à harmonização das regras contábeis e sua aplicação no mundo globalizado e também como um dos temas mais controversos a serem penetrados de forma adequada e eficaz na busca pela inserção da Contabilidade no

# Contábeis s Contábeis e brasileira



processo de internacionalização econômica. No Mercosul há algumas diferenças quanto aos critérios de contabilização de fatos contábeis, apresentação das demonstrações contábeis, divergências existentes na avaliação dos ativos, além do fato de que, em alguns países, ainda não existe um órgão específico de normalização e os critérios adotados, em alguns casos, são os das normas internacionais de Contabilidade, do *International Accounting Standards Board - 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 estão envolvidos com questões estratégicas, inseridas, na atualidade, em um ambiente caracterizado pela crescente competitividade e pela rapidez das mudanças decorrentes do processo de globalização.

Nesse 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, com o atual cenário mundial, surgimento de blocos econômicos continentais e regionais, conhecimento das principais diferenças de práticas contábeis e suas origens, torna-se necessária a fixação de alternativas de confluências reais possíveis, visando a contribuir para o estabelecimento de bases fundamentadas de viabilização do processo de harmonização contábil. Esse processo deve basear-se em critérios uniformes de mensuração de investimentos, na obtenção de relatórios econômicos e contábeis inteligíveis e comparáveis, na efetiva redução de custos e na inserção da Contabilidade como veículo propulsor de credibilidade e comparabilidade das informações no 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-os de cumprimento obrigatório no país.

As normas contábeis são editadas de acordo com uma série de fatores, sendo eles culturais, legais e mesmo de desenvolvimento econômico. São convenções para a melhor aplicação dos princípios contábeis, que são conceitos fundamentais da ciência contábil. Esses últimos não sofrem nenhuma influência, já que são imutáveis, preexistentes à doutrina. Para o desenvolvimento do processo de normalização, os princípios fundamentais devem ser estudados e identificados para que não sejam editadas normas conflitantes com os mesmos.

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. Essa 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 compreendem os próprios Princípios Fundamentais de Contabilidade.

de, o que, nesse caso, estará automaticamente contemplando o campo da fundamentação teórico-doutrinária, ou mesmo, epistemológica.

Segundo Wyatt e Yospe, citado 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 um processo necessário, 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, submetido a um órgão ou autoridade que a legaliza e a 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 verifica 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), competência (conhecimentos técnicos e profissionais e capacidade de bem conduzir a missão de regular os procedimentos contábeis), tudo isso exercido com eficácia e credibilidade visando o reconhecimento internacional.

### Processo de normalização

O processo de normalização, no âmbito de países mais desenvolvidos, como Austrália, Canadá, Estados Unidos e Reino Unido, e, sob certo aspecto, também no Brasil, deve desenvolver-se por meio de:

- Nomeação de seus membros dentre os mais competentes especialistas em matéria de Contabilidade.

- Indicação do presidente ou coordenador do comitê de normalização 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 ao órgão de normalização.

- "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).

#### 1. Brasil

As Normas Brasileiras de Contabilidade estão alicerçadas em sete princípios fundamentais que, segundo a Resolução CFC nº 750/93, representam a essência das doutrinas e teorias predomi-

nantes nos universos científico e profissional do país. Esses 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.

- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON) – 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 – NPAs – e Normas e Procedimentos de Contabilidade – NPCs –, algumas delas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM –, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-as de observância obrigatória. Representa oficialmente o Brasil junto a entidades internacionais como a AIC – *Associação Interamericana de Contabilidade* –, o IFAC – *International Federation of Accountants* – e o IASB – *International Accounting Standards Board*.

- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM) – autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, tendo 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 giram no mercado de valores mobiliários. As Leis nº 6.404/76 e 6.385/76, e suas alterações legais posteriores, praticamente estabelecem as premissas sob as quais a CVM atua, dan-

**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.**

do proteção às minorias acionárias e credibilidade aos investidores no mercado de risco.

• **BANCO CENTRAL DO BRASIL** – órgão vinculado ao Ministério da Fazenda com o objetivo de zelar pela estabilidade e promover o aperfeiçoamento do Sistema Financeiro Nacional. Suas principais funções são a formulação, 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, tendo 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 baixadas por órgãos específicos, como, por exemplo, a Anatel, Siderbras, Eletrobras e o Banco de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES.

A normalização contábil, no Brasil, tendo como base a legislação societária, tem sido praticada, tanto pelo Conselho Federal de Contabilidade como pela Comissão de Valores Mobiliários e pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, por meio da nomeação de uma comissão de regulamentação contábil. Seus membros são recrutados dentre professores universitários, representantes de entidades de classe, profissionais contábeis, 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, publicada no Diário Oficial da União, ela passa a ser obrigatória e vigorará até que haja uma revisão ou revogação, se for o caso. Esse 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).

## 2. Nos demais países do Mercosul

Beuren e Brandão (2001, p. 29) citam 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, 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. 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".

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, como 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).

### 3. 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, em que 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 com a necessidade de criação de organismos reconhecidos pela lei, independentemente 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 ele tira sua auto-

ridade da 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".

Alemanha, França, Itália, Holanda e Japão enfatizam a autoridade das normas alegando que a lei representa sempre, em seu contexto, uma grande regra. Dessa 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 autonomia, 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 os 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, 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.

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 o de *disclosure* exercem 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 produzidas 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 são cada vez maiores.

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, acabam elevando a necessidade de que essas operações obedecem 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 à medida que as empresas que atuam em um ambiente globalizado, ou que sofram 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. De acordo com Carvalho (2002, p.62).

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

1. Padrões contábeis emitidos com qualidade, clareza, consistência e compreensibilidade, cujas regras refletem, 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 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 pelas normas brasileiras têm efeito legal, inclusive quanto à distribuição de dividendos. Mas as demonstrações contábeis, elaboradas para fins externos, são de suma importância para 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 se "[...] 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 percebem-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 a maior ou menor representatividade dos profissionais da área contábil, são também um fator significativo. No Brasil, devido aos seus sistemas jurídicos, a divulgação de informações contábeis é, ainda, fortemente regulada.

- Grupos de países com cultura e ambiente econômico distinto 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.

- Não reconhece que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo com as suas especificidades culturais, legais e econômicas.

- A harmonização implica 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 consequências e injustiças da legislação, e assim tentar corrigir a legislação".

Quando se fala em impedimento do progresso da Contabilidade, refere-se 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, 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 merca-

**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.**

dos e contribuem para a redução dos chamados 'custos de agência' à medida que reduzem a assimetria informacional existente entre os acionistas/investidores e os administradores da empresa.

- Oferecem maiores comparabilidades 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 proporcionaram a constatação de 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 da 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.

- 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 é 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 é imprescindível 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 essas 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 de 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. Esse projeto está se espalhando pelo mundo através do Fórum Internacional para o Desenvolvimento da Contabilidade (IFAD).

Internamente, esse movimento está sendo denominado de 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, a dois aspectos. O primeiro é a revisão dos seus atos normativos, que tratam de procedimentos contábeis, de forma a aproximá-los o mais 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 rege as sociedades por ações (Lei nº 6.404/76). Segundo Guy Almeida Andrade, presidente do Instituto dos auditores (2004), "[...] as normas recentes adotadas no Brasil já estão de acordo com as normas do IASB, mas a incorporação de normas internacionais exigiria mudanças legislativas".

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 vem, no limite da sua competência legal, desenvolvendo um grande esforço na busca dessa harmonização. Podem-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 devam 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 essas são elaboradas e divulgadas pelas 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 a empresa atua, sendo essa 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 companhias abertas em 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 (*Financial Accounting Standards Board - FASB*), 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 para a criação dessa entidade é possibilitar 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, resultando em demonstrações contábeis falseadas e apresentando lucros inverídicos, mostraram que há necessidade de uma normalização contundente, lastreada e baseada na lei, e de uma harmonização nos padrões contábeis, para proporcionarem 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 a *International Accounting Standards Board (IASB)* possui características adequadas a um órgão voltado à edição de normas harmonizadas de práticas internacionais de Contabilidade. Os *International Financial Reporting Standards – IFRS* estão sendo considerados como uma revolução no mercado financeiro. São padrões contábeis e financeiros emitidos pelo IASB, que têm como objetivo internacionalizar as informações, proporcionando comparabilidade, precisão e transparência. Muitos países do mundo irão incorporar o IFRS a partir de 2005, dando mais um passo a caminho da harmonização. O *Financial Accounting Standards Board (FASB)* norte-americano regula a normalização contábil nos Estados Unidos e, por consequência da hegemonia nos mercados de capital, financeiro, tecnológico, de serviços e das commodities, esse país 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 entre ambas as 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 outros, 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 transcende 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.

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 rápido essa 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 apoiam no sistema jurídico vigente em cada país, portanto, em suas tradições, regionalismos e nacionalismos acerbados.



\* Geovani José Madeira – Mestre em Ciências Contábeis pela UFRI, professor e chefe do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG e coordenador do Nescor / Núcleo de Estudos em Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis / UFMG.



\*\* Cátia Beatriz Amaral da Silva – Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMG e contadora na BDNG.



\*\*\* Fabiana Lucas de Almeida – Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da UFMG e participante do Nescor / Núcleo de Estudos em Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis / UFMG.

## REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse M; BRANDÃO, Lúcia F. *Demonstrações Contábeis no Mercosul*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BLAKE, John. *AMAT, Dried*. 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* – oct. de 1997, p. 33-45.
- 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*. Agosto 2001.
- C.R.C. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997, 1999.
- PEREDA, Jorge Tuñ. *La armonización contable internacional*. Inter América, Asociación Interamericana de Contabilidad, Miami, U.S.A. año III, n.º, p. 62-79, enero-jan. 2000.
- CARVALHO, Nelson. *Padrões contábeis internacionais da IASB: um Estudo Comparativo com as Normas Contábeis Brasileiras e sua Aplicação*. UNB *Contábil Brasília*, V, 5, N.2, p. 61-89, agosto 2002.