

UFSC-UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCIO ALAIN GOMES TAVARES

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS E O SISTEMA
CONTABILÍSTICO DA ÁFRICA OCIDENTAL (SYSCOA)**

FLORIANÓPOLIS

2010

MARCIO ALAIN GOMES TAVARES

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS E O SISTEMA
CONTABILÍSTICO DA ÁFRICA OCIDENTAL (SYSCOA)**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina como requisito
parcial para obtenção de grau de Bacharel em Ciências
Contábeis. Orientador: Darci Schnorrenberger, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2010

MARCIO ALAIN GOMES TAVARES

**SISTEMA CONTABILÍSTICO DA ÁFRICA OCIDENTAL (SYSCOA)
UMA COMPARAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE BRASILEIRA E SYSCOA**

Essa monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média_____, atribuída pela banca formada pelo orientador e demais membros abaixo relacionados.

08 de Junho de 2010

Prof Dra. Valdirene Gasparetto

Cordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Darci Schnorrenberger (Orientador), Dr

Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr

Prof. Vladimir Arthur Fey, M.Sc

AGRADECIMENTOS

Muitas vezes, na hora da emoção, as palavras nos faltam, por isso nem sempre conseguimos transmitir nossos sentimentos. Agradecemos e ao mesmo tempo sentimos a necessidade de se expressar nossa gratidão de uma forma inexplicável, pois às vezes um simples obrigado parece ser uma palavra muito pequena para expressar nosso sentimento momentâneo.

Porém, a fim de agradecer aqueles que de alguma forma contribuíram para a conclusão de mais uma etapa em minha vida, fiz a opção de nomear algumas pessoas a quem eu devo um sincero obrigado. Em primeiro lugar a Deus. Depois, sou grato ao governo brasileiro por esta oportunidade cooperacional e ao PEC-G (Programa de Estudante Convênio de Graduação), que desde 1987, pelo artigo nº94 da portaria nº580, estabeleceu os acordos cooperacionais com os países em desenvolvimento. Especialmente à UFSC- Universidade Federal de Santa Catarina, e aos colegas e amigos em geral que de forma direta ou indireta contribuíram em todos os aspectos durante meu aprendizado.

Ao professor Darci Schnorrenberger, que sempre teve disposição, demonstrando competência e paciência nas dificuldades enfrentadas durante estudo.

Em seguida, gostaria de agradecer a minha família, especialmente aos meus pais, Alberto Soares Tavares e Arminda Gomes Tavares, dizendo que minha gratidão vai além dos sentimentos, por isso é um privilégio muito grande ser vosso filho, e em toda minha vida nunca vou poder agradecer-vos pelo apoio que sempre me deram e por me ensinaram as coisas mais preciosas da vida - ser honesto, digno sincero, amável etc.

Minha imensa gratidão aos meus queridos e amados tios Marcelino Soares Tavares e esposa, e João José Soares Tavares e esposa; a minha amada irmã Mecia Agata Gomes Tavares e ao amado irmão Waldir Humberto Gomes Tavares, em especial a minha amada namorada, que sempre ficou ao meu lado, me apoiando, e por nunca ter me julgado, por ter escutado sem opinar, muitas vezes.

Aos meus amigos e amigas por estes cinco anos de convivência e companherismo: Adusindo, Ezio, Gamal, Yuri, Soraia, Henriqueta, Artimiza, Edilene, Fernando, Neicelene e Mirene.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste estudo.

**"Não tentes ser bem sucedido, tenta antes ser um homem de valor."
(ALBERT EINSTEIN)**

RESUMO

TAVARES, Márcio. *Análise comparativa entre as normas brasileiras e o sistema contábilístico da África Ocidental (SysCOA)*. 2010. 60 paginas. Curso de Ciências Contábeis – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

O presente estudo tem como objetivo realizar uma análise comparativa das normas contábeis brasileiras e o Sistema Contábilístico da África Ocidental (SysCOA), referente às demonstrações financeiras obrigatórias, buscando identificar convergências e divergências. Na pesquisa, usou-se o método de procedimento comparativo, que, segundo Martins (2000), é o procedimento científico controlado onde são examinados casos, fenômenos ou coisas análogas, visando descobrir possíveis diferenças através de comparação. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, pois não foi usado instrumento estatístico no processo de análise do problema. Para atingir o objetivo proposto fez-se necessário levantar as demonstrações financeiras obrigatórias emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com o SysCOA, emitidas pela OHADA. Procurou-se, na fundamentação teórica, apresenta um breve histórico da evolução do SysCOA e do bloco em que ele opera. Os resultados alcançados na análise comparativa proposta apontam o enfoque na demonstração do resultado de exercício e no balanço patrimonial, pois oferecerem características passíveis de comparação. No que tange a demonstração do resultado de exercício, as normas brasileiras apresenta estrutura e forma de chegar ao resultado do exercício muito diferente em relação ao SysCOA. Quanto ao balanço patrimonial, as normas brasileiras apresentam a estrutura, a ordem de liquidez e a de exigibilidade diferentes do SysCOA. Por serem as demonstrações contábeis brasileiras analisadas com características atualizadas às normas internacionais, pode-se concluir que existe a tendência, por parte dos órgãos normatizadores do SysCOA, de proporcionar estudos em busca da adaptação às normas internacionais, de forma tornar mais claro o entendimento entre investidores do Brasil e dos países integrantes da UEMOA.

Palavras-chave: Análise Comparativa, SysCOA, Normas Brasileiras.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

AEF – África Equatorial Francesa

AOF – África Ocidental Francesa

APIMEC – Associação dos Analistas Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BM & FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

CEDEAO – Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

CM – Conselho de Ministro

CEMAC – Comunidade Econômica e Monetária da África Central

CIMA – Organização Integrada da Indústria dos Seguros nos Estados Africanos

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

FCFA – Franco da Comunidade Financeira Africana

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

OHADA – Organização para a Harmonização na África do Direito dos Negócios

OAPI – Organização Africana de Propriedade Intelectual

OCAM – Organização da Comunidade Africana e Mauriciana

SysCOA – Sistema Contabilístico da África Ocidental

UA – União Africana

UEMOA – União Econômica e Monetária dos Estados da África Ocidental

UDEAC – União Econômica e Aduaneira dos Estados da África Central

UICC – Unidade de Planejamento e Inteligência Comercial e Competitiva

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo Demonstração do Resultado do Exercício Normas Brasileiras	p. 28
Quadro 2 – Modelo Demonstração do Resultado do Exercício SysCOA.	p. 29
Quadro 3 – Modelo de Balanço Patrimonial Normas Brasileiras.	p. 31
Quadro 4 – Modelo de Balanço Patrimonial SysCOA	p. 33
Quadro 5 – Análise entre as instituições regulamentadoras e as normas	p. 38
Quadro 6 – Análise entre os princípios contábeis	p. 40
Quadro 7 – Comparativo das demonstrações do resultado entre as normas	p. 41
Quadro 8 – Comparativo do balanço patrimonial “ativo” entre as normas	p. 45
Quadro 9 – Comparativo do balanço patrimonial “passivo” entre as normas	p. 47
Quadro 10 – Demonstrações financeiras obrigatórias	p. 50
Quadro 11 – Demonstrações financeiras equivalentes	p. 51

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Mapa dos países integrantes da UEMOA	p. 18
Figura 2 - Esquema das Demonstrações de Resultado de Exercício Normas Brasileira	p. 46
Figura 3 – Esquema das Demonstrações de Resultado de Exercício SysCOA	p. 47

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	12
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA	13
1.5 DELIMITAÇÕES DE PESQUISA	15
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 UM BREVE HISTÓRICO DA UEMOA E SYSCOA.....	16
2.2 INSTITUIÇÕES REGULADORAS DAS NORMAS CONTÁBEIS.....	19
2.2.1 <i>No Brasil</i>	19
2.2.2 <i>No SysCOA</i>	21
2.3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	22
2.3.1 <i>Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nas Normas Brasileiras</i>	23
2.3.2 <i>Princípios contábeis geralmente aceitos no SysCOA</i>	24
2.4 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	27
2.4.1 <i>Demonstração do Resultados do Exercício - DRE</i>	28
<i>Normas brasileiras</i>	28
<i>No SysCOA</i>	30
2.4.2 <i>BALANÇO PATRIMONIAL</i>	32
<i>Normas brasileiras</i>	32
<i>No SysCOA</i>	34
2.4.3 <i>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</i>	36
2.4.4 <i>DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA</i>	36
2.4.5 <i>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO</i>	37
2.4.6 <i>MAPA DA ORIGEM E DA APLICAÇÃO DE FUNDOS – MOAF</i>	37
2.4.7 <i>NOTAS EXPLICATIVAS</i>	38
<i>Normas brasileiras</i>	38

<i>SysCOA</i>	39
3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS E O SYSCOA	40
3.1 INSTITUIÇÕES REGULADORAS DAS NORMAS CONTÁBEIS	40
3.2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS ENTRE AS NORMAS	42
3.3 COMPARATIVO DE DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO ENTRE NORMAS BRASILEIRAS E SYSCOA.....	44
3.4 COMPARATIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS E O SYSCOA	47
3.5 NOTAS EXPLICATIVAS / ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	51
3.6 DEMAIS CONSIDERAÇÕES SOBRE ANÁLISE COMPARATIVA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	52
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	55
4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA	55
4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS.....	55
4.3 RECOMENDAÇÕES	57
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, na busca do melhor resultado para suas organizações, a contabilidade vem demonstrando cada vez mais o seu objetivo e o suporte administrativo pautado pela qualidade e agilidade nas informações. Hoje é comum encontrar empresas que atuam em diversos países e investidores que ultrapassam as fronteiras em busca da rentabilidade.

Mas, apesar disso, cada país, em bloco econômico, tem seu conjunto de regras próprias e a sua linguagem, normalmente definida por uma autoridade competente, cujo entendimento pode variar desde o sentido até a legitimidade. Por maior que tenham sido os esforços no sentido de superar essas regras próprias e a linguagem, elas continuam presentes, sejam de natureza estrutural ou conceitual.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), o objetivo principal da contabilidade é a divulgação de informações financeiras, que devem fornecer informações sobre os recursos econômicos de uma empresa, apoiando assim o processo decisório dos diversos públicos. A contabilidade é uma importante ferramenta para controle e auxílio na tomada de decisão por parte dos diversos usuários, mas suas diferenças e similaridades fazem com que inúmeros padrões sejam adotados e praticados nos demonstrativos contábeis, não permitindo uma comparabilidade das informações contábeis produzidas por um país em relação a outro.

Existe uma preocupação cada vez maior dos estudiosos e investidores sobre a natureza estrutural ou conceitual das demonstrações financeiras. Nessa ótica, as empresas, principalmente as sociedades anônimas de capital aberto, e as legislações entre países buscam cada vez mais uma harmonização das práticas contábeis, visando o aumento da transparência e da segurança das informações contábeis divulgadas ao público investidor, pois os acionistas possuem uma ideia clara de valor, obtida através das demonstrações contábeis procedentes do sistema contábil. Assim, as decisões podem ser influenciadas pelos dados constantes nas demonstrações - pelas normas brasileiras e SysCOA, o que leva a crer que os dados procedentes da aplicação de normas distintas podem ser interpretados de diferentes formas pelos usuários.

Diante disto, apesar das normas brasileiras de contabilidade terem crescido bastante quanto à harmonização, há carência em relação aos países que utilizam o SysCOA, que, de certa forma, estão fazendo-a gradativamente.

Assim, esta pesquisa analisará possíveis divergências nas demonstrações financeiras, demonstrando a necessidade de serem feitos estudos para que haja uma maior compreensão

por parte das empresas brasileiras que estão operando na região da União Econômica e Monetária da África Ocidental (UEMOA), pois o entendimento das normas contábeis entre países hoje é fato notório e incontestável, devido à internacionalização e globalização dos negócios, trazendo como provável consequência o requerimento maciço de informações de natureza contábil, com um conteúdo claro e bem compreendido por todos os usuários.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A contabilidade é uma ciência social aplicada, fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. A linguagem dos negócios é utilizada pelos agentes econômicos que buscam informações para avaliação dos investimentos, os relatórios contábeis devem ser cada vez mais globalizados de forma a auxiliar os investidores. Mas, a linguagem não é homogênea, pois muitos países tem práticas contábeis próprias.

O estudo feito por Iglesias (2009, p. 06-10) para UICC Apex-Brasil (Unidade de Planejamento e Inteligência Comercial) nos 16 países da Costa Ocidental da África, nos dois grandes blocos: Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental e União Econômica e Monetária da África Ocidental (CEDEAO/UEMOA), demonstram que existem 1.390 empresas brasileiras de médio e grande porte atuando nesses mercados.

A participação das empresas brasileiras e as relações comerciais entre Brasil e a UEMOA (União Econômica Monetária Oeste Africano) vêm demonstrar o interesse de pesquisar possíveis divergências nas normas, e as dificuldades que os usuários das informações financeiras enfrentam na comparação e na publicação dessas, pois elas variam entre os países. Para concretização, se faz necessário o conhecimento das demonstrações financeiras obrigatórias e as possíveis diferenças.

Diante do que foi exposto, tem-se como questão-problema: **Quais as divergências entre as demonstrações financeiras segundo as normas brasileiras e o SysCOA ?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar as divergência entre as demonstrações financeiras obrigatórias e quais as diferenças e semelhanças.

1.2.2 Objetivos específicos

Verificar os princípios e as normas vigentes;

Levantar a obrigatoriedade das demonstrações entre as normas;

Verificar as diferenças na estrutura das demonstrações passíveis de comparação;

Analisar os grupos e subgrupos.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo tem a intenção de realizar análise comparativa entre as demonstrações financeiras nas normas brasileiras e o SysCOA (Sistema Contabilístico da África Ocidental). Para isso, as relações comerciais entre o Brasil e a UEMOA (União Econômica Monetária Oeste Africano) vêm demonstrar o interesse de solucionar os problemas que os usuários das informações financeiras enfrentam na comparação entre empresas.

O estudo feito por Iglesias (2009, p. 06-10) para UICC Apex-Brasil (Unidade de Planejamento e Inteligência Comercial e Competitiva) nos 16 países da costa ocidental da África, especificamente nos dois grandes blocos da África ocidental (CEDEAO/UEMOA), demonstram que existem empresas brasileiras atuando no mercado africano. A CEDEAO (Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental) abrange a maioria dos países da região (15 países, com exceção da Mauritânia) e a UEMOA (União Econômica e Monetária

da África Ocidental), que está vigente nos países francófonos, com exceção à Guiné-Bissau (lusófono).

O mesmo estudo aponta que dentre os blocos atuam 1.390 empresas brasileiras, destas, cerca de 50% ou mais são empresas de médio a grande porte, sendo que 31% atuam dentro da UEMOA. O estudo que se intitula “Oportunidade de Negócios Oeste da África-CEDEAO/UEMOA, na ótica de alimentos, bebidas, biocombustíveis, máquinas e implementos agrícolas”, vem justificar ou demonstrar a necessidade de pesquisar possíveis diferenças entre as normas contábeis, facilitando o entendimento das informações divulgadas para os usuários, reduzindo as dúvidas de natureza contábil e, em decorrência, gerando crescimento econômico.

Os registros colaboram na evidenciação dos fatos contábeis entre as empresas integrantes nas relações comerciais, auxiliando na análise econômico-financeira através das demonstrações contábeis, que são o elo de ligação entre os investidores e as empresas.

A comparação do SysCOA com as normas brasileiras visa demonstrar e identificar a diferença entre ambas, vendo que o plano contabilístico do SysCOA conceitua-se e é baseado na doutrina contabilística francesa. Essa comparação ajudará na materialização e avaliação contabilístico-Africana, que hoje está se confrontando com uma nova realidade: o advento das normas internacionais.

É importante ressaltar que a realização deste estudo comparativo é relevante em vista da obtenção de um maior esclarecimento e enriquecimento desse assunto.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa tem o objetivo de mostrar as técnicas que serão utilizadas na elaboração deste trabalho. Para isso, procedimentos metodológicos foram delineados com intuito de descrever, da melhor forma possível, a questão comparada.

Na pesquisa, usou-se método de procedimento comparativo, o qual, segundo Martins (2000), é um procedimento científico controlado em que são examinados casos, fenômenos ou coisas análogas, visando descobrir possíveis diferenças através de comparação, ou seja, regularidades, princípios ou leis que têm validade e são significativos. No caso presente, trata-

se do exame comparativo das diferenças de aplicação de normas contábeis do SysCOA e de normas brasileiras.

A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, pois vai se realizar por meio da leitura e interpretação das normas do SysCOA e das normas brasileiras. Para Richardson (1999) “pesquisas qualitativas caracterizam-se pelo não emprego de instrumental estatístico no processo de análise de um problema”.

O método usado nesta pesquisa será o dedutivo, que consiste em pesquisas que partirão da investigação geral, concernente às normas SysCOA e às normas brasileiras, para o específico, que será a verificação das diferenças entre as demonstrações financeiras obrigatórias do SysCOA e da normativa do Brasil.

A técnica utilizada é a documental indireta, ou seja, doutrinas referentes ao tema, por vezes, utilizando-se da análise de *sites* da internet referentes ao assunto, como forma de ilustrar e exemplificar a pesquisa; e também pesquisa documental direta, no que concerne à legislação pertinente ao assunto.

Para elaboração desta, utilizou-se a pesquisa exploratória, que tem como objetivo principal o “aprimoramento de idéias ou descoberta de instituições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado” (GIL, 2002.p.41). Baseado no regulamento nº 04/96/CM para adoção de um referencial contabilístico comum na região da UEMOA, regulamento esse que define todas as norma incluindo os princípios, e a estrutura das demonstrações financeiras, bem como nos livros da contabilidade brasileira e a lei das sociedades por ações 6.404/76 e a alteração dessa Lei (Lei nº 11.638/07).

Também foi utilizado, através do site de Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o pronunciamento CPC 26 sobre a apresentação das demonstrações financeiras e CPC 03, CPC 04 CPC 09, respectivamente, de fluxo de caixa ativo intangível e da demonstração do valor adicionado.

1.5 DELIMITAÇÕES DE PESQUISA

O estudo das demonstrações financeiras traz questionamentos sobre as formas, critérios de escrituração, a estrutura, além do cumprimento, ou não, de prazos estabelecidos pela lei. Porém, esta pesquisa não pretende aprofundar-se nestes questionamentos nem estudar as origens e tendências dos princípios fundamentais da contabilidade pelas normas brasileiras e nem dos princípios da contabilidade geralmente aceitos pelo SysCOA.

O presente trabalho contém uma análise específica entre as duas normas, não tendo, portanto, a pretensão de esgotar o tema, pois limita-se a analisar comparativamente as demonstrações financeiras obrigatórias passíveis de comparação, em termos de estrutura, grupos e subgrupos. Por parte das normas brasileiras, analisou-se somente as alterações feitas até 2009 pelo CPC, e, pelo SysCOA, até as alterações de 2001.

Da mesma forma, não vão ser objeto de estudo os problemas que envolvem a adoção de diferentes métodos de conversão das demonstrações contábeis.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho será organizado em quatro capítulos. No primeiro, apresenta-se a introdução do assunto, do tema e do problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa do estudo, a metodologia da pesquisa e as limitações.

No segundo, a fundamentação teórica, abordando-se o histórico da UEMOA e do SysCOA; princípios contábeis geralmente aceitos entre as normas; instituições reguladoras entre as normas, finalizando com apresentação das demonstrações financeiras.

Já no terceiro e no quarto capítulo, apresenta-se uma análise comparativa entre as demonstrações através de quadro demonstrativo e conclusão, além da recomendação de futuros trabalhos com a mesma temática desta monografia.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo limita-se à apresentação dos principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste trabalho. Inicia-se com um breve histórico da UEMOA e do SysCOA, as instituições reguladoras das normas brasileiras os princípios e a apresentação das demonstrações financeiras.

2.1 UM BREVE HISTÓRICO DA UEMOA E SYSCOA

A UEMOA é uma organização de integração regional criada por sete países da África Ocidental que têm em comum uma moeda única, o **Franco da Comunidade Financeira Africana** (FCFA). Ela foi criada por um tratado assinado em Dakar, capital do Senegal, em 10 de janeiro de 1994, pelos chefes de Estado e de Governo do Benim; Burkina Faso; Costa do Marfim; Mali; Níger; Senegal e Togo. Em 2 de maio de 1997 a Guiné-Bissau tornou-se o oitavo Estado membro da união.

Segundo Vieira (2008, p.17-18), “os países africanos da colônia francesa que nasceram numa época onde o plano contábilístico francês se desenvolveu, estavam em uma das fases mais ativas da colonização”. Ainda segue afirmando que

a idéia francesa de normalização e, por conseguinte naturalmente impõe referência ao modelo francês, durante o período de 1941-1960, sendo que as empresas enquadradas na UEMOA foram conduzidas a passar do plano francês, ao plano OCAM de 1957 a 1970 ano da implantação. (VIEIRA, 2008. p.17-18)

Em seguida, de acordo com Vieira (2008), as antigas colônias da África equatorial francesa (AEF) e a África ocidental francesa (AOF) obtiveram a sua independência política. No entanto, a sua independência econômica e monetária foi muito mais difícil de conquistar, pois a França, querendo manter as ex-colônias africanas sob seu domínio, criou um sistema de contabilidade próprio para essas localidades. Porém, esse sistema foi criativo, de tal forma que motivou a criação do plano OCAM (primeiro Organização da Comunidade Africana e Malgaxe, seguidamente Organização da Comunidade Africana e Mauriciana), elaborado pelos próprios países africanos, e representava um progresso teórico em relação aos planos contábilístico alemães e franceses. O plano OCAM despertou o interesse de outros países africanos. Na adoção, cada país aplicou, a seu modo, o plano, como, por exemplo, o plano

OCAM senegalês, o plano OCAM costa-marfinense, o plano OCAM beninês etc. (ROBERTO ALEXANDRE VIEIRA, 2008, p. 17/18).

Vieira (2008) afirma que a fase de desenvolvimento dos países africanos independentes alertou os usuários a diferir o plano Francês. Esse plano contabilístico não era mais relevante aos países-membros de UDEAC (União Econômica e Aduaneira dos Estados da África Central). Segue afirmando que por este motivo decidiram promover uma normalização e um plano contabilístico verdadeiramente adaptados à situação africana, pois os peritos africanos e franceses aproveitaram a experiência adquirida desde 1947. Ainda nos salienta que com “essa experiência conseguiram colocar em prática um sistema contabilístico adaptado à realidade econômica dos países africanos, às necessidades dos utilizadores, e ao desenvolvimento das técnicas informáticas.” O plano OCAM é adotado oficialmente pelos chefes de Estados africanos na conferência YAOUNDE, de 1970.

Vinte anos depois, os países africanos sentiram a necessidade de harmonizar o direito comercial do continente e criaram o OHADA (Organização para a Harmonização na África do Direito dos Negócios), que é um dos órgãos reguladores do SysCOA.

Um dos pontos importantes dos trabalhos da OHADA foi circulação do SysCOA nos Estados-Membros da União Econômica e Monetária da África Ocidental (UEMOA).

Os sistemas africanos mostram a necessidade da produção de um regulamento contabilístico protegido de irregularidades para as instituições públicas. Não qualquer regulamento contabilístico, e sim um regulamento suficientemente normalizado para servir de referência aos vários Estados. Suficientemente universal para auto melhorar-se, permanecendo ao mesmo tempo simples para ser de um acesso fácil para o plano de contas e para os seus utilizadores, mas que aborde também as variedades culturais de países vizinhos.



Figura 1 Mapa dos países integrantes da UEMOA
Fonte: www.uemoa.int

2.2 INSTITUIÇÕES REGULADORAS DAS NORMAS CONTÁBEIS

Há sempre necessidade de criar órgãos com a função de regulamentar e fiscalizar as empresas no tocante a qualidade dos serviços colocados à disposição dos usuários. Cada país institui um órgão regulador estruturados de maneira a possuírem autonomias técnicas, administrativa e financeira e imparcialidade nas suas decisões, e medir, simultaneamente, os interesses do Governo.

2.2.1 No Brasil

As normas contábeis têm fundamento inicial na Lei n° 6.404/76 (Lei das sociedades anônimas por ações) e na lei n° 10.303/2001 (alteração da parte societária da lei das sociedades anônimas) e a última alteração sobre a integração às normas internacionais, a lei 11.638/07 (altera e revoga a lei 6.404/76 e a lei 6.385/76, que estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis).

Por conseguinte são apresentados os principais órgãos reguladores das normas brasileiras, que seguem:

a) Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A CVM é uma entidade autárquica em regime especial vinculada ao Ministério da Fazenda. Possui personalidade jurídica e patrimônio próprio (artigo 5, da Lei n° 6385/76, com a redação da Lei n° 10.411/2002). Tem por finalidade a emissão das normas que devem ser seguidas pelas companhias abertas. Só as companhias com registros na CVM terão seus valores mobiliários distribuídos no mercado e negociados na Bolsa de Valores.

As resoluções da CVM têm caráter normativo adicional à Lei das Sociedades Anônimas, passando a ter poder acima das sociedades reguladas pelas normas regidas por ela, podendo, no que couber, determinar situações diversas da Lei e as que deverão ser observadas por ela.

b) Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC

O CPC foi instituído pela Resolução nº 1.055 do CFC de 07 de outubro de 2005, com a finalidade de estudo e o preparo para emissão de pronunciamentos técnicos sobre o procedimentos de contabilidade e a divulgação de informação dessa natureza, tendo em conta a convergência da contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

CPC é totalmente independente das entidades que as representa, deliberado por 2/3 de seus membros. O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária para o desenvolvimento dos trabalhos, e se compõe de dois representantes de cada uma destas seis entidades:

ABRASCA

A ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, segundo informação divulgada no site foi fundada em 1971, é uma organização civil sem fins lucrativos, cuja principal missão é a defesa das posições das companhias abertas junto aos centros de decisão e à opinião pública.

APIMEC NACIONAL

Segundo informação divulgada no site foi criada em 1970, a associação dos analistas profissionais de investimento do Mercado de Capitais – APIMEC – é uma entidade com foco no desenvolvimento do mercado de capitais, composta de pessoas físicas.

BM & FBOVESPA

A BM & FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros, pela informação do site foi criada em 2008 com a integração entre a Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e Bolsa de valores de São Paulo (BOVESPA).

CFC

Criado há 60 anos pelo Decreto lei nº 9.295/46, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma autarquia especial de caráter corporativo, sem vínculo com a administração pública federal. O CFC possui representatividade de todos os estados da federação e do Distrito Federal, representada por seus 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes, fato alcançado com aprovação da Lei nº 11.160/05. Tem por finalidade orientar, normatizar e

fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

FIPECAFI

A Fipecafi – Fundação Instituto de pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – a informação divulgada no site foi fundada em 1974 por professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP para atuar como órgão de apoio institucional ao referido Departamento.

IBRACON

Segundo a informação do site foi fundada há 35 anos, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil tem atuado com ênfase nos seguintes propósitos: discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador, auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, e atuar, também, no conjunto das entidades de ensino colaborando para o aprimoramento da formação profissional.

2.2.2 No SysCOA

As normas contábeis SysCOA têm fundamentação inicial no regulamento nº04/96/CM/UEMOA, adotado como referencial contábil comum na região da UEMOA. O regulamento nº07/2001/CM/UEMOA substituiu o anterior e alterou os seguintes artigos: nº 11; 13; 38; 56; 70; 72; 73; 89; 97; 98; 103; 104; 108 e 111 do regulamento 04/96/CM/UEMOA.

O SysCOA é complementado pelas estruturas nacionais e comunitárias encarregadas de zelar pela sua boa aplicação, e assegurar a adaptação e as evoluções do ambiente contábil, econômico e jurídico.

O SysCOA é estruturado pelas seguintes diretivas :

Diretiva nº02/97/CM/UEMOA, que criou a ordem nacional de peritos contábeis e os tesoureiros aprovados nos Estados Membros da UEMOA.

Diretiva nº 03/97/CM/UEMOA, que criou o Conselho Nacional de Contabilidade nos Estados membros da UEMOA, e um Conselho contabilístico da África ocidental na UEMOA,

para prosseguir com trabalhos de normalização contábil previsto no ato uniforme do OHADA já comprometidos no UEMOA, em estreita consonância com conselho regional da contabilidade.

Diretiva nº04/97/CM/UEMOA, que adotou o regime jurídico dos centros de gestão aprovados nos Estados membros do UEMOA, assistindo os operadores econômicos em matéria de comportamento contábil. Também instituiu um conselho permanente da profissão contábil no UEMOA.

Por conseguinte, é apresentado o principal órgão regulador do SYSCOA :

Organização para a Harmonização na África do Direito dos Negócios (OHADA)

A OHADA, segundo informações divulgadas em seu site, foi criada pelo tratado relativo à harmonização do Direito dos Negócios na África, fazendo parte 17 países membros e 5 organizações, ou seja, direito comunitário : CEMAC, CIMA, OAPI, UEMOA e a UNIÃO AFRICANA, assinado aos 17 de outubro de 1993, em Port-Luis e revisto em Quebec, Canadá, em 17 de outubro de 2008. É dotada de quatro instituições: conselho de ministros das finanças e da justiça, tribunal comum de justiça e arbitragem, secretariado permanente e a escola regional superior da magistratura, agrupando profissionais das áreas ligadas ao interesse nos estudos e na edição de atos uniformes da OHADA.

Bolsa Regional de Valores Mobiliários BRVM, segundo informação divulgada no site foi instituído em 1992 com início das suas atividades em 1998.

2.3 PRINCIPIOS CONTÁBEIS

Os princípios contábeis, são os preceitos resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos emanados da contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações financeiras.

2.3.1 Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nas Normas Brasileiras

Os princípios contábeis desafiam os sistemas de contabilidade a operarem de forma que estes obedeçam às normas padrões colocados aqueles. O Conselho Federal de Contabilidade disponibiliza os princípios fundamentais da contabilidade, mais especificamente na Resolução 750/93, na qual os princípios estão organizados em: princípio da entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e da prudência.

SEÇÃO I: O princípio da entidade

Este princípio delibera que a contabilidade deve ter plena distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica, pois o patrimônio da empresa não se confunde com o dos sócios. A contabilidade da empresa objetiva-se a registrar somente os atos e fatos ocorridos no que se referem ao seu patrimônio e não aos relacionados com patrimônio particular dos sócios. Também não mistura transações de uma empresa com outra. Esse princípio segue o art. 4 da resolução 750/93.

SEÇÃO II: O princípio da continuidade

O princípio da continuidade delibera que a empresa deve ser avaliada e escriturada supondo que a entidade nunca será extinta, definindo que as demonstrações contábeis não podem ser divulgadas nos períodos precedentes e subsequentes. Por conseguinte, é admitido que a vida da empresa é contínua, até a medida em que a continuidade da entidade fica improvável ou insegura. Esse princípio segue o art. 5 da resolução 750/93, nos seus parágrafos 1º e 2º.

SEÇÃO III: O princípio da oportunidade

Determina que os registros contábeis sejam feitos no momento em que o fato ocorra (a tempestividade) e pelo seu valor completo (integridade), independente das causas que as originam. Portanto, ele determina que os registros sejam feitos no momento da transferência de propriedade pelo seu valor total, obedecendo ao art. 6 da resolução 750/93.

SEÇÃO IV: O princípio do registro pelo valor original

Este princípio fundamenta a avaliação dos componentes patrimoniais, definindo que devem ser essas feitas pelos valores originais das transações com exterior (valor da entrada), expressos sempre em moeda nacional, independente se resultaram ou não de livre negociação e condição entre as partes. Obedece ao art. 7 da resolução 750/93.

SEÇÃO V: O princípio da atualização monetária

Tal princípio reconhece os efeitos do poder aquisitivo da moeda nacional e o seu reconhecimento contábil através de atualização monetária, ou seja, do ajustamento da expressão formal dos valores patrimoniais. Atualiza monetariamente o valor original e não o valor do mercado, e nem é uma correção. Obedece ao art. 8 da resolução 750/93.

SEÇÃO VI: O princípio da competência

O princípio da competência determina que o reconhecimento das receitas e despesas deve ser incluído na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independente do seu reconhecimento ou pagamento. Deve-se salientar que esse princípio está ligado às variações do patrimônio líquido e obedece ao art.9 da resolução 750/93, nos seus parágrafos 1º e 2º.

SEÇÃO VII: Princípio da prudência

Determina menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. Esse princípio obedece ao art.10 da resolução 750/93, nos seus parágrafos 1º, 2º e 3º.

2.3.2 Princípios contábeis geralmente aceitos no SysCOA

Os princípios contábeis desafiam os sistemas de contabilidade a operarem de forma que estes obedeçam às normas padrões colocadas por esses princípios, obedecendo ao regulamento N° 04/96/CM que disponibiliza 113 artigos que as complementam. Os princípios

estão organizados em: prudência, transparência, importância significativa, desequilíbrio do balanço, custo histórico, continuidade da exploração, permanência dos métodos, especialização dos exercícios e a superioridade da realidade sobre a aparência.

SEÇÃO I: O princípio de prudência

Especifica a adoção do menor valor para os bens ou direitos e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades. O regulamento do SYSCOA define este como uma apreciação razoável dos acontecimentos e as operações a registrarem, a fim de evitar transferência sobre futuros riscos. Esse princípio delibera seguir os artigos n° 3 e 6 do regulamento.

SEÇÃO II: A transparência

Esse princípio exige da empresa uma apresentação clara e leal da informação contábil, aplicando corretamente as regras e métodos, apresentando sua situação financeira e uma imagem fiel da situação, e suas operações sem omissão de fatos significativos. Delibera seguir o artigo n° 6,8,10 e 11 do regulamento.

SEÇÃO III: A importância significativa

Tal princípio refere-se ao momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais, com um registro imediato e de forma integral, independente da causa que as originam, contemplando o aspecto físico e monetário. Qualquer mudança na apresentação da situação financeira anual ou nos métodos de avaliação devem ser apresentadas no anexo ao balanço. Esse princípio delibera seguir o artigo n° 33 do regulamento.

SEÇÃO IV: Desequilíbrio do balanço

Delibera que o balanço de abertura do exercício deve corresponder ao balanço de encerramento do exercício anterior. Não podem ser atribuídos sobre os capitais próprios de abertura e as incidências das mudanças de métodos, e nem nos produtos e cargas sobre exercícios anteriores.

Quando um dos itens calculados de uma situação financeira não é comparável ao do exercício anterior, se adota o último. A ausência de comparabilidade ou a adaptação dos

números é assinalada no anexo ao balanço. Esse princípio deve seguir o artigo n° 34 do regulamento.

SEÇÃO V: O custo histórico

A avaliação dos elementos inscritos em contabilidade é fundada sobre a convenção do custo histórico que permite registrar os bens, à sua data de entrada no patrimônio e ao seu custo de aquisição exprimido em unidades monetárias correntes. Em virtude do conceito de manutenção do capital financeiro da empresa, nesta convenção, as condições de reavaliação legal ou livre são necessárias. Tal princípio segue os artigos n° 35 e 36 do regulamento.

SEÇÃO VI: A continuidade da exploração

Na abertura de uma empresa é possível presumir como será o prosseguimento das suas atividades, ou seja, ela é avaliada e guiada na sua continuação e funcionamento futuro. Por conseguinte, é admitido que a empresa não tenha intenção nem a obrigação de pôr-se em liquidação ou de reduzir sensivelmente a extensão das suas atividades, na medida em que a continuidade da exploração fica incerta ou insegura. Os ativos, o passivo e fora de balanço são avaliados com base no seu valor liquidação. Esse princípio deve seguir o artigo n° 39 do regulamento.

SEÇÃO VII: A permanência dos métodos

Os métodos de avaliação e de apresentação utilizados para o estabelecimento da situação financeira não devem alterar de um exercício para outro. Esta aplicação dos métodos permite assegurar a comparabilidade da informação no tempo e no espaço. O princípio admite mudanças fundamentadas pela investigação de uma melhor imagem do patrimônio, da situação financeira e do resultado da empresa. As circunstâncias de tais modificações limitativamente são previstas no artigo n° 40 do regulamento.

SEÇÃO VIII: A especialização dos exercícios

A cada exercício devem ser registrados os produtos e as despesas, pois o resultado de cada exercício é independente do que o precede e do que o segue. Para a sua determinação,

convém unir e atribuir os acontecimentos e operações do próprio período, seguindo o artigo nº 59 do regulamento.

SEÇÃO IX: A superioridade da realidade sobre a aparência

Este princípio vem fundamentando o tratamento contábil das operações, a apresentação das situações financeiras e a propriedade básica sobre a forma. Ele também se aplica na inscrição do ativo no balanço (bens legítimos da entidade), nos inscritos como reserva e nas obrigações com terceiros.

2.4 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Neste tópico objetiva-se apresentar o conceito das demonstrações financeiras entre as normas e posteriormente apresentar o modelo das que apresentam características comparáveis, tendo em conta que as duas normas apresentaram-se como obrigatórias.

Dentre os conceitos das demonstrações financeiras obrigatórias entre as normas brasileiras e o SysCOA encontram-se: Demonstração dos Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial, Mapa da Origem e da Aplicação de Fundos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e as Notas Explicativas / Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultado; pois essas demonstrações são agregadas das informações que as duas normas determinaram para as empresas divulgar, como uma espécie de retorno aos seus usuários externos.

Deve-se salientar ainda que, pelas normas brasileiras, as demonstrações exigidas como obrigatórias são: Demonstração do Resultado de Exercícios; Balanço Patrimonial; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração de Fluxo de Caixa; Demonstração do Valor Adicionado e as Notas Explicativas.

Por parte do SysCOA as demonstrações exigidas como obrigatórias são: Demonstração dos Resultados de Exercício; Balanço Patrimonial; Mapa da Origem e da Aplicação de Fundos e o Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultado. Isso demonstra que as demonstrações contábeis dependem da legislação do país.

2.4.1 Demonstração do Resultados do Exercício - DRE

Apresenta-se a demonstração destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período nas operações de uma entidade, gerando informações significativas para a tomada de decisão.

Normas brasileiras

A Demonstração dos Resultados do Exercício mostra qual foi o resultado da empresa durante período. Apresenta o fluxo de receita, custo e despesa operacionais e não operacionais que podem alterar a situação patrimonial da empresa.

Ela tem como finalidade básica o detalhamento da formação do resultado gerado no exercício, mediante especificação das receitas, custos e despesas, definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p.31), de acordo com a lei nº 6.404/76 :

o conteúdo da demonstração do resultado do exercício, que deve ser apresentada na forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e por ação, sem confundir-se com a conta de lucros acumulados, onde é feita a distribuição ou alocação do resultado.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), demonstram que nos períodos que as receitas e os rendimentos forem reconhecidos, deverão constar na DRE todos os custos, despesas, encargos e riscos correspondentes àquelas receitas.

Hoje, com a adesão às normas internacionais, o CPC 26 delibera que a demonstração do resultado do período, deve no mínimo apresentar claramente as receitas e as despesas operacionais, parcela dos resultados de empresa investidas reconhecidas por meio do método de equivalência patrimonial, chegando ao resultado antes das receitas e despesas financeiras, ganhos e perdas e, por fim, demonstrar qual o resultado líquido das operações continuadas que será acrescentado ao patrimônio líquido da entidade ou distribuição dela.

O modelo apresentado pelas normas brasileiras na resolução nº 595 da CVM, tem a finalidade de apresentar o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período.

Esse é o modelo exigido pela CVM, pois apresenta de uma forma geral, o resultado da empresa durante determinado período, apresentando o fluxo de receita, custos e despesas operacionais que podem alterar a situação patrimonial da entidade ou sua posição financeira.

	Receita Bruta (de vendas e de prestação de serviços)
(-)	Deduções da receita: Impostos incidentes sobre a receita Descontos incondicionais Devoluções de vendas
(=)	Receita líquida
(-)	Custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos
(=)	Lucro Bruto
(-)	Despesas com vendas Gerais Administrativas Outras despesas e receitas operacionais
(+/-)	Parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial
(=)	Resultado antes das receitas e despesas financeiras
(+/-)	Despesas e receitas financeiras
(=)	Resultado antes dos tributos sobre o lucro
(-)	Despesa com tributos sobre o lucro
(=)	Resultado líquido das operações continuadas

Quadro 1 “Modelo” adaptado de Demonstração do Resultado do Exercício nas Normas Brasileiras
(Fonte: <http://www.cpc.org.br>)

No SysCOA

Segundo o artigo 31 do regulamento do SysCOA, a Demonstração de Resultados do exercício é obrigatória e deve apresentar os proveitos e os encargos, distinguidos segundo dizem respeito às operações de exploração afetadas, às atividades ordinárias, às operações financeiras e às operações extraordinárias, pois as classificações dos proveitos e dos encargos permitem estabelecer saldos de gestão, nas condições definidas pelo SysCOA.

O modelo apresentado pelo SysCOA, no seu artigo 31 do regulamento, traz o resultado financeiro em síntese, recapitulando os proveitos e encargos que intervieram na formação do resultado líquido do exercício, colocando em evidência saldos significativos de gestão.

Salienta-se que as normas do SysCOA dispõe de 8 (oito) classes de funcionamento das contas no seu regulamento, as quais compõem e subdividem a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Das oito classes, a DRE subdivide em:

Classe 6 – conta dos encargos ordinários: esse subgrupo envolve as contas, registros e encargos ligados à atividade da entidade, os quais entram na composição dos custos ou despesas das entidades, facilitando no fecho do exercício. Ex: impostos, taxas, despesas financeiras...

Classe 7 – contas de proveitos ordinários: envolvem as contas e o registro dos proveitos ligados à atividade da entidade, resultante das vendas dos bens e serviços.

Classe 8 – contas dos outros encargos e dos outros proveitos: nesse subgrupo se enquadram as contas que servirão na determinação dos valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado cedidos, referente à depreciação econômica de um produto e o registro da sua possível saída pelo valor líquido, incluindo as contas de imobilizações corpóreas, incorpóreas, financeiras e a participação nos resultados da entidade.

ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO	Vendas de mercadorias, bens e serviços Produtos estocados e imobilizados Provisões de exploração
(-) Encargos de exploração	Custo de mercadorias vendidas Encargos externos (ex: locações; seguros; despesas gerais) Impostos e taxas (taxas profissionais) Salários e encargos sociais Dotações às amortizações e provisões
(=) Resultados de exploração	Produtos de exploração – Encargos de exploração
Produtos Financeiros	Produtos financeiros de participação ou de valores mobiliários, Diferenças positivas de trocas Provisões financeiras
Encargos financeiros	Interesse de empréstimo, Ágios, etc Diferenças negativas de trocas Dotações às amortizações e provisões
(=) Resultados financeiros	Produtos financeiros – encargos financeiros
Resultados correntes antes do impostos	Resultados de exploração + Resultados financeiros
Produtos excepcionais	Produtos excepcionais sobre operações de gestão e em capital Provisões excepcionais
Encargos excepcionais	Encargos excepcionais sobre operações de gestão em capital Dotações excepcionais às amortizações e provisões
(=) Resultados Excepcionais	Produtos excepcionais – encargos excepcionais
	Participações dos assalariados nos resultados da empresa Impostos sobre os benefícios
(=) Resultados justos (ou perda)	Total dos produtos – Total dos encargos

Quadro 2 “Modelo” de Demonstração do Resultado do Exercício do SYSCOA

Fonte: Adaptado de regulamento n 04/96/CM para adoção de um referencial contábil comum na região da UEMOA, 1997.

2.4.2 BALANÇO PATRIMONIAL

Apresenta-se a demonstração contábil capaz de expor a situação patrimonial e financeira de uma entidades em um determinado momento, através da exibição resumida de bens, direitos e obrigações dessa entidade.

Normas brasileiras

Esta é uma das demonstrações que trata a situação da empresa quantitativamente e qualitativamente, podendo ser analisados os bens, direitos e obrigações em uma determinada data específica, mostrando-se, desta forma, ao usuário, a situação patrimonial e financeira da empresa.

IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (2003) afirmam que: “o balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática”.

Embora seja uma posição de determinado momento, baseando-se em resultados passados e presentes, a análise atenta e minuciosa de uma série de balanço ou balancete de uma empresa, em conjunto com outros demonstrativos e informações, pode fornecer ao usuário futuras tendências acerca do desempenho da empresa.

É uma demonstração obrigatória pela lei 6.404/76, e pelas alterações introduzidas pela lei 11638/07. Exige que os ativos e passivos sejam classificados em circulantes e não circulantes.

O balanço patrimonial é dividido em três classes principais: o ativo, onde são registrados os bens e direitos da entidade; passivo, composto de obrigações e/ou exigibilidades; e o patrimônio líquido, que é o saldo entre o ativo e passivo. Os ativos e as obrigações vencidas ou com expectativa de realização dentro de um ano são classificadas como circulante. E aqueles com vencimento ou expectativa de realização superior a um ano serão classificados como não circulante. Hoje, com a adesão às normas internacionais e ao comitê de pronunciamentos contábeis através do seu pronunciamento, o CPC 26 traz a nova estrutura do balanço patrimonial.

De acordo com o CPC 26 (2009, p.19), referente à distinção entre circulante e não circulante

A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

Tendo em conta a finalidade do balanço patrimonial, apresenta-se a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática.

Esse demonstrativo permite uma análise atenta e minuciosa de uma série de balanços ou balancetes de uma empresa em conjunto com outros demonstrativos e informações. Pode fornecer ao usuário futuras tendências acerca do desempenho da empresa.

Atualmente, foram incluídos o ativo intangível e prejuízo acumulado.

Para melhor visualização, a seguir, mostra-se o quadro nº 3, com uma visão de como fica estruturado o Balanço Patrimonial:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
<p>Ativo Circulante: Disponibilidades Clientes Créditos diversos Estoques</p> <p>Ativo Não Circulante: Ativo Realizável à Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível</p>	<p>Passivo Circulante: Empréstimo, Financiamento e Debêntures Fornecedores Impostos, Taxas e Contribuições Dividendos a Pagar Outros</p> <p>Passivo Não Circulante: Passivo Exigível à Longo Prazo Demais Contas a Pagar</p> <p>Patrimônio Líquido Capital Social Reserva de Capital Reserva de Lucro Prejuízos acumulados</p>

Quadro 3 - “Modelo” de Balanço Patrimonial Normas Brasileiras.

Fonte: <http://www.cvm.gov.br>

No SysCOA

Segundo o regulamento do SysCOA, no seu art. 31, o balanço patrimonial é obrigatório e deve apresentar dois modelos com características semelhantes, o modelo normal e o simplificado. O balanço patrimonial descreve separadamente o ativo e passivo que constituem o patrimônio da entidade, onde o ativo se classifica em ordem de liquidez crescente, apresentando ativo circulante, ativo imobilizado e tesouraria-ativo. O passivo demonstra capital próprio e as obrigações para com terceiros, e se classifica por ordem de exigibilidade crescente, constituído por capital próprio, obrigações financeiras, passivo circulante e tesouraria-passivo.

O ativo comporta em três colunas:

a) **Bruto**: o montante bruto representa o valor inicial de um bem (valor de compra).

b) **Amortizações e provisões**: essa coluna totaliza as dotações às amortizações após a compra de um bem e as dotações às provisões sobre elemento do ativo.

c) **Líquido**: a coluna é igual a diferença entre as duas precedentes.

Como foi frisado acima, o SysCOA dispõe de 8 (oito) classes de funcionamento das contas no seu regulamento, classes essas que compõem e subdividem a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Assim, o B.P se subdivide em:

Classe 1 – contas de fundos duradouros: esse subgrupo envolve as contas, registros de capital ou financiamento posto à disposição da entidade, de forma duradoura e permanente pelos sócios e terceiros.

Classe 2 – contas de ativo imobilizado: esse subgrupo envolve as contas do ativo imobilizado e prováveis imobilizações. É constituído pelas imobilizações corpóreas ou incorpóreas que existem na entidade, quer ou não afetadas à exploração da entidade.

Classe 3 – contas de existências, agrupa as contas e registros de conjunto das mercadorias, matérias-primas e fornecimentos ligados, dos produtos intermediários e dos produtos acabados. Prováveis contas das existências e de provisões para depreciação.

Classe 4 – contas de terceiros, agrupa as contas relacionadas às entidades com terceiros, ou seja, os direitos da entidade, as dívidas e os créditos da entidade.

Classe 5 – contas de tesouraria, agrupa as contas e registros das operações relativos aos valores em moeda (disponibilidade), cheques, obrigações comerciais, títulos de investimento, e de um modo claro as contas de transformação imediata em dinheiro.

Para melhor visualização, a seguir, mostra-se o quadro nº4 com uma visão de como fica o balanço patrimonial pelo SysCOA.

ATIVO	PASSIVO			
	Bruto	Amort. e Provisões	Líquido	
ATIVO IMOBILIZADO Imobilizações incorpóreas -Despesas de investigação e desenvolvimento. - Patentes/ licenças /programação. Imobilização corpórea: -Terreno - Edifício -Investimentos financeiros; ATIVO CIRCULANTE Existências: - Mercadorias; - Matérias primas Créditos e aplicações similares -Fornecedores e adiantamento pagos; - Clientes; TESOURARIA-ATIVO -Títulos de investimentos e valores a entrar em caixa -Bancos, vales postais,caixa Desvio de conversão-ativo (Perda provável de câmbio)				CAPITAL PRÓPRIO -Reservas -Resultado transitado. -Resultado líquido do exercício DÍVIDAS FINANCEIRAS -Empréstimos e dívidas financeiras PASSIVO CIRCULANTE -Dívidas circulantes -Cliente, adiantamentos recebidos -Fornecedores TESOURARIA-PASSIVO -Bancos, créditos de tesouraria e de desconto Desvio de conversão-passivo (ganho provável de câmbio)

Quadro 4 - “Modelo” do Balanço Patrimonial SysCOA

Fonte: Adaptado de regulamento n 04/96/CM para adoção de um referencial contábil comum na região da UEMOA, 1997.

Esse é o modelo normal exigido e utilizado pelas empresas que operam dentro do espaço da UEMOA, demonstrando a situação da empresa, podendo ser analisados os bens, direitos e obrigações em uma determinada data específica. Dessa forma, mostra-se ao usuário a situação patrimonial e financeira da empresa.

2.4.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Iudícibus, Martins e Gelbcke 2003, afirmam que, de acordo com a lei 6.404/76, a publicação de demonstração das mutações do patrimônio líquido e de lucros ou prejuízo acumulado era opcional, mas, com a adoção da lei n 11.638/07, passou a ser obrigatória, pois ela elenca as contas do patrimônio líquido da entidade, com saldo anterior, com as alterações do período e o saldo no último dia do exercício, ou seja, mutações de nível interno.

Essa demonstração tem como finalidade apresentar as alterações que ocorreram em determinado exercício no patrimônio da entidade. Entre as principais alterações destacam-se a destinação dos resultados do período, a integralização de capital e o aumento ou a diminuição das reservas da empresa.

Iudícibus, Martins e Gelbcke de acordo com a Lei nº 6.404/76, apontam:

DMPL evidencia a mutação do patrimônio líquido em termos globais (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, reavaliações etc.) e em termos de mutações internas (incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa etc.). (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE 2003, p.3)

A DMPL é considerada útil por fornecer informações detalhadas sobre as mutações do patrimônio líquido, contendo informações que integram os dados do balanço e da demonstração do resultado do exercício. Contrário das normas brasileiras, o SysCOA não apresenta a DMPL.

2.4.4 DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

Iudícibus, Martins e Gelbcke, 2003, de acordo com a lei nº 6.404/76 o fluxo de caixa não era obrigatório, mas com a adoção da lei nº 11.638/07 e de acordo com as disposições da resolução CFC nº 1.055/05 e posteriores alterações, como o pronunciamento técnico CPC 03, foi deliberado a obrigatoriedade da sua publicação, substituindo a DOAR.

De acordo com Iudicibus, Martins e Gelbcke, (2003, p.32), “o objetivo primordial dessa demonstração é aprovisionar informações proeminentes sobre pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma entidade, ocorridas num determinado período”.

Essa demonstração procura evidenciar as modificações ocorridas no saldo de disponibilidades da companhia em determinado período, através de fluxos de recebimentos e pagamentos.

2.4.5 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

De acordo com o art. 188, inciso II da Lei nº 6.404/76, e com a Lei nº 11.638/07, a demonstração do valor adicionado se tornou obrigatória. Este mesmo artigo da referida lei menciona que esse demonstrativo demonstra o valor da riqueza gerada pela entidade e a distribuição entre os elementos que contribuirão para a geração dessa riqueza. A sua elaboração deve levar em conta o pronunciamento conceitual básico do CPC 09, e seus dados, em sua grande maioria, são obtidos principalmente a partir da demonstração do resultado.

O resultado líquido gerado por suas atividades, ou seja, o valor da produção ou venda que excede aos valores gastos na aquisição de insumos e serviços de terceiros, é denominado valor adicionado ou valor agregado da empresa.

A distribuição do valor adicionado aos agentes da comunidade interessados pelo resultado das atividades da empresa se dá através dos funcionários, dos donos do capital ou dos acionistas, dos financiadores da empresa e do governo, por meio de impostos.

2.4.6 MAPA DA ORIGEM E DA APLICAÇÃO DE FUNDOS – MOAF

Segundo artigo 32 do regulamento do Syscoa, o Mapa da Origem e da Aplicação de fundos é obrigatório. Ele apresenta os fluxos de investimento e de financiamento, além das outras aplicações e fundos financeiros e a variação da tesouraria.

Mapa de Origem e de Aplicação de fundos serve para explicar a variação dos fundos de circulação da entidade, ajudando a compreender como e porque a posição financeira mudou de um exercício para outro. Em geral, ele demonstra e relata a natureza dos recursos

que entram na entidade, informando como, onde e de que forma foram aplicados os recursos financeiros, pois é um demonstrativo com a mesma característica da Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos, utilizado pelas normas brasileiras.

2.4.7 NOTAS EXPLICATIVAS

As notas explicativas é o complemento das demonstrações financeiras, que pode ser complementadas por quadros analíticos ou outras demonstrações financeiras necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da entidade.

Normas brasileiras

As notas explicativas, como parte complementar das demonstrações contábeis, devem proporcionar aos usuários perfeito entendimento dos relatórios básicos numéricos já apresentados, com informações de caráter descritivo, informando principais critérios, e eventuais modificações que forem utilizadas na elaboração dos relatórios contábeis.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p.32/33) descrevem que:

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa. A lei enumera mínimo dessas notas e induz a sua ampliação quando for necessário para o devido “esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

As notas explicativas deveriam exercer um papel importante nas demonstrações financeiras, pois assim as empresas se restringiriam ao mínimo exigido por lei.

SysCOA

O SysCOA, sustentado no seu artigo 33, exige a obrigatoriedade do anexo ao balanço e a demonstração de resultado de exercício, pois esse compreende todos os elementos de caráter significativo que são postos em evidência nos outros resultados financeiros, sendo por vezes influência na depreciação que os destinatários desse demonstrativo podem fazer sobre o patrimônio, a situação financeira e o resultado da empresa.

Qualquer modificação na apresentação dos resultados financeiros anuais ou nos métodos de avaliação deve ser apresentada no anexo ao balanço e na demonstração de resultados.

3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS E O SYSCOA

Neste capítulo, a pesquisa é relatada através de uma comparação das demonstrações financeiras obrigatórias presentes nas Normas Brasileiras e no SysCOA. Inicialmente serão apresentadas e analisadas as instituições regulamentadoras das normas e dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Em seguida, são analisadas, comparativamente, as demonstrações financeiras brasileiras e o SysCOA, que apresentam características passíveis de comparação.

Para o desenvolvimento deste estudo são analisadas as seguintes demonstrações:

- Instituições reguladoras das normas contábeis;
- Princípios contábeis geralmente aceitos entre as normas;
- Demonstração de Resultado do Exercício;
- Balanço Patrimonial,
- Notas explicativas / Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultado.

3.1 INSTITUIÇÕES REGULADORAS DAS NORMAS CONTÁBEIS

A regulamentação relativa às normas brasileiras pode ser considerada um processo fragmentado, no qual diferentes organizações, sejam estas profissionais; do Estado; ou do mercado, atuam na elaboração de normas a serem aplicadas às empresas, dentro de suas respectivas áreas de atuação. Entre as principais instituições profissionais participantes no processo de regulamentação encontram-se o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON). O CFC tem a prerrogativa de elaboração dos princípios e normas contábeis a serem aplicadas a todas as entidades, sejam públicas ou privadas.

O IBRACOM, por sua vez, participa do processo fazendo proposições aos órgãos reguladores, tendo como objetivo central definir os procedimentos e padrões de auditoria e zelar pela adoção das normas contábeis definidas pelas entidades reguladoras. A CVM é o órgão que dá a última palavra perante as normas, com o poder de disciplinar os requisitos de

transparência a serem adotados pelas empresas que recorrem ao mercado de capitais para obtenção de recursos.

A regulamentação relativa ao SysCOA pode ser considerada como processo fragmentado, no qual o próprio sistema, na sua criação, instituiu alguns órgãos que compõe a sua estrutura, como ordem dos peritos contábeis e os tesoureiros aprovados nos estados membros da UEMOA, Conselho Nacional de Contabilidade nos estados membros e um conselho contabilístico da África Ocidental. Esses órgãos trabalham em estrita consonância com a OHADA, o órgão instituidor do SysCOA, que trata da parte jurídica, pois é o principal órgão legal com a finalidade de publicação dos atos uniformes aplicáveis.

Dessa maneira, apresenta-se o quadro nº 5, que elenca a análise das instituições regulamentadoras entre as normas brasileiras e o SysCOA:

Normas brasileiras	SysCOA	Comentários
C.V.M: é uma entidade autárquica em regime especial vinculada ao Ministério da Fazenda, com finalidade de emissão das normas que devem ser seguidas pelas companhias abertas.	BRVM: Bolsa Regional de Valores Mobiliários.	Salienta-se que existe, em alguns países da UEMOA, a Bolsa Regional de Valores Mobiliários, que, em termos de área contábil, trabalha em colaboração com o banco central. Complementa-se que nem todos os países integrantes da UEMOA têm mercado sustentável para ter a bolsa de valores.
CPC: foi instituído com a finalidade de estudo e o preparo para emissão de pronunciamentos técnicos sobre o procedimentos de contabilidade e a divulgação de informação dessa natureza, tendo em conta a convergência da contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.	Não existe órgão equivalente	Por não estar convertendo as normas aos padrões internacionais, o SysCOA não tem uma organização equivalente ao CPC, pois pela pesquisa feita pelo site da OHADA já está sendo preparada uma comissão para esse fim.
C.F.C: Tem finalidade de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Emite normas brasileiras de contabilidade que formam as regras de conduta profissional e os métodos técnicos a serem analisados quando da realização dos trabalhos previstos na resolução da CFC.	OHADA: Foi criado com objetivo de harmonização do direito dos negócios na África, e com a finalidade de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício dos atos uniformes editados por eles.	Em termos de finalidade, as duas apresentam a mesma característica em relação à orientação, ou seja, estruturação da contabilidade, mas a OHADA vai além, determinando as regras da auditoria. Em termos de prerrogativas, a OHADA apresenta amplo poder, por coordenar cinco comunidades com diferentes planos contabilísticos, coordena e determina as regras do negócios entre países integrantes.

Quadro 5. Análise entre as instituições regulamentadoras entre as normas

Fonte: Dados da pesquisa.

Observando a análise entre as instituições regulamentadoras conforme as normas brasileiras, os conselhos regionais de contabilidade (CRC) estão hierarquicamente subordinados ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC). No SysCOA, o responsável por esse controle é o Conselho Contabilístico da África ocidental na UEMOA, pois trabalha em consonância com a OHADA, que é a organização para harmonização do direito dos negócios. Para se chegar ao livre exercício contábil almejado por UEMOA e OHADA é preciso superar muitas barreiras, entre elas a condição do conhecimento técnico do profissional para atingir a esfera política e sócio cultural de cada país integrante dos blocos, tudo isso, segundo informação do site da OHADA, advém da carência de profissionais com ensino superior dentro dos países integrantes com habilidade na pesquisa.

3.2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS ENTRE AS NORMAS

Os princípios fundamentais da contabilidade constituem normas que representam a essência da ciência contábil, pois a sua observância é obrigatória no exercício da profissão e constitui condições de legitimidade às mesmas. O atributo da Universalidade permite analisar e verificar os princípios contábeis das normas brasileiras e do SysCOA, pois, percebe-se diferenças, pela ordem na quantidade dos princípios e nomenclatura.

Cada país desenvolve os critérios para adequar a forma de controlar o patrimônio da entidade, ou seja, procuram identificar quais os princípios que as orientam de forma a registrar todos os fatos que afetam o patrimônio da entidade.

Segue o comparativo através do quadro nº 6 com este detalhamento:

Normas brasileiras	SysCOA	Comentário
Entidade	Não existe equivalente	
Continuidade	Continuidade da exploração	Ambas apresentam a característica de aplicabilidade à entidade na hipótese de elas terem suas operações continuadas ao longo do tempo.
Oportunidade	Importância significativa	Equivalente à convenção de conservadorismo e oportunidade dotado nas normas brasileiras.
Registro pelo valor original	Custo histórico	Esse princípio é fundamental na avaliação de ativos a valores de entrada ou valores de saída, conforme a circunstância; na reavaliação do ativo imobilizado que tende a ser de grande importância na contabilidade. A apresentação desse princípio entre as normas demonstra a sustentabilidade.
Atualização monetária	Não existe equivalente	
Competência	Especialização dos exercícios	Ambos possuem os mesmos conceitos referente à convenção do conservadorismo.
Prudência	Prudência	Ambas as normas estão seguindo princípio do conservadorismo, guiando o contador ao confrontar com alternativas igualmente válidas na atribuição de valores diferentes a elementos do ativo e passivo. Pelas normas Syscoa é destacado como primeiro princípio, e é sustentado pelo artigo 3º e 6º do regulamento.
Não existe equivalente	Transparencia	
Não existe equivalente	Desequilíbrio do balanço	
Não existe equivalente	A permanência dos métodos	
Não existe equivalente	A superioridade da realidade sobre a aparência	

Quadro 6. Análise entre os princípios contábeis

Fonte: Dados da pesquisa.

SÍNTESE:

Analisando os princípios das normas, constata-se que as normas do SysCOA apresentam maior número destes, além de ordem diferente das normas brasileiras. O Syscoa

inicia com o princípio da prudência sustentado pelo regulamento no seu artigo 3º e 6º, pois esse deve ser observado em todos os casos.

Houve coincidência em cinco princípios, a citar: continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência. Em relação ao princípio da entidade e da atualização monetária constante nas normas brasileiras, o SysCOA não apresenta equivalente. Contrário das normas brasileiras, o SysCOA apresenta quatro princípios que não existem nas normas brasileiras: transparência, desequilíbrio do balanço, permanência dos métodos e superioridade da realidade sobre a aparência.

3.3 COMPARATIVO DE DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO ENTRE NORMAS BRASILEIRAS E SYSCOA

Existem diferenças nas características das demonstrações de resultado de exercício apresentadas pelas normas. Este quadro vai demonstrar possíveis diferenças nas estruturas e a forma de tratamento da receita, custo e despesas:

Normas brasileiras	SYSCOA	Comentário
Receita Bruta	Atividade de Exploração	A nomenclatura é diferente, mas são similares, pois ambas definem a receita bruta da mesma forma (decorrente das atividades-fim da organização, ou seja, entrada de elemento para o ativo), não incluindo as vendas canceladas. Ambas reconhecem o princípio da competência ou especialização dos exercícios.
(-) Deduções da receita : -Impostos incidentes sobre a receita -Descontos incondicionais -Devoluções de vendas	(-) Encargos de exploração: Custo de Mercadorias Vendidas, Encargos externos (ex: Locações; seguros) Impostos e taxas incidentes sobre venda Salários e encargos sociais Amortizações	Quanto às deduções da receita bruta, nas normas Syscoa não é apresentada a conta devoluções de vendas porque esse valor é confrontado com o CMV e jogado direto para essa conta (por causa da especificação das compras e vendas fora ou dentro da UEMOA). Também vale salientar que nas deduções, inclui-se o custo das mercadorias vendidas, os salários e encargos e todas as despesas relacionadas à venda.
(=) Receita líquida	Não se enquadra nessa posição	Por ter deduzido despesas com vendas, gerais, administrativas e

		outras despesas operacionais na segunda linha da DRE o posicionamento da receitas líquidas difere das normas brasileiras.
(-) Custo de Mercadorias vendidas	Pelo syscoa se enquadra nas deduções da receita.	A inclusão do CMV nas deduções da receita pelo SysCOA, vem demonstrar a diferença na estrutura e na forma de chegar o resultado operacional pelas normas brasileiras.
(=) lucro Bruto	Não é especificado	Não tem enquadramento na estrutura do SysCOA.
(-) Despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais :	As despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas, são deduzidas nos encargos de exploração.	Tudo que é deduzido na linha subsequente do lucro bruto pelas normas brasileiras se enquadra nos encargos de exploração pelo SysCOA.
(+/-) Parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial	Não é especificado	Pela estrutura do syscoa essa parcela não é especificada na estrutura e nem foi acolhido.
(=) Resultado antes das receitas e despesas financeiras	Não é especificado	A estrutura do balanço pelo SysCOA não traz essa especificação.
(+/-) Despesas e receitas financeiras	(+/-) Produtos financeiros / encargos financeiros	A nomenclatura difere mas as características são as mesmas.
(=) Resultado antes dos tributos sobre o lucro	(=) Resultado corrente antes dos impostos	A forma de chegar a esse resultado pelo SysCOA é reduzida com pouco detalhamento, pois nela se soma o resultado da exploração com financeiro.
(-) Despesa com tributos sobre o lucro	(-) imposto sobre sociedade	Apresentam a mesma característica na estrutura, pois ambas são deduzidos do lucro.
(=) Resultado líquido das operações continuadas	(=) Resultado justo (ou perda)	A diferenciação na nomenclatura demonstra que cada norma tem a finalidade do resultado.

Quadro 7 - Quadro comparativo das demonstrações de resultado entre normas brasileiras e Syscoa.

Fonte: Dados da pesquisa.

SÍNTESE

Após a comparação faz-se necessário ressaltar alguns aspectos relevantes das diferenças encontradas nas duas demonstrações:

Uma das primeiras diferenças percebidas é a conta registrada nas deduções da receita bruta, ou seja, equivalente à atividade de exploração por parte das normas SYSCOA, pois nela inclui custo das mercadorias ou serviço vendidos, impostos e taxas incidentes sobre venda, salários e encargos sociais e encargos externos. No entanto, não separa as despesas e

os encargos de uma forma operacional. Desse modo, o não detalhamento de tais valores registrados nas deduções da receita pode causar, aos usuários, interpretações restritas.

No SysCOA não existe uma classificação específica para a receita líquida, pois as contas deduzidas para se chegar a ela são evidenciadas nos encargos de exploração, abrangendo as contas, os custos das mercadorias vendidas e as despesas operacionais, não tendo o mesmo destaque que o exigido pelas normas brasileiras.

Outra divergência significativa entre as duas demonstrações é o destaque evidenciado pelo SysCOA para o imposto sobre benefício. Segundo as normas brasileiras, tanto na Lei das Sociedades por Ações, como na Deliberação nº 595/09 da CVM, não existe uma conta que evidencie o imposto sobre benefício na demonstração do resultado. Cabe salientar que o SysCOA não especifica a receita líquida e a parcela dos resultados de empresas investidas.

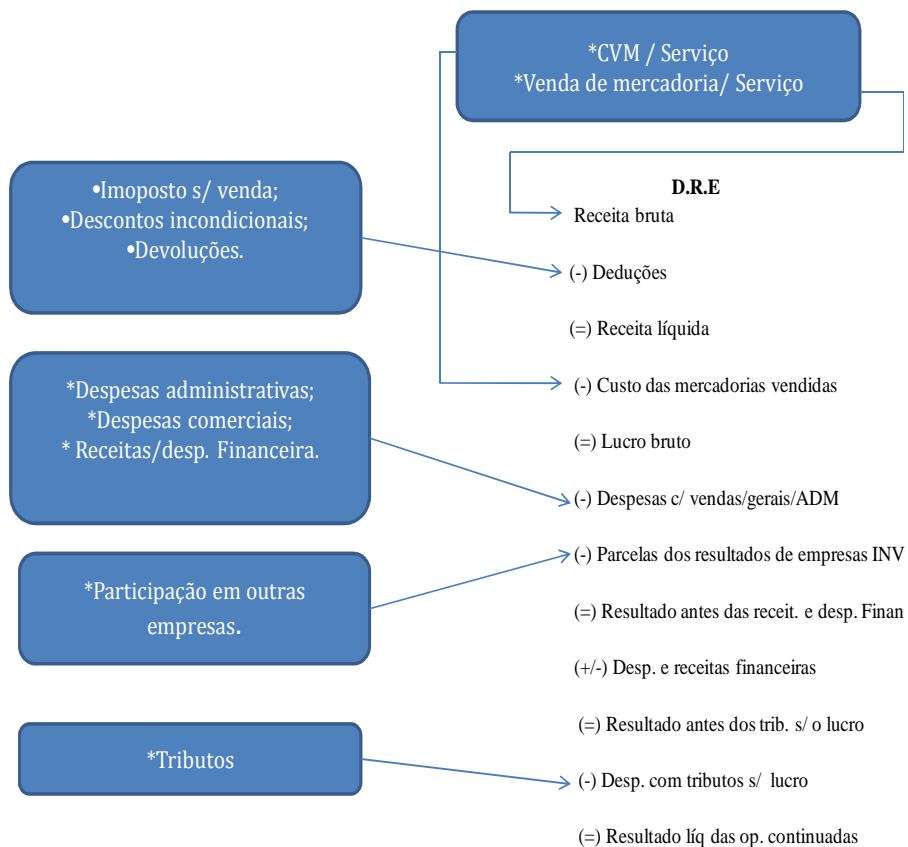


Figura 2 - Esquema das Demonstrações de Resultado de Exercício Normas Brasileira:

Fonte: Dados da pesquisa.

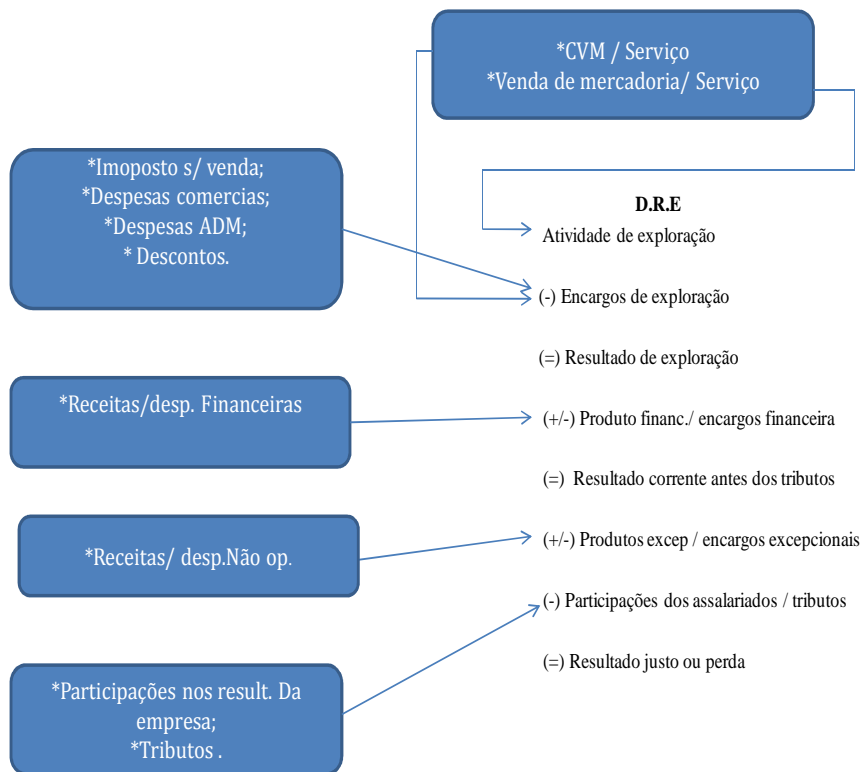


Figura 3 - Esquema das Demonstração de Resultado de Exercício SysCOA:

Fonte: Dados da pesquisa.

3.4 COMPARATIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL ENTRE AS NORMAS BRASILEIRAS E O SYSCOA

Existem diferenças na estrutura e na forma de organização das contas. A seguir, o quadro vai demonstrar e detalhar as principais diferenças e a forma de tratamento dos principais grupos e subgrupos nos dois balanços.

BALANÇO PATRIMONIAL		
ATIVO		
Normas brasileiras	SysCOA	Comentário
Ativo Circulante	Ativo Circulante - bens e direitos com tendência de transformar-se durante o ciclo de exploração que é de 12 meses após a data do balanço, ou convertendo em dinheiro à curto prazo. É subdividido em existenciais, créditos e aplicações similares e tesouraria-ativo.	O balanço patrimonial pelas normas brasileiras apresenta as contas ou grupos em ordem crescente de liquidez ou exigibilidade, contrário do SysCOA. Em relação ao ativo circulante, syscoa difere das normas brasileiras pela subdivisão e nomenclatura do circulante.
Disponibilidades	Disponibilidades se enquadram no subconjunto do ativo: tesouraria-ativo , no SysCOA todos os recursos que estão disponíveis para uso imediato enquadram-se nessa conta.	Percebe-se a diferença pela nomenclatura: o enquadramento de disponibilidade no subgrupo de circulante tesoura-ativo pelo SysCOA, pois compreende as contas caixa, depósito em conta corrente livremente utilizados.
Ativo Não Circulante	Não existe na estrutura do balanço	Pelo SysCOA, não está estruturado pelo não circulante. Tudo que entra em não circulante nas normas brasileiras entra, pelo SysCOA, no conjunto do ativo imobilizado , pois não subdivide curto e longo prazo, no sentido de menos de um ano ou mais de um ano, mas apenas o conceito de curto prazo.
Ativo Realizável à Longo Prazo	Ativo realizável a longo prazo - enquadra-se no subgrupo do ativo imobilizado: imobilização corpórea , pois no SysCOA tudo o que é a longo prazo são separados do a curto prazo, levando em consideração a ordem das contas do ativo em relação à liquidez.	o SysCOA não utiliza a subdivisão curto e de longo prazo, no sentido de menos um ano / mais de um ano, mas apenas o conceito de curto prazo. Isso demonstra que tudo que não se enquadra no curto prazo é obrigatoriamente registrado fora do circulante.
Imobilizado	Pela estrutura do SYSCOA, o ativo imobilizado abrange 50% dos itens do ativo, subdividido em corpóreas e incorpóreas, abrangendo o ativo a longo prazo.	Tudo o que é imobilizado pela estrutura brasileira se enquadra no ativo imobilizado corpóreo pelo SysCOA, mas uma vez a subdivisão diferencia a estrutura.
Intangível	Tudo o que é intangível , se enquadra no subgrupo do ativo imobilizado, imobilizações incorpóreas. (imobilizações imateriais de natureza de bens adquiridos ou criados pela empresa, que englobam: programação, as marcas e patentes, custo de investigação e de desenvolvimento).	De uma forma geral apresentam a mesma característica, o que as normas brasileiras apresentam como intangível, o SysCOA pela diferenciação na nomenclatura, chama de imobilizado incorpóreo.

Quadro 8 - Quadro comparativo dos Balanços patrimoniais ativo entre normas brasileiras e SYSCOA.

Fonte: Dados da pesquisa.

SÍNTESE

As alterações trazidas pelo item 60 da deliberação CVM, nº 595/09, referente à natureza das operações das entidades, quanto à apresentação do ativo no balanço patrimonial, subdividiu o ativo em dois grupos: ativos circulantes e não circulantes, mantendo a ordem de liquidez decrescente, destacando a primeira conta do grupo “ativo circulante” caixa, ou disponibilidades.

Disponibilidades, basicamente, são os recursos da entidade que estão disponíveis para o uso imediato (conta caixa em dinheiro vivo, banco conta corrente ou aplicações de liquidez imediata). Ao contrário das normas brasileiras, o SysCOA apresenta a estrutura do ativo na ordem crescente de liquidez, separando-o em recursos que estão disponíveis para uso imediato e os de transformação imediata, enquadradas em “tesouraria-ativo”.

Normas brasileiras e SysCOA são convergentes nas suas orientações sobre essa conta nas respectivas estruturas, pela subdivisão e nomenclatura.

No SysCOA, através sua subdivisão, ou seja, pelo detalhamento na estrutura do balanço, essa conta enquadra-se no subgrupo do ativo circulante, tesouraria-ativo. Isso demonstra que o SysCOA subdividiu o circulante, discriminando o que é disponível, com as contas consideradas circulante, que são as contas que se espera ser realizadas dentro de 12 meses seguintes à data do balanço.

Pelo ativo imobilizado, a NBC T 19.1 (CFC, 2009) traz um detalhamento de modo a distinguir o que é imobilizado e o que é ativo intangível, pois a Lei 11.638/2007 veio instituir o intangível em detrimento às normas brasileiras.

O SysCOA, no seu regulamento CLASSE 2 e pela estrutura do balanço, diverge das normas brasileiras, pois nele o imobilizado subdivide em corpóreas e incorpóreas, onde a maioria das contas enquadradas pelas normas brasileiras, como não circulante, fazem parte do ativo imobilizado corpóreas pelo SysCOA, e o intangível, nas normas brasileiras, equivale ao imobilizado incorpóreas pelo SysCOA.

BALANÇO PATRIMONIAL		
PASSIVO		
Normas brasileiras	SysCOA	Comentário
Passivo Circulante	Passivo circulante - obrigações que normalmente serão pagas à curto prazo, com exceção das dívidas contraídas nos bancos à curto prazo, que serão registrados no grupo tesouraria-passivo.	O balanço patrimonial pelas normas brasileiras apresenta as contas do passivo em ordem decrescente de exigibilidade, contrário do SysCOA, a estrutura do circulante pelo SysCOA registra os empréstimos bancários à curto prazo no subgrupo do circulante tesouraria-passivo, analisando percebe-se o detalhamento na estrutura e a diferenciação na nomenclatura.
Passivo Não Circulante	Não existe na estrutura do balanço	Pelo Syscoa não existe a estrutura não circulante. Tudo o que se enquadra pelas normas brasileiras como passivo não circulante, pelo Syscoa se enquadra nas dívidas financeiras, devido à não subdivisão por parte do longo prazo.
Passivo Exigível à Longo Prazo	Exigível à longo prazo se enquadra nas dívidas financeiras (pois ela engloba os fundos estáveis provenientes de empréstimos ou dívidas contraídas, com duração superior a um ano).	O SysCOA não utiliza a subdivisão curto e de longo prazo, no sentido de menos um ano / mais de um ano, mas apenas o conceito de curto prazo. Isso demonstra que tudo que não se enquadra no curto prazo é registrado fora do circulante.
Patrimônio Líquido	Capital próprio : representa os recursos e financiamento colocados a disposição da entidade, corresponde à somatória de capital social, reservas e do resultado transitado.	Patrimônio líquido pelas normas brasileiras representa os valores que os sócios têm na empresa. É identificado com a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos. Pela análise percebe-se a diferenciação na nomenclatura e a forma de chegar ao valores correspondente.
Capital Social	Parcela do capital próprio de uma entidade que representa investimento dos socios.	Apresentaram a mesma características, pois ambas são investimentos por parte dos socios.

Quadro 9 - Quadro comparativo dos Balanços patrimoniais passivo entre as normas brasileiras e SYSCOA.

Fonte: Dados da pesquisa .

SÍNTESE:

A classificação do passivo, conforme a interpretação do art. 180 da Lei das Sociedades por Ações, as contas devem ser dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, isso quer dizer, em termos de prazo de vencimento da obrigação.

Nas normas brasileiras, ao contrário do SYSCOA, apresenta-se a estrutura basicamente padronizada trazida pela resolução da CVM nº 595/09, classificando em passivo circulante e não circulante, seguindo o conceito internacional.

Dentre as classificações do passivo, a mais significativa diferença entre as normas brasileiras e o SysCOA está na estruturação, pois nas normas brasileiras as contas devem ser dispostas em ordem decrescente de exigibilidade e a subdivisão do passivo deve ser em circulante e não circulante. De acordo com o § 57 da Deliberação CVM nº 488/05, todas as demais obrigações não classificadas no passivo circulante devem ser classificadas no passivo não circulante.

De acordo com o SysCOA, as contas do passivo estão estruturadas na ordem inversa das normas brasileiras, isso quer dizer, pela ordem crescente de exigibilidade, iniciando com a conta do Capital Próprio. Outro ponto que difere é a classificação do passivo de longo prazo.

Pela análise comparativa entre as duas normas, verifica-se que existe diferença significativa para a classificação do passivo a longo prazo. A diferença de tratamento evidencia-se na utilização, por parte do SysCOA, do enquadramento de tudo que é longo prazo no subgrupo “dívidas financeiras”.

3.5 NOTAS EXPLICATIVAS / ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

Dentre as duas normas, no que se refere às notas explicativas, as normas brasileiras apresentam mais exigências em termos de acompanhamento e detalhamento das notas explicativas, o § 4 do artigo 176 da Lei 6.404/76 vem demonstrar a publicação e o acompanhamento das notas explicativas, exigindo que as demonstrações sejam complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para o esclarecimento do referido exercício.

O § 5 do mesmo artigo da Lei das sociedades anônimas traz nas suas alíneas, as bases gerais e as normas a serem inclusas nas demonstrações contábeis, pois hoje, com a adesão às normas internacionais, a resolução da CVM nº 595 vem apresentando recomendações sobre a divulgação de diversos assuntos relevantes para efeito de melhorar o entendimento das demonstrações contábeis.

O artigo nº 33 do regulamento do SysCOA aponta que as demonstrações contábeis serão complementadas por anexo ao balanço e a demonstração de resultados, exigindo que devem ser apresentados todos os elementos significativos que não são evidenciados nas demonstrações e que são susceptíveis a influenciar a apreciação dos usuários externos.

Quanto às exigências das normas referentes à complementação das demonstrações contábeis analisadas, se percebe que as normas brasileiras demonstram um acompanhamento e um esforço, visando fornecer as informações necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial. O SysCOA no seu artigo nº 33 não ofereceu uma característica comparável para poder demonstrar possíveis divergências, pois limita-se a fazer narração de alguns pontos pertinentes do anexo.

3.6 DEMAIS CONSIDERAÇÕES SOBRE ANÁLISE COMPARATIVA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Após a análise realizada, algumas considerações podem ser feitas em relação aos demonstrativos financeiros que não são passíveis de comparação, como Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado. Com essa intenção, a parte final do terceiro capítulo traz uma rápida análise sobre essas demonstrações.

De acordo com a lei 6.404/76, a publicação de demonstração das mutações do patrimônio líquido e de lucros ou prejuízo acumulado era opcional, mas, com a adoção da lei nº 11.638/07, a sua publicação passou a ser obrigatória, pois é um demonstrativo que apresenta o movimento de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício. Pela característica desse demonstrativo o SysCOA não apresenta nenhum equivalente, e demonstra carência na forma de evidenciação e movimentação das contas do patrimônio líquido.

Analisando, de uma forma geral o fluxo de caixa, pelas normas brasileiras, e o mapa de origem e aplicação de fundos (MOAF), pelo SysCOA, percebe que ambos representam

características para que um gestor possa analisar e identificar a circulação dos recursos, além de sua aplicação e natureza.

Embora o mapa de origem de fundos exiba as fontes de recursos utilizadas durante o funcionamento, em determinado período da entidade, ele demonstra limitações em relação ao fluxo de caixa, pois não apresenta uma análise de risco de crédito ou de circulação em espécie. O MOAF geralmente refere-se a um longo período, ficando a movimentação das origens e aplicação de recursos de curto prazo menos clara. Para uma melhor visualização dos fluxos de recursos financeiros durante o período é importante a análise em conjunto com o fluxo de caixa. Dessa forma, as normas brasileiras, com a publicação de fluxo de caixa, atende esse requisito.

Para finalizar, vale ressaltar a importância da demonstração do valor adicionado, por esse ser considerado útil na evidenciação da riqueza criada pela entidade e a sua distribuição durante um determinado período, demonstrando o quanto a entidade contribuiu para a formação do produto interno bruto (PIB) de um país. Contrário ao SysCOA que em nenhum dos seus artigos o mencionou, e nem apresentou um modelo de demonstração equivalente à demonstração do valor adicionado.

SÍNTESE:

	Normas brasileiras	SysCOA
Nº de órgãos reguladores	2	1
Nº de princípios	7	9
Demonstrações financeiras	Normas brasileiras	SysCOA
Demonstração dos Resultados do Exercício	Sim	Sim
Balanço Patrimonial	Sim	Sim
Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido	Sim	Não
Demonstração de Fluxo de Caixa	Sim	Não
Demonstração do Valor Adicionado	Sim	Não
Notas explicativas	Sim	Sim
Mapa da Origem e da Aplicação de fundos	Não	Sim

Quadro 10 : Demonstrações financeiras obrigatórias/ órgão regulador/ princípios contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Normas brasileiras	SysCOA
Demonstração dos Resultados do Exercício	Demonstração dos Resultados de Exercício
Balanco Patrimonial	Balanco Patrimonial
Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido	Não existe
Demonstração de Fluxo de Caixa	Mapa da Origem e da Aplicação de Fundos
Demonstração do Valor Adicionado	Não existe
Notas explicativas	Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultado

Quadro 11 : Demonstrações financeiras equivalentes

Fonte: Dados da pesquisa .

Para a necessária clareza sobre a análise feita, os quadros das demonstrações financeiras obrigatórias e equivalentes veio apresentar as demonstrações definidas entre as normas como relatório anual, pois os tipos das demonstrações financeiras dependem da legislação do país em que a empresa opera, definidas ou orientadas pelos órgãos normatizadores.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, apresenta-se as conclusões a que se chegou com o trabalho, por meio de pesquisas realizadas em leis, normas e livros com objetivo de conhecer e/ou aprofundar os conhecimentos sobre as demonstrações financeiras obrigatórias. E, ao final, apresentam-se algumas recomendações para futuros trabalhos relacionados ao tema.

4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA

Em relação à questão problema abordada no trabalho: **“Quais as divergências entre as demonstrações financeiras segundo as normas brasileiras e o SysCOA?”**, foi constatado que as normas SysCOA seguem a doutrina francesa e que utilizam a estrutura das demonstrações baseada nessa doutrina, enquanto as normas brasileiras seguem a doutrina internacional. Entre as instituições regulamentadoras, no SysCOA encontram-se órgãos em forma de blocos econômicos em colaboração com conselho contabilístico da África Ocidental.

4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho, que foi o de “identificar as divergência entre as demonstrações financeiras obrigatórias e quais as diferenças e semelhanças” foi atingido, pois apresentou-se, através do quadro comparativo, as diferenças e semelhanças entre as demonstrações financeiras obrigatórias. Das demonstrações apresentadas só foi possível fazer a comparação direta no DRE, BP e uma análise nas notas explicativas, pois apresentaram características que permitem a comparação. Ressalta-se que os demonstrativos que só são apresentados pelas normas brasileiras não foram passíveis de comparação, apresentando-se somente os modelos e suas explicações.

Quanto aos objetivos específicos: “verificar os princípios e as normas vigentes”; “levantar a obrigatoriedade das demonstrações entre as normas”; “verificar as diferenças na

estrutura das demonstrações” e “analisar os grupos e subgrupos”, também foram atingidos, pois foram identificadas que, dentre os princípios contábeis brasileiros, não fazem parte os princípios da transparência, desequilíbrio do balanço, permanência dos métodos e a superioridade da realidade sobre a aparência, todos existentes no SysCOA. Em relação às normas SysCOA, não fazem parte os princípios da entidade e da atualização monetária, existentes nas normas brasileiras.

Também foram levantadas as demonstrações obrigatórias entre as normas. Pelas normas SysCOA, foram apresentados quatro demonstrativos, a citar: Demonstração dos Resultados de Exercício; Balanço Patrimonial; Mapa da Origem e da Aplicação de Fundos, e o Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultado. E, pelas normas brasileiras, foram apresentados: Demonstração do Resultado de Exercícios; Balanço Patrimonial; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração de Fluxo de Caixa; Demonstração do Valor Adicionado e as Notas Explicativas.

Quanto à diferença nas estruturas das demonstrações, foi identificada, através das demonstrações do resultado de exercícios, as contas registradas nas deduções da receita relativas às normas SYSCOA, pois nela inclui custo das mercadorias ou serviço vendidos, impostos e taxas incidentes sobre venda, salários e encargos sociais e encargos externos. No entanto, não separa as despesas e os encargos de uma forma operacional.

Em relação ao balanço patrimonial, a diferença encontrada, em termos de ordem de apresentação das contas, advém da doutrina adquirida entre as normas. O Brasil adota a doutrina internacional, apresentando as contas pela ordem decrescente de liquidez. E hoje, com adesão às normas internacionais de contabilidade, apresenta sua estrutura, quanto ao ativo, em: ativo circulante, ativo não circulante, que abrange o ativo permanente. Pelo passivo se apresenta: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido. Já o SYSCOA adota a doutrina francesa, que apresenta as contas pela ordem inversa às normas brasileiras, apresentando o ativo em: ativo imobilizado, ativo circulante e tesouraria-ativo; e o passivo em: capital próprio, passivo circulante e tesouraria-passivo.

Pelo conteúdo apresentado, verificou-se que as normas brasileiras e SYSCOA são diferentes em suas orientações em relação à obrigatoriedade das demonstrações. A diferenciação encontrada refere-se mais ao detalhamento ou ênfase dispensados a um ou outro componente abordado, e à ausência de alguns dispositivos numa ou noutra norma.

Verificou-se, ainda, que as normas brasileiras comparadas, por serem mais recentes, já estão sendo seguidas com base nas recomendações internacionais, pois a tendência de atender os usuários externos ou os investidores estão cada vez mais fortes.

4.3 RECOMENDAÇÕES

Para a realização de futuros trabalhos relacionados ao tema em questão, recomenda-se o estudo de caso em empresas brasileiras que operam no mercado da UEMOA, já que esta pesquisa restringiu a comparação entre as demonstrações financeiras de uma forma qualitativa.

Seria também interessante a realização de estudo de caso em empresas originárias do bloco UEMOA, pois será visível a aplicação das normas distintas, como a forma de tributação e outros pontos divergentes que não foram apresentadas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5 . ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

BRASIL. Lei nº6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe as sociedades por ações.

BRASIL. Lei nº 10.411, de 26 de fevereiro de 2002. Altera e acresce dispositivos à Lei nº6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **ABRASCA**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/abrasca.htm>> . Acesso em: 19 março.2010 a.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Apimec**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/apimec.htm>> . Acesso em: 19 março. 2010 b.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **BM&FBOVESPA**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/bmfbovespa.htm>> . Acesso em: 19 março. 2010 c.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cfc.htm>> . Acesso em: 19 março.2010 d.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/fipecafi.htm>> . Acesso em: 19 março.2010 e.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/ibracon.htm>> . Acesso em: 19 março.2010 f.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M.F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed.São Paulo: Atlas, 2002

IBRACON. IBRACON. Disponível em: <HTTP:www.ibracon.com.br> Acesso em 12/09/09

IGLESIAS, Rodrigo de Andrade. **Agencia Brasileira de Promoção de Exportações e Investimento**. Disponível em: <<http://www.apexbrasil.com.br>>. Acesso em: 22 out. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual da Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável também às demais sociedades, 7 ed. Ver. e atualizada. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS. Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

OHADA, Disponível em: < www.ohada.org > . Acesso em: 29 de fevereiro.2010

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 . ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REGULAMENTO N°04/96/CM, para a adoção de um referencial contabilístico comum na região da UEMOA designado Sistema Contabilístico da África Ocidental (SysCOA)

VIEIRA, Roberto Alexandre, **Les Etats Financiers en Norme IFRS**. CAS: De la SONATEL, 2008.

UEMOA, Disponível em: < www.uemoa.int > . Acesso em: 29 de fevereiro.2010