

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RICHARD SOUZA MARIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS PARA A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS
BRASILEIRAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Florianópolis

2007

RICHARD SOUZA MARIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS PARA A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS
BRASILEIRAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador : Prof. Alexandre Zoldan da Veiga
Co-orientador : Prof. Sergio Marian

Florianópolis

2007

RICHARD SOUZA MARIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS
CONTÁBEIS PARA A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS
BRASILEIRAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

17 de Julho de 2007.

Prof^a. Elisete Dahmer Pfitscher. Doutora

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof^o. Alexandre Zoldan da Veiga. Mestre

Prof^o. Sergio Marian. Mestrando

Prof^a . Bernadete Limongi. Doutora

Florianópolis

2007

AGRADECIMENTOS

A Deus que sempre me carregou nas dificuldades e concedeu esta extraordinária vitória.

Ao meu pai Clésio, sua esposa Albertina e ao meu irmão Deivid pelo incentivo e amor durante toda a universidade.

A minha mãe Paula que nos deixou durante esta batalha, mas que me ensinou a superar todas as turbulências da vida, sempre com humildade e perseverança.

A minha avó Lucinda e a toda família Mariano que deram toda a estrutura e muito amor desde criança para chegar neste momento de vitória.

A minha namorada Cristiane pelo incentivo e paciência nos momentos que precisei me dedicar exclusivamente à Universidade e meu agradecimento ao seu amor dedicado.

Aos professores Alexandre Zoldan da Veiga e Sergio Marian, que sempre tiveram disposição, demonstrando competência e paciência nas dificuldades enfrentadas durante nosso estudo.

Ao Banco do Estado de Santa Catarina, em especial a todos da Agência Trindade, que contribuíram fortemente para o desenvolvimento deste projeto.

Aos meus “outros” irmãos, Allan, Gabriel, George, José Paulo, Juliano, Luis, Rafael, Ruben, Yuri e outros, que me deram muito incentivo e contribuição durante estes anos de convivência.

Aos meus amigos do curso de Ciências Contábeis por estes cinco anos de convivência e companheirismo.

À Universidade Federal de Santa Catarina pela estrutura fornecida durante o curso.

A todos que de forma direta ou indireta contribuíram para a realização deste estudo.

"Posso ter defeitos, viver ansioso e ficar irritado algumas vezes, mas não esqueço de que minha vida é a maior empresa do mundo. E que posso evitar que ela vá à falência. Ser feliz é reconhecer que vale a pena viver, apesar de todos os desafios, incompreensões e períodos de crise. Ser feliz é deixar de ser vítima dos problemas e se tornar um autor da própria história. É atravessar desertos fora de si, mas ser capaz de encontrar um oásis no recôndito da sua alma. É agradecer a Deus a cada manhã pelo milagre da vida. Ser feliz é não ter medo dos próprios sentimentos. É saber falar de si mesmo. É ter coragem para ouvir um "não". É ter segurança para receber uma crítica, mesmo que injusta. Pedras no caminho? Guardo todas, um dia vou construir um castelo..."

(Fernando Pessoa)

RESUMO

MARIANO, Richard Souza. **A importância da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade.** 2007. 56 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Com a globalização, a necessidade de padronização em diversos segmentos é uma ferramenta fundamental para maior entendimento entre vários setores da sociedade. A contabilidade também segue este caminho, precisando unificar suas normas para utilização e desenvolvimento, principalmente das suas demonstrações contábeis. Em várias partes do mundo, busca padronizar-se para maior entendimento de todos os setores. O Brasil, como país emergente, está buscando, através da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, abrir as portas para esta nova tendência e possibilitar maior captação de recursos de capital estrangeiro e a diminuição de gastos informacionais. A pesquisa permitirá analisar aspectos que diferenciam as normas internacionais e nacionais em contabilidade juntamente como os benefícios que a padronização trará para o Brasil.

Palavras-chave: Padronização. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

Along with the Globalization, the necessity of standardization in a great number of segments is a fundamental tool for a better understanding among many sectors in society. The accounting area also follows this path, for it needs to unify its norms for use and development mainly of its accounting demonstrations in some parts of the world, searching to standardize them for a bigger agreement of all the sectors. Brazil, as an emergent country, is searching through the creation of the Committee of Accounting Statements, to open the doors for this new trend in order to attract greater resources from foreign investments and get the reduction of informational expenses. This study was carried out in order to analyze aspects that differentiate the international and national norms in accounting and the benefits that the standardization will bring to Brazil.

Key Words: Standardization, Committee of Accounting Statements, Accounting Demonstrations.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
BIS	Bank for International Settlements
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRI	Certificados de Recebíveis Imobiliários
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DENOR	Departamento de Normas do Sistema Financeiro Nacional
FIDC	Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FMI	Fundo Monetário Internacional
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	International Financial Reporting Standards
MBA	Master of Business Administration
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
U.S. GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema.....	12
1.2 Objetivos da pesquisa.....	12
1.2.1 Objetivos gerais.....	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Metodologia.....	14
1.5 Limitações da pesquisa.....	15
1.6 Estrutura da pesquisa.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Comparações entre as normas brasileiras de contabilidade e as normas internacionais de contabilidade na apresentação das demonstrações contábeis..	17
2.2 Processos de convergência das normas brasileiras de contabilidade.....	20
3 DESENVOLVIMENTO	23
3.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis.....	23
3.1.1 Formação do CPC.....	26
3.1.2 Regimento interno do CPC.....	27
3.1.2.1 Coordenadorias do CPC.....	28
3.1.2.1.1 Coordenadoria de operações.....	28
3.1.2.1.2 Coordenadoria de relações institucionais.....	29
3.1.2.1.3 Coordenadoria de relações internacionais.....	30
3.1.2.1.4 Coordenadoria técnica.....	30
3.1.2.1.5 Vice-coordenadores e outros membros.....	31
3.1.2.2 Aprovação dos pronunciamentos contábeis.....	31
3.1.3 Audiência pública.....	32
3.2 Aspectos diferenciais entre as normas brasileiras contábeis e as normas internacionais de contabilidade.....	35
3.2.1 Comissão de Valores Imobiliários – Deliberações 488/05.....	36
3.2.2 Demonstrações contábeis obrigatórias.....	37
3.2.2.1 Balanço patrimonial.....	38
3.2.2.2 Demonstração do resultado.....	43

3.3 Os benefícios que ocorrerão no processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade.....	47
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	54
ANEXOS	56

1.INTRODUÇÃO

Com a abertura da economia brasileira para o exterior efetuada pelo presidente Fernando Collor de Mello, que colocou nossas empresas em contato direto com economias mais avançadas, inclusive com títulos negociados nas bolsas de maior movimento do mundo e ao alcance dos investidores sediados em outros países, ficou muito claro que a diversidade das práticas contábeis entre as diversas economias representava um significativo custo extra e uma dificuldade a mais para a indispensável troca de informações e para a acomodação de posições.

A necessidade, portanto, de harmonização das normas contábeis brasileiras com os padrões internacionais de contabilidade passou a fazer parte das preocupações dos principais organismos envolvidos com tais assuntos, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Independentes (IBRACON) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As recentes mudanças ocorridas no cenário contábil mundial, especialmente com o fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005 e com a adoção desses padrões pela Comunidade Européia, impactaram fortemente a cultura contábil brasileira, tanto que o ano de 2005 ficou marcado por um acontecimento importante para a contabilidade nacional: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que passará a emitir os pronunciamentos brasileiros de contabilidade.

O CPC foi instituído pela Resolução nº 1.055, publicada em 07 de outubro de 2005 pelo CFC, e na sua composição dois representantes de cada uma destas seis entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

1.1 Tema e problema

A falta de padronização das normas contábeis brasileiras com os padrões internacionais de contabilidade provoca para as empresas de capital estrangeiro, dificuldades em adequarem-se às normas contábeis do país. As tomadas de decisão por parte dos investidores ficam complexas, conseqüentemente impedindo a solidificação do mercado de capitais no Brasil.

O alto custo da empresa para padronizar as demonstrações contábeis dificulta o interesse em investir e diminui a atração de capital para o país. A diferença de padrões faz os investidores muitas vezes faltar não compreenderem algumas práticas contábeis, acarretando maior suposição de risco e desestimulando maiores investimentos transnacionais.

A empresa ou investidor nacional também enfrenta dificuldades em entrar em economias mais avançadas ou ter seus títulos negociados em bolsa de maior movimentação pela dificuldade em se adaptar às normas diferentes praticadas em outras economias, como as adotadas na Europa e Estados Unidos, enfrentando dificuldade na troca de informações. O Brasil, como país emergente, deve preocupar-se em adaptar-se aos padrões internacionais de contabilidade para impedir que a economia sofra futuramente com a falta de investimentos ou enfrente dificuldades em entrar em economias mais avançadas. .

Assim, a presente pesquisa procura responder ao seguinte problema:

- Qual será o papel do CPC na padronização das normas contábeis brasileiras de acordo com os padrões internacionais de contabilidade?

1.2 Objetivos da pesquisa

O presente trabalho tem como objetivos:

1.2.1 Objetivo geral:

Demonstrar como o CPC trabalhará para igualar as normas brasileiras contábeis aos padrões internacionais.

1.2.2 Objetivos específicos:

- Demonstrar o trabalho das entidades envolvidas na padronização.
- Descrever alguns conceitos que diferenciam a contabilidade no Brasil da prática na Europa e nos Estados Unidos.
- Demonstrar as dificuldades e facilidades que ocorrerão no processo de padronização das normas brasileiras de contabilidade.

1.3 Justificativa

Destinado a buscar soluções, com ampla e indiscriminada consulta a quem possa ser afetado, o CPC inova no trato de questões regulamentares à medida que reúne entidades da área privada, do mundo acadêmico e do setor governamental para, imbuídas de uma única preocupação, buscarem a modernização das normas contábeis no país.

A importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil.

Contando que a confiabilidade das Demonstrações Contábeis por toda a sociedade interessada torna-se maior quando uma entidade é responsável pelo preparo, emissão e divulgação das regras que as regem e que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevante em desenvolvimento é a adoção dessa entidade única com a participação de todos os interessados na informação contábil, e também esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o International Accounting Standards Board (IASB).

Verifica-se que, no nosso país, diversas entidades representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais

de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores já vêm trabalhando juntos nesse processo de maneira ainda não totalmente sistematizada e unificada, mas com acumulação de experiência suficiente para formalizar agora a definitiva implantação de um comitê que as reúna e possa, de maneira central, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis.

Algumas dessas entidades, de natureza regulatória governamental, vêm demonstrando interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vêm incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados.

Aguardando que os trabalhos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis contribuam significativamente para fortalecer o mercado de capitais nacional, a contabilidade traz aos mercados financeiros e de capitais a linguagem financeira crucial para que se possam apreender os fundamentos econômico-financeiros das empresas, assim como conhecer seus resultados efetivos.

Alguns desdobramentos da padronização e da internacionalização podem ser antevistos: maior conforto de investidores e profissionais de investimento no Brasil e no exterior, com maior estímulo ao financiamento de empresas e ao desenvolvimento econômico. Além disso, as próprias empresas poderão se beneficiar da padronização, que poderá implicar a redução de custos informacionais.

1.4 Metodologia

Este tópico trata dos procedimentos metodológicos adotados para a elaboração do estudo.

A pesquisa científica é a principal forma pela qual a humanidade alcança e transmite todo conhecimento adquirido, propagando-o através dos tempos. Pesquisa, segundo Gil (2002, p19), “pode ser definida como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são expostos”.

A técnica adotada neste trabalho é a pesquisa documental, tendo como objetivo, recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já

existentes sobre o assunto.

Assim dentro do objetivo exposto, a presente pesquisa é classificada como descritiva que, segundo Gil (2002, p 148-149), “Tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações variáveis”.

Quanto à abordagem do estudo, optou-se pela pesquisa qualitativa que, conforme Triviños (1995, p.116), “parte da descrição que busca captar não só a aparência do fenômeno, como também sua essência, buscando, nas causas da sua existência, explicar sua origem, suas relações, suas mudanças”.

1.5 Limitações da pesquisa

Este trabalho está limitado em sua maior parte à pesquisa na internet, orientado ao conteúdo informado principalmente pelas entidades envolvidas na criação e condução do CPC, levando-se em conta o aproveitamento das pesquisas bibliográficas encontradas, buscando-se sempre situações que enriqueçam o objetivo principal da pesquisa.

As análises e interpretações deste trabalho encontram-se limitadas ao conteúdo gerado a partir da criação do Comitê em 2005.

1.6 Estrutura da pesquisa

A primeira parte desta pesquisa consiste na revisão teórica, com coleta de informações relacionadas ao assunto, constituindo a fundamentação teórica.

A segunda parte diz respeito à coleta de dados quanto aos esforços do Comitê de Pronunciamentos Contábeis no estudo, preparação e emissão de pronunciamentos contábeis, juntamente com orientações e interpretações.

A terceira parte será a análise dos dados coletados, aprofundando a importância da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e os avanços

conquistados e por conquistar com vistas ao seu objetivo principal: padronizar as normas brasileiras de contabilidade de acordo com os padrões internacionais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está dividido em duas partes: a primeira constitui-se na comparação entre as normas internacionais de contabilidade com as normas de contabilidade brasileiras na apresentação das demonstrações contábeis; e a segunda parte consiste em demonstrar o processo a ser seguido para a padronização das normas brasileiras de contabilidade de forma geral e as dificuldades a serem enfrentadas pela CPC e seus colaboradores.

2.1 Comparação entre as normas brasileiras de contabilidade e as normas internacionais de contabilidade na apresentação das demonstrações contábeis

O CFC e o IBRACON divulgaram o primeiro estudo sobre as principais diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), resultado de um trabalho comum realizado por profissionais das duas entidades que se empenharam em analisar esses conjuntos de normas de Contabilidade e sumarizar as principais diferenças existentes. Esse estudo tomou por base as práticas contábeis adotadas no Brasil, vigentes em dezembro de 2005, bem como as IFRSs divulgadas pelo IASB.

Dentre alguns comparações, veremos inicialmente uma comparação entre a apresentação das demonstrações contábeis segundo as *International Accounting Standards* (IAS) e as normas contábeis brasileiras. As primeiras são formadas de apresentação das demonstrações contábeis preparadas de acordo com a IFRS para fins gerais, incluindo diretrizes e seu conteúdo mínimo.

Os seguintes pressupostos básicos devem ser considerados pela administração no processo de preparação das demonstrações contábeis: a continuidade da entidade, a consistência na apresentação e classificação das demonstrações contábeis, as bases de competência das contabilizações e sua materialidade. Como princípio básico a IAS 1 (SUMÁRIO..., 2006) determina:

Os ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados (apresentação líquida) a não ser que tal compensação seja permitida ou requerida por outra norma, ou caso a compensação reflita a essência da transação ou operação efetuada.

Ainda segundo a IAS 1, informações comparativas do período anterior devem ser apresentadas para todos os saldos e valores divulgados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas, exceto quando, em casos específicos, outra norma ou interpretação de norma permita ou requeira que a informação comparativa não seja apresentada.

Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração da mutação do patrimônio líquido, demonstração do fluxo de caixa, notas explicativas (incluindo as políticas contábeis adotadas pela entidade). A demonstração da mutação do patrimônio líquido deve conter:

- todas as mudanças no patrimônio;
- mudanças no patrimônio que não sejam provenientes de transações com acionistas.

As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelas entidades no mínimo anualmente. Se houver mudança na data do exercício social e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período diferente de 1 (um) ano (em comparação com as últimas demonstrações contábeis apresentadas), é requerida a divulgação do motivo para utilização de um período diferente de um ano, bem como do fato de as informações comparativas da demonstração de resultado, da mutação do patrimônio líquido e do fluxo de caixa não serem totalmente comparáveis.

A distinção de ativos e passivos entre itens correntes e não-correntes deve ser apresentada no balanço patrimonial, exceto quando a apresentação de tais componentes em ordem de liquidez proporcionar ao usuário das demonstrações contábeis informações mais relevantes e confiáveis. Em linhas gerais, os eventos subsequentes (tais como renegociação para o prolongamento da data de vencimento de uma dívida além do final do exercício seguinte) não são considerados nas classificações de itens como correntes ou não-correntes.

O IAS 1 especifica também o requerimento mínimo de itens a serem apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na

demonstração do patrimônio líquido. A norma também apresenta um guia para identificação de itens em linhas adicionais. O IAS 1 também especifica a apresentação mínima de notas explicativas.

A demonstração de resultado deve ser apresentada pela entidade classificando os itens de resultado com base em sua natureza (ex.: receitas, outros ganhos, variações nos saldos de estoques, custos com benefícios a empregados, depreciação, etc.) ou função (ex.: receitas, custo de vendas, despesas administrativas, despesas de vendas, etc.).

A administração ao decidir sobre o formato da demonstração de resultado (natureza ou função), deve levar em consideração àquele que fornecer informações mais relevantes e confiáveis aos usuários das demonstrações contábeis. Em caso de apresentação da demonstração de resultado por função de itens de receitas e despesas, informações adicionais por natureza (tais como: depreciação e amortização, e custos com funcionários) devem ser divulgadas em notas explicativas.

Nenhum item de receita ou despesa deve ser classificado como item extraordinário nas demonstrações contábeis, quer seja como parte da demonstração de resultado ou em notas explicativas.

No Brasil, de acordo com a Lei 6404/76, o balanço patrimonial deve apresentar as contas ou grupo de contas em ordem decrescente de liquidez ou exigibilidade. A apresentação da demonstração das origens e aplicações de recursos é obrigatória. A apresentação da demonstração de fluxo de caixa é opcional. Certos itens na demonstração do resultado devem ser demonstrados como resultado não-operacional. Itens de natureza inusitada, pouco frequentes e de valores significativos são registrados como itens extraordinários.

O descumprimento de cláusulas contratuais pode tornar uma dívida originalmente de longo prazo como devida imediatamente, ensejando sua reclassificação total para o curto prazo. Nos casos em que, mesmo após a data do balanço, a administração renegocia e consegue a suspensão da penalidade ou alongamento do prazo, este fato é considerado na elaboração das demonstrações contábeis e a dívida é mantida como de longo prazo.

2.2 Processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade

Com o avanço do comércio internacional e o fortalecimento do mercado de capitais mundiais, tornou-se necessária a padronização das normas contábeis vigentes nos diversos países. Atualmente, empresas nacionais com ações negociadas na bolsa de Nova York precisam elaborar dois balanços, um para atender as normas locais e outro para atender as norte-americanas. O mesmo acontece com as companhias que emitem títulos da dívida no mercado internacional.

A CVM, que é a responsável por regulamentar e fiscalizar o mercado de capitais brasileiro, está promovendo uma série de discussões com representantes de entidades antes de editar seus normativos. O objetivo é que as normas, quando entrarem em vigor, já sejam consenso entre os principais envolvidos. Uma das normas que atualmente está em processo de audiência pública trata dos eventos (lançamentos) que ocorrem entre a data-base das demonstrações contábeis e a data de conclusão da sua elaboração, estabelecendo quais eventos requerem ajustes e os que podem ser divulgados em notas explicativas.

Segundo a presidente do CFC, Maria Clara Cavalcante Bugarim, é muito importante distinguir a convergência contábil de direito da praticada no exterior para maior entendimento das normas :

Hoje é necessário distinguir a convergência contábil internacional "de fato" e "de direito": a primeira refere-se às práticas e a segunda às normas contábeis. Tal distinção é importante porque apesar da inserção da obrigatoriedade da adoção das normas internacionais por meio de normas nacionais (convergência de direito) estimular a convergência de fato (das práticas) não há certeza de que isso ocorra. Para que as normas contábeis internacionais sejam efetivamente aplicadas em determinado país é necessário, ao menos, certificar-se que elas não são conflitantes com a cultura local e que os profissionais contábeis estão preparados para aplicá-las.

No Brasil, as normas contábeis estão contempladas, em grande parte, na legislação societária, comercial e fiscal, o que faz com que a incorporação das tendências internacionais dependa do processo legislativo, normalmente demorado. Há, portanto, um "engessamento" das normas contábeis nacionais, proveniente das próprias características do nosso sistema jurídico.

Talvez isso possa ser de alguma forma amenizado, possibilitando-se a elaboração de normas contábeis por órgãos governamentais ou não (dedicados exclusivamente a isso), com base em diretrizes gerais fixadas em lei. A saída encontrada para tentar acompanhar o ritmo das práticas dos negócios foi a "importação" de alguns conceitos e institutos do direito anglo-saxão, que resultou, por exemplo, em um maior poder para a CVM que, dentre outras atribuições, emite normas contábeis para as companhias abertas.

Segundo o Banco Central do Brasil, atualmente, tanto bancos centrais como as entidades privadas seguem regras contábeis vigentes nos países onde estão localizados, situação que dificulta as análises comparativas internacionais. A adoção das normas do IASB deve tornar mais comparáveis os demonstrativos contábeis do Banco Central, pois vai permitir melhor entendimento das operações da Instituição por parte de entidades estrangeiras. Isso deve resultar em maior credibilidade externa da instituição. Obviamente, os bancos centrais possuem operações específicas que não estão contempladas nas regras do IASB e que, portanto, necessitam de um tratamento específico.

O trabalho desenvolvido pelo IASB tem recebido o apoio do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Bank for International Settlements (Bis), que vêm incentivando as empresas, os governos e os organismos normatizadores de cada país a adotarem essas regras. Esse processo ocorre em todo o mundo. Já em 2005, muitas empresas de capital aberto sediadas na União Européia preparam suas demonstrações contábeis de acordo com as normas do IASB. No Banco Central do Brasil, o processo de implementação se iniciou com a preparação de uma equipe de funcionários do departamento de contabilidade que, nos últimos dois anos, estudou as normas do IASB e sua aplicação ao Banco. Nesse período, foi constituída uma assessoria destinada exclusivamente ao assunto.

A Bovespa também, junto com CPC, tomou a iniciativa de ampliação do mercado de capitais e democratização do instrumento de captação de recursos mais baratos, com acesso hoje restrito às sociedades de maior porte. Foram identificados 39 países por onde flui o comércio mundial e há consenso de que a padronização é urgente. A maior parte desses países possui projetos de adoção das IFRS até 2007. Até os Estados Unidos, que sempre resistiram às normas internacionais, se integraram a essa onda e mantêm projeto conjunto com o IASB para propiciar a

convergência entre seus padrões US Gaap (Generally Accepted Accounting Principles in the United States) e as IFRS.

Segundo os estudos do CFC, o nosso país estava entre os 39 países que não tinham projeto e ainda possui entraves que dificultam a adoção plena dessas normas. Nossos principais concorrentes entre os países emergentes, China e Rússia, possuem projetos para adoção plena das normas contábeis e de auditoria, sendo que a China atualmente está bastante avançada no processo de modernização de seu ambiente contábil. Nesse sentido, é fundamental o envolvimento do Ministério da Fazenda, na orientação de seus agentes (Banco Central, CVM e Receita Federal) para que as normas a serem adotadas no país sejam aquelas estabelecidas internacionalmente. Essa é uma condição para que tenhamos um único conjunto de normas contábeis semelhantes às do IASB.

3. DESENVOLVIMENTO

Este capítulo do trabalho se divide em três partes: inicialmente demonstra-se a formação e a estrutura do CPC, posteriormente as diferenças entre as normas contábeis nacionais e internacionais de contabilidade e, finalizando, os benefícios que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis trará para a sociedade.

3.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC

O CPC foi criado para o estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, considerando sempre a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. O CPC foi instituído pela Resolução nº 1.055 do CFC de 07 de outubro de 2005.

O CPC é resultado de um trabalho analítico e minucioso, desenvolvido por estudiosos das áreas acadêmica, governamental e da iniciativa privada. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da modernização de normas e preceitos contábeis. Na perspectiva da história, o Comitê é oriundo da abertura da economia brasileira para o exterior no período em que Fernando Collor de Mello foi presidente do Brasil, de 1990 a 1992, o que colocou nossas empresas em contato direto com economias mais avançadas, inclusive com títulos negociados nas bolsas de maior movimento do mundo, e ao alcance dos investidores sediados em outros países.

Conseqüentemente, ficou claro que a diversidade de práticas contábeis entre as diversas economias representava um significativo custo extra e uma dificuldade a mais para a indispensável troca de informações e a maneira de compartilhar normas e procedimentos contábeis.

Aparece de um lado a necessidade universal de integrar regras contábeis aos padrões internacionais; de outro, a participação, no debate interno, de representantes de todos os atores do mercado brasileiro – governo e iniciativa privada.

Fundamentalmente, o CPC nasce em função das necessidades de:

- a) convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- b) centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- c) representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

O CPC poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos e tem em sua composição dois representantes de cada uma destas seis entidades:

ABRASCA

A ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas, 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. Além disso, a ABRASCA está permanentemente empenhada no desenvolvimento dos mecanismos do mercado de capitais e na disseminação de informações sobre os principais títulos, tais como ações, debêntures, notas comerciais, Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios (FIDC) e CRI [Certificados de Recebíveis Imobiliários].

A entidade tem como princípio maior o aprimoramento das práticas de política e de administração empresarial, no que se refere ao mercado de capitais, base na qual devem ser inseridas as boas práticas de governança corporativa. Possui aproximadamente cerca de 170 associadas, entre as quais estão incluídas as maiores e melhores empresas do País, é dirigida por um conselho diretor, representante das associadas, com cerca de 70 membros, que, por sua vez, elege a diretoria. (Fonte : www.cpc.org.br)

APIMEC NACIONAL

Criada em 1970, a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - APIMEC - é uma entidade com foco no desenvolvimento do mercado de capitais, composta de pessoas físicas. Com aproximadamente 1.500 associados nas categorias de profissionais de investimento (a maioria), investidores e estudantes, a APIMEC está distribuída em seis regionais (Sul, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Distrito Federal e Nordeste). Os profissionais estão mais concentrados nas seguintes atividades: analistas de renda variável e de crédito; consultores financeiros; gestores de renda variável; profissionais de financiamento e de fundos de pensão; e, relação com investidores.

As principais atividades da Associação vão desde cursos básicos até MBAs [Master of Business Administration], reuniões com empresas, visitas a parques fabris, seminários, palestras, mesas redondas, reuniões técnicas e participação em comitês e comissões. A APIMEC oferece ainda programa de certificação nacional e internacional, Prêmios e Selos Assiduidade APIMEC. (Fonte : www.cpc.org.br)

BOVESPA

Criada em 1890, a Bolsa de Valores de São Paulo [BOVESPA] é hoje a maior bolsa de valores da América Latina e o único centro de negociação de ações no Brasil em um moderno ambiente de negociação transacional, além de ações e derivativos de ações, cotas de fundos de investimento fechados, Certificados de Recebíveis Imobiliários (CRI) e debêntures. Atualmente cerca de 400 companhias que, juntas, somam um valor de mercado superior a R\$ 1,5 trilhão. Tem como principais funções promover o desenvolvimento do mercado de ações brasileiras, financiar o setor produtivo e oferecer uma forma de poupança de longo prazo ao investidor.

É uma instituição privada, sem fins lucrativos, pertencente às sociedades corretoras e que atua sob supervisão da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que lhe confere o poder de auto-regulação. (Fonte : www.cpc.org.br)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

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 a 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 [CRC]. Promover o desenvolvimento da profissão contábil, primando pela ética e qualidade na prestação dos serviços, realizando o registro e a fiscalização de profissionais e organizações contábeis, atuando como fator de proteção da sociedade e ser reconhecido como um Conselho atuante e representativo da profissão contábil [...]. Entre suas diretrizes, destaque para o fortalecimento da imagem do Sistema CFC/CRCs e do profissional da contabilidade, a otimização do registro e da fiscalização e ampliação política e social do contabilista. (Fonte : www.cpc.org.br)

IBRACON

Fundado 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 e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral;

- auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-las e aplicá-las de forma apropriada, contribuindo para a criação e a manutenção de um mercado sadio, regido pela ética profissional;

- atuar, também, no conjunto das entidades de ensino colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade. (Fonte : www.cpc.org.br)

FIPECAFI

A Fipecafi - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – 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. Departamento esse que criou o primeiro Mestrado em Contabilidade e o primeiro Doutorado (até este ano, o único ainda no Brasil).

Principais objetivos da Fipecafi: realizar pesquisas, desenvolver e promover a divulgação de conhecimentos da área contábil, financeira e atuarial; incentivar a participação de professores e estudantes em congressos e seminários com trabalhos científicos; produzir e incentivar a produção de livros, artigos, papers e material científico no seu campo; financiar laboratórios de pesquisa nas áreas de contabilidade, finanças, atuária, logística, tecnologia da informação e outros correlatos; implementar bolsas de estudo para a formação de docentes dessas áreas nos níveis de Mestrado, Doutorado e Pós-Doutorado; promover a internacionalização da Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade de São Paulo; promover cursos e consultorias. (Fonte : www.cpc.org.br)

3.1.1 Formação do CPC

A necessidade de harmonização das normas contábeis passou a fazer parte das preocupações dos principais organismos envolvidos com tais assuntos - como o CFC, o IBRACON e a CVM - das quais resultou uma série de medidas já em andamento.

A revisão da parte contábil da Lei das S.A., por exemplo, cabe nesse contexto e o Projeto de Lei N° 3741/2000, que tramita no Congresso, é fruto de esforço inicial

da CVM e da participação, em diversos estágios, de entidades do mercado de capitais, como a ABRASCA, a APIMEC e a BOVESPA.

O CPC é totalmente independente das entidades representadas, deliberando por dois terços de seus membros. O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária para o desenvolvimento dos trabalhos. Neste momento o CPC é composto das seis entidades anteriormente citadas, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente. Os membros do CPC são dois por entidade, na maioria contadores, que não auferem remuneração. Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- a) Banco Central do Brasil;
- b) CVM;
- c) Secretaria da Receita Federal;
- d) Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados para compor comissões e grupos de trabalho para temas específicos.

Os pronunciamentos técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas e as orientações e interpretações poderão, também, sofrer esse processo.

No primeiro momento, o Comitê vai revisar as normas brasileiras de contabilidade à luz das regras internacionais e avaliar quais já estão de acordo com esses padrões e quais, dentre as que se encontram em desenvolvimento, têm potencial de convergência. O trabalho terá como base estudo recente do CFC e do IBRACON sobre as diferenças entre as práticas brasileiras e as internacionais. Prevê-se também estreita cooperação com o IASB, que atua na fixação de padrões internacionais.

3.1.2 Regimento Interno do CPC

Todo o processo de estudo, pesquisa e elaboração das normas obedecerá ao regimento interno do Comitê e ocorrerá de forma democrática, envolvendo consultas às entidades privadas, aos órgãos reguladores e à sociedade, por meio de audiências públicas. Uma vez aprovados por, no mínimo, dois terços dos membros

do Comitê, os pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações por ele emitidos poderão ser transformados em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros.

O CPC se reunirá no mínimo a cada trinta dias, com a presença de mais da metade dos seus membros, preferencialmente na sede do CFC em Brasília, ou na do CRC do Estado de São Paulo, ou então, na sede de uma das entidades componentes deste CPC. Os membros do CPC (representantes das seis entidades) terão mandato de quatro anos (exceto metade dos primeiros membros, com dois anos), com votação de três quartos dos membros podem indicar outros membros e com esta mesma quantia de votos, podem alterar o Regimento Interno do CPC.

3.1.2.1 Coordenadorias do CPC

Os trabalhos realizados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis dividem-se em quatro coordenadorias, com as seguintes atribuições, conforme regimento interno do CPC.

3.1.2.1.1 Coordenadoria de operações

São atribuições do coordenador de operações do CPC:

- a) providenciar junto ao CFC as ações necessárias para firmar convênios visando à adoção dos atos do CPC pelas entidades interessadas na matéria técnica;
- b) propor ao CFC, depois de aprovado pelo CPC, a assinatura de contratos, acordos, convênios ou quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento dos seus objetivos;
- c) dar posse aos membros do CPC;
- d) manter os livros de posse dos membros do CPC e os de posse dos coordenadores e vice-coordenadores e controlar seus respectivos mandatos;
- e) providenciar junto ao CFC, depois de aprovadas pelo CPC, a viabilização das audiências públicas e das divulgações previstas neste regimento;
- f) providenciar junto ao CFC, estrutura física, biblioteca, recursos humanos,

- tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos do CPC;
- g) providenciar, junto ao CFC para que este proceda à divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do CPC e edite, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
 - h) solicitar ao CFC ações que visem fomentar a divulgação dos atos e decisões do CPC nas entidades de ensino contábil no Brasil;
 - i) encaminhar ao CFC, após aprovação, os pronunciamentos para homologação do seu plenário;
 - j) dar conhecimento ao CFC das formações dos grupos de trabalho;
 - k) recepcionar as demandas advindas do CFC e, quando aplicável, dar o encaminhamento necessário no âmbito interno do CPC;
 - l) convocar os presidentes para a assembléia de que trata o Art. 25 do CPC;
 - m) elaborar, com o auxílio dos demais membros do CPC, o Relatório de Atividades de que trata o Art. 30 do CPC e solicitar ao CFC que efetue sua divulgação; e
 - n) outras que lhe venham a ser solicitadas pelo CPC.

Atualmente é coordenador de operações o Sr. Luiz Carlos Vaini (CFC), e pelo vice-coordenador, o Sr. Francisco Papellás Filho (IBRACON).

3.1.2.1.2 Coordenadoria de relações institucionais

São atribuições do coordenador de relações institucionais do CPC:

- a) manter os contatos necessários para gestionar junto às entidades reguladoras para aderirem e aprovarem os procedimentos técnicos recomendados pelo CPC;
- b) representar o CPC junto às entidades que o compõem, aos governos federal, estaduais e municipais, em suas esferas executiva, legislativa e judiciária, às agências reguladoras, às organizações não-governamentais, à imprensa em matéria não técnica e à sociedade civil organizada;
- c) assinar toda correspondência necessária ao relacionamento do CPC com terceiros nacionais;
- d) propor ao CPC a data das eleições e posse para os representantes das entidades que o compõem;
- e) outras que lhe venham a ser solicitadas pelo CPC.

Atualmente é coordenador de relações institucionais o Sr. Alfried Plöger (ABRASCA) e pelo vice-coordenador, o Sr. Haroldo R. Levy Neto (APIMEC).

3.1.2.1.3 Coordenadoria de relações internacionais

São atribuições do coordenador de relações internacionais do CPC:

- a) representar o CPC junto aos organismos internacionais governamentais e privados;
- b) assinar toda correspondência necessária ao relacionamento do CPC com terceiros internacionais;
- c) acompanhar e reportar todos os assuntos que estejam sendo discutidos pelas principais entidades internacionais que regem as regras contábeis.

Atualmente é coordenador de relações internacionais o Sr. Ernesto Rubens Gelbcke (FIEPECAFI), e pelo vice-coordenador o Sr. Irineu de Mula (CFC).

3.1.2.1.4 Coordenadoria técnica

São atribuições do coordenador técnico do CPC:

- a) convidar, depois de aprovados pelo CPC, os membros dos grupos de trabalho que objetivarão a consecução dos objetivos previstos neste regimento, disso informando ao CFC;
- b) elaborar pauta, convocar, coordenar as reuniões do CPC;
- c) representar o CPC junto à imprensa nas matérias técnicas; e
- d) outras que lhe venham a ser solicitadas pelo CPC.

Atualmente é coordenador técnico do CPC o Sr. Edison Arisa Pereira (IBRACON), e pelo vice-coordenador o Sr. Eliseu Martins (FIEPECAFI).

3.1.2.1.5 Vice-coordenadores e outros membros

São atribuições dos vice-coordenadores do CPC:

- a) substituir o respectivo Coordenador em suas ausências ou em seus impedimentos;
- b) elaborar a ata das reuniões do CPC, na forma de rodízio; e
- c) outras que venham a ser solicitadas pelo CPC.

A posse dos Coordenadores e Vice-coordenadores se dará pelo CPC na reunião seguinte àquela em que forem eleitos, permanecendo até então em vigência o mandato de seus antecessores, com exceção dos primeiros Coordenadores e Vice-coordenadores a serem eleitos e das situações em que estiver havendo impedimento do cumprimento desses mandatos, quando a posse se dará imediatamente após a eleição. Os coordenados e vice-coordenados terão mandatos de 2 (dois) anos, com possibilidade de reeleição.

Os outros membros da gestão atual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis são: Carlos Henrique Carajoínas (BOVESPA), Geraldo Toffanello (ABRASCA), Reginaldo F. Alexandre (APIMEC), Wang Jiang Horng (BOVESPA).

3.1.2.2 Aprovação dos pronunciamentos contábeis

A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e das Interpretações se dará, sempre, por no mínimo dois terços dos membros e para as demais deliberações, inclusive eleição dos Coordenadores e Vice-coordenadores do CPC, a aprovação se dará por maioria simples.

Nas discussões sobre a elaboração ou mudança de normas, poderão ser convidadas outras autoridades conforme artigos do regimento interno do CPC:

Artigo 9º Serão sempre convidados a participar das reuniões do CPC até dois representantes de cada uma das seguintes entidades: Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Banco Central do Brasil - BCB, Superintendência de Seguros Privados - SUSEP e Secretaria da Receita Federal - SRF.

Artigo 10 O CPC poderá convidar ainda para suas reuniões, a critério do seu Coordenador Técnico ou por deliberação de 1/3 (um terço) de seus membros, especialistas e representantes das agências reguladoras e de entidades que possam colaborar com temas específicos.

Os convidados referidos nos Artigos 9º e 10 terão direito a voz, mas não a voto e ainda, o Comitê de pronunciamentos Contábeis poderá, em caráter temporário, criar comissões compostas por entidades e/ou especialistas para assessoramento em assuntos de interesse específico.

3.1.3 Audiência Pública

Algumas entidades de natureza regulatória governamental vêm demonstrando interesse em se beneficiar do processo de elaboração de seus pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vêm incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados. O CPC promoverá a ampla divulgação das audiências públicas junto aos segmentos interessados na matéria objeto do pronunciamento técnico, associações e entidades profissionais (associações ou federações representativas da indústria, comércio, agricultura, área de serviços, setor financeiro, de investimentos, etc.), instituições de ensino e/ou pesquisa de Contabilidade.

Serão submetidas à audiência pública as minutas de pronunciamentos técnicos, devendo ser dada ampla divulgação das mesmas, segundo fonte do CPC:

- a) por correspondência direta e individualizada enviada aos segmentos interessados na matéria objeto do Pronunciamento, inclusive as associações e entidades profissionais, tais como as associações ou federações representativas da indústria, comércio, agricultura, área de serviços, setor financeiro, de investidores etc.;

- b) por publicação e divulgação junto aos órgãos de imprensa;
- c) pela internet;
- d) por reuniões nas principais capitais do País, com a participação de membros do CPC ligados ao assunto;
- e) por comunicação a instituições de ensino e/ou pesquisa de Contabilidade;
- f) por comunicação a outras entidades que tenham interesse direto no Pronunciamento objeto da audiência; e
- g) por outro meio que melhor se ajuste ao Pronunciamento objeto da audiência pública.

Para o cumprimento de seus objetivos, o CPC poderá realizar quaisquer atividades que com eles sejam compatíveis e necessárias, entre as quais, segundo o regimento do CPC:

- a) desenvolver e implementar ações educativas, tais como cursos, simpósios, seminários, congressos, conferências, palestras ou quaisquer outros eventos;
- b) realizar pesquisas;
- c) manter serviço de divulgação e de distribuição de informações, dados, trabalhos, estudos técnicos e documentos relacionados com os seus objetivos;
- d) colaborar ou participar de programas governamentais ou desenvolvidos por instituições privadas ou da sociedade civil que afetem ou sejam afins à sua área de atuação, podendo, para tanto, participar e/ou aceitar assentos em comitês, comissões, câmaras, fóruns, redes e outros;
- e) subsidiar o CFC nas suas necessidades de firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, incluindo governamentais, associações de classe, organismos internacionais, setores acadêmicos, organizações não-governamentais e demais instituições assemelhadas;
- f) realizar quaisquer outras atividades ou praticar quaisquer outros atos necessários ao cumprimento de seus objetivos.

Até o presente momento foram convocadas três audiências públicas. A primeira está relacionada à Redução ao Valor Recuperável de Ativos, com o objetivo segundo o CPC de definir procedimentos para que os ativos não sejam avaliados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estejam avaliados por valor não recuperável no futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização, também conhecida pela expressão *impairment*.

A segunda audiência pública está ligada a Conversão de Demonstrações Contábeis, cujo objetivo editado pelo CPC é definir procedimentos para a conversão de demonstrações elaboradas numa determinada moeda para outra moeda. A ênfase principal está no processo de conversão de moedas estrangeiras para o real brasileiro, que se torna necessário para que a investidora registre seu investimento e os resultados dele derivados em outra empresa no exterior, bem como para que possa proceder à consolidação das demonstrações de suas empresas controladas no exterior.

A terceira audiência pública trata da elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas com base no padrão internacional. O CPC entende que no processo de convergência, haja uma realização “de fato” e não apenas “de direito”, como ocorreria se apenas fosse reformado o conteúdo das normas nacionais e não houvesse uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente.

Nessa direção, para que ocorra tal convergência de fato e de direito, faz-se necessário, e mesmo imprescindível, o envolvimento de todas as entidades e instâncias ligadas à contabilidade, num esforço comum rumo à evolução de nossas práticas contábeis com aquelas internacionalmente estabelecidas.

As audiências públicas seguem como termômetro e também como uma forma de receber sugestões de todos os setores da sociedade que queiram opinar visando à contribuição e possível alteração do assunto visando à convergência das normas brasileiras de contabilidade com os padrões internacionais.

3.2 Aspectos diferenciais entre as normas brasileiras contábeis e as normas internacionais de contabilidade

A primeira lei das sociedades anônimas editada no país, Lei nº 2627/40, era influenciada pela escola patrimonialista italiana. A segunda lei brasileira das sociedades anônimas, Lei nº 6404/76, passou da contabilidade italiana para a contabilidade norte-americana, tanto que a estrutura das demonstrações contábeis brasileiras segue a forma norte-americana de apresentação.

O fato pode ser observado na apresentação do balanço patrimonial em ordem decrescente de liquidez para o ativo e de exigibilidade para o passivo. Com o advento da deliberação 488 da CVM, de 03 de outubro de 2005, que aprova o pronunciamento do IBRACON, norma e procedimento de contabilidade nº 27 sobre demonstrações contábeis – apresentação e divulgações, nas quais se percebe uma mudança de foco, a contabilidade brasileira passa a ter como base de sustentação os padrões contábeis do IASB.

Com podemos observar, o ponto central dessa questão terá efeito direto nas demonstrações contábeis, principalmente no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. O primeiro, conceituado pela NBC T 3.2, é apresentado como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade”, ou seja, seus bens, direitos e obrigações numa data específica. A segunda, conceituada pela NBC T 3.3, “é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade”, por sua vez, confronta a composição das receitas e despesas no período determinado.

Essas duas demonstrações constituem as ferramentas básicas para que os interessados conheçam detalhadamente a situação da empresa analisada. Por isso elas devem estar revestidas de características qualitativas que as tornem compreensíveis, confiáveis, relevantes, e devem ser comparáveis, tanto ao longo dos exercícios sociais, quanto entre as demais empresas, porque elas poderão influenciar nas decisões a serem tomadas pelos seus “stakeholders”.

Assim, Yamamoto e Lopes (pág. 31) dizem que “como os usuários estão cada vez mais dispersos pelo mundo, e seus interesses mais divergentes, mais

complexa é a tarefa de atendê-los. Ainda que os usuários tivessem os mesmos interesses, existe a hipótese de que as informações contábeis não estejam perfeitamente adaptadas à sua própria cultura e forma de ver o mundo".

Mediante o exposto acima, o Brasil vive hoje, portanto, um momento de nova transição, que deverá nortear seus rumos contábeis para os próximos anos. Diante desse cenário histórico, pode-se entender o que a Deliberação 488/05 da CVM representa para a contabilidade brasileira, pois não é apenas uma lei que valorizará a contabilidade, mas uma ruptura com a própria história da contabilidade brasileira.

3.2.1 Comissão de Valores Imobiliários – Deliberação 488/05

A transição pode ser percebida na simples comparação da Lei das Sociedades por Ações, Lei 6404/76 que ainda vigora no Brasil, com a Deliberação 488/05 da CVM.

O Brasil encontra-se numa situação, pode-se dizer conflitante, pois a Lei das Sociedades por Ações normatiza a contabilidade das empresas não afetadas pela Deliberação da CVM, ou seja, todas as demais empresas que não são companhias abertas.

Desta forma, neste momento as principais companhias brasileiras seguem uma nova regra de contabilidade e as demais empresas, que representam a maioria, seguem a lei 6404/76. Este problema deve ser resolvido quando for aprovada o projeto lei 3741/2000 que tramita no congresso brasileiro que deverá seguir os mesmos passos da Deliberação 488/05.

Porém, esta deliberação não tem perspectiva de aprovação, considerando especialmente, o atual cenário político brasileiro, em função de escândalos envolvendo parte de representantes do povo, que acabam atraindo a atenção política nacional.

3.2.2 Demonstrações contábeis obrigatórias

No artigo 176 da Lei 6404/76 (BRASIL, 1976), as demonstrações contábeis obrigatórias são: o balanço patrimonial, a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das origens e aplicações de recursos e notas explicativas.

Para as companhias abertas, segundo o § 8º da Deliberação CVM nº 488/05, são obrigatórios o balanço patrimonial, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do resultado, a demonstração do fluxo de caixa ou, alternativamente, enquanto requerida pela legislação societária, a demonstração de origens e aplicações de recursos, a demonstração do valor adicionado, se divulgada pela entidade; e notas explicativas, incluindo a descrição das práticas contábeis.

A Deliberação CVM 488/05 buscou a aproximação com as normas internacionais, pois, de acordo com o IAS 1, o conjunto de demonstrações financeiras que deverão ser emitidas pelas companhias são: balanço patrimonial (*balance sheet*); demonstração do resultado (*income statement*); outras demonstrações que evidenciem todas as mudanças no patrimônio líquido, ou as mudanças no patrimônio líquido, exceto as modificações no capital e as distribuições para os proprietários; demonstração do fluxo de caixa (*cash flow statement*); políticas contábeis e outras notas explicativas (*explanatory notes*).

Pelas normas brasileiras existe a possibilidade de apresentar a demonstração do fluxo de caixa, buscando a harmonização ao IAS 7, ou, alternativamente, enquanto requerida pela legislação societária, a demonstração de origens e aplicações de recursos e a demonstração do valor adicionado, se divulgada pela entidade.

A demonstração das origens e aplicações de recursos, ainda obrigatória para as empresas não atingidas pela Deliberação CVM 488/05, tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sucinta as variações ocorridas no capital circulante líquido da entidade, simplesmente a movimentação relativa às operações de financiamento (origens) e investimento (aplicações) da entidade.

Segundo Santos e Schmidt (2002), o termo *recurso* é utilizado para expressar a diferença entre os ativos circulantes e os passivos circulantes e não somente a

variação ocorrida nas disponibilidades, que é apresentada na demonstração de fluxos de caixa.

A demonstração do Valor Adicionado, segundo a NBC T 3.7 (2005) do CFC, busca evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição. Esta demonstração deve evidenciar os seguintes componentes: a receita bruta e as outras receitas; os insumos adquiridos de terceiros; os valores retidos pela entidade; os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades; valor total adicionado a distribuir; e distribuição do valor adicionado.

Em comparação com as normas internacionais as demonstrações contábeis brasileiras ainda apresentam algumas diferenças, embora em menor grau que o conjunto de demonstrações determinado pela Lei 6404/76, por possibilitarem às companhias abertas apresentarem a demonstração de origens e aplicações de recursos em vez da demonstração do fluxo de caixa, além de possibilitarem a divulgação da demonstração do valor adicionado, embora não de maneira obrigatória.

Uma convergência percebida, embora com efeito apenas semântico, foi a eliminação da palavra *exercício* na demonstração do resultado, pois agora essa demonstração passa a se chamar demonstração do resultado como determinam as normas internacionais.

Na seqüência serão debatidas com maior profundidade as principais divergências e convergências existentes entre a Legislação Societária Brasileira, de acordo com a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/76), a nova Deliberação 488/05 da CVM e as normas internacionais, focalizando-se, especialmente, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado.

3.2.2.1 Balanço patrimonial

O processo de harmonização buscado pela deliberação 488/05 fez com que o Balanço Patrimonial para as Companhias abertas mudasse a sua forma de apresentação, buscando uma aproximação com as normas internacionais, embora ainda continue a disposição de acordo com a ordem decrescente do grau de liquidez e de exigibilidade.

Para as demais empresas (as empresas que não seguem as deliberações da CVM) o Balanço Patrimonial continua com a estrutura anterior que, de acordo com as normas brasileiras, descritas no § 1º do art. 178 da Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976), é a seguinte:

§1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo;

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

Porém, de acordo com o § 50 da Deliberação CVM nº 488/05, as companhias abertas devem efetuar, com base na natureza de suas operações, a apresentação do ativo no balanço patrimonial em dois grupos: ativos circulantes e ativos não circulantes, como prescrito nas normas internacionais, embora, como destacado anteriormente, a ordem de liquidez continue sendo decrescente, por isso a primeira conta do grupo “ativo circulante” é o caixa.

No ativo, outra mudança proposta pela Deliberação 488/05 e que busca a aproximação com a contabilidade internacional, é a classificação no circulante. Para ser circulante, espera-se que o ativo seja realizado, ou mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço; ou, quando é um ativo em dinheiro ou equivalente, sua utilização não esteja limitada.

Essa classificação busca a convergência com a normatização internacional, pois, diferentemente da Lei 6404/76, a CVM não adota a expressão “até o término do exercício seguinte”, mas sim “doze meses”, o que acaba com uma discussão antiga sobre as reclassificações para curto prazo, nas demonstrações contábeis intermediárias. Assim, de acordo com a CVM o prazo para a classificação de um ativo como circulante é sempre de doze meses, exceto quando o ciclo operacional for maior. Essa classificação em doze meses está de acordo com o procedimento adotado internacionalmente.

Com relação à classificação dos ativos de longo prazo, da mesma forma que no curto prazo, as normas brasileiras emitidas pela CVM eliminaram o grupo do ativo intitulado de *realizável a longo prazo*, porém criaram um subgrupo do ativo não circulante com essa denominação. Assim, de acordo com o § 55 da Deliberação

CVM nº 488/05, o ativo não circulante deverá ser desdobrado em: ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado, intangível (apenas ativos intangíveis adquiridos isoladamente, não gerados de combinações de negócios, como os determinados pelo IAS 38) e diferido, que não existe nas normas internacionais. No caso dos ativos intangíveis, a amortização se dará de forma normal como qualquer outro ativo que reduz a sua capacidade de geração de benefícios, não devendo ser testado por *impairment*, como determina o IAS 36.

Contrariando as normas internacionais, os créditos e estoques devem ser classificados no realizável a longo prazo, quando não houver expectativa de serem realizados dentro de doze meses da data do balanço, conforme determina o § 56 da Deliberação CVM nº 488/05.

Uma das alterações ocorridas com o advento da Deliberação CVM 488, foi à extinção do grupo *ativo permanente* e a transferência dos subgrupos investimentos, imobilizado e diferido para o ativo não circulante, seguindo os padrões internacionais.

Além disso, a criação do subgrupo *intangível* é uma novidade para a contabilidade brasileira. Para as demais sociedades não impactadas pela CVM, a estrutura do ativo de longo prazo continua sendo de realizável a longo prazo e ativo permanente dividido em investimentos, imobilizado e diferido.

De acordo com o § 54 da Deliberação CVM nº 488/05, todos os outros ativos que não sejam dinheiro ou equivalente, cuja utilização não está restrita ou que se espera que seja realizado, ou é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço, serão classificados no ativo não circulante.

Além disso, da mesma forma que acontece nas normas internacionais, de acordo com o § 64 da Deliberação CVM nº 488/05, essas são as rubricas mínimas, ou seja, podem ser criadas rubricas adicionais, desde que, tal apresentação seja requerida por lei ou órgão regulador ou torne-se relevante para um adequado entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade, o que não era permitido no Brasil.

A principal diferença no ativo não circulante da contabilidade brasileira em relação à internacional é a permanência do subgrupo diferido no ativo não circulante.

No Brasil, serão classificadas no ativo diferido todas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

Por outro lado, na classificação do passivo, conforme se depreende da interpretação do art. 180 da Lei das Sociedades por Ações, as contas serão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade dos elementos nelas registrados, ou seja, quanto menor o prazo de vencimento da obrigação mais no início do passivo ela deverá ser classificada.

Essa classificação não foi alterada pela Deliberação CVM 488/05, portanto, não houve a convergência com o padrão internacional de contabilidade.

Nas normas brasileiras, ao contrário das internacionais, não existe uma definição do que seja passivo, nem de que o patrimônio líquido faça parte do passivo. Esse posicionamento para a não classificação obrigatória do patrimônio líquido como um passivo segue a abordagem utilizada internacionalmente e as principais correntes doutrinárias teorias da contabilidade.

As normas internacionais, de acordo com o IAS 1 (SUMÁRIO..., 2007), definem passivo (*liabilities*) como sendo o provável futuro sacrifício de benefícios econômicos, originado de obrigações presentes de uma entidade tendo em vista transferir ativos ou fornecer serviços para outras entidades no futuro, como resultado de transações ou eventos passados.

O passivo, segundo o § 2º do art. 178 da Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976) é, quando de sua estruturação, dividido nos seguintes grupos:

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante
- b) passivo exigível a longo prazo;
- c) resultados de exercícios futuros;
- d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

Segundo as normas da CVM, conforme se infere da análise dos § 57 ao § 64 da Deliberação CVM nº 488/05, o passivo deve ser classificado em passivo circulante e passivo não circulante, seguindo o conceito internacional de classificação em dois grandes grupos.

A nova classificação brasileira, conforme determina o § 57 da Deliberação CVM nº 488/05, segue os principais parâmetros internacionais, ou seja, será classificada no passivo circulante uma dívida quando é esperada sua liquidação dentro dos doze meses seguintes à data do balanço e a entidade não tem nenhum direito de postergar sua liquidação por período que exceda os doze meses da data do balanço.

Para as demais sociedades, as obrigações, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 da Lei 6404/76. Percebe-se, assim, que a nova legislação buscou a harmonização com a contabilidade internacional.

Dentre as classificações do passivo, a mais significativa diferença entre as normas brasileiras e as internacionais está na utilização do subgrupo de *resultados de exercícios futuros*.

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, isto é, as obrigações cuja liquidação se espera que ocorra após os doze meses seguintes à data do balanço patrimonial, quando o item não é mantido com a finalidade de ser transacionado ou a entidade possui o direito de postergar a liquidação da obrigação por período superior aos doze meses.

De acordo com as normas internacionais, as obrigações cuja liquidação não se espera que ocorra dentro do ciclo operacional da empresa serão classificadas no passivo não corrente.

Comparando as duas normas, verifica-se não existir diferença significativa para a classificação do passivo de longo prazo. A diferença de tratamento evidencia-se simplesmente na utilização do subgrupo de *resultado de exercícios futuros*, criado em 1976 quando da publicação da Lei das Sociedades por Ações, recentemente reformulada pela Deliberação CVM nº 488/05.

De acordo com o § 64 da Deliberação CVM nº 488/05, serão classificadas no grupo *resultado de exercícios futuros* as receitas líquidas recebidas, mas ainda não

realizadas contabilmente, em função do atendimento ao regime de competência dos exercícios, para as quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução, seja pela entrega de ativos ou prestação de serviço, bem como o deságio não eliminado na consolidação, quando aplicável.

Nas normas internacionais não existe um grupo no passivo denominado de *resultados de exercícios futuros*, sendo os valores classificados nesse grupo, no Brasil, registrados no passivo corrente ou não corrente em função do prazo de liquidação ocorrer antes ou após doze meses.

Dessa forma, constata-se uma diferença significativa entre as normas internacionais e as brasileiras no que tange às receitas recebidas antecipadamente que devem ser classificadas, pelas normas internacionais, como adiantamentos recebidos antecipadamente, no passivo corrente, e não como resultado de exercícios futuros, como ocorre nas normas brasileiras.

O último grupo que compõe o Balanço Patrimonial, o Patrimônio Líquido, deverá, segundo o § 2º do art. 178 da Lei das Sociedades por Ações, ser estruturado de acordo com os seguintes subgrupos: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

Por outro lado, de acordo com o que determina o § 64 da Deliberação CVM nº 488/05, o patrimônio líquido será dividido em: capital, reservas, com indicação de sua natureza, e lucros ou prejuízos acumulados. Essa estruturação assemelha-se à internacional, pois, de acordo com as normas dispostas no IAS 1, o patrimônio líquido divide-se em capital social (*share capital*), reservas (*reserves*) e lucros acumulados (*retained earnings*), sem a abertura dos tipos de reservas que podem compor o grupo.

Uma inovação trazida pela CVM 488, foi a seguinte: no caso de ocorrência de prejuízos acumulados que excedam o total do capital e das reservas, a diferença negativa passa a ser denominada legalmente Passivo a Descoberto, embora não exista referência à reclassificação do passivo a descoberto para o ativo, ou seja, deve-se apenas modificar o nome do grupo e classificá-lo no Patrimônio Líquido com saldo negativo.

3.2.2.2 Demonstração do resultado

A nova norma brasileira regulamentada pela CVM manteve a obrigatoriedade de elaboração e divulgação da demonstração do resultado prevista na legislação societária anterior, mas suprimiu do título da demonstração a expressão “do exercício”, como é determinada pela Legislação Societária Brasileira. Assim, esse componente das demonstrações contábeis passará a ser denominado *demonstração do resultado*, harmonizando-se com as normas internacionais.

Os componentes da demonstração do resultado do exercício estão descritos nas normas brasileiras no art. 187 da Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976), que estabelece:

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - A receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais;
- IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- V - o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;
- VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

De acordo com as novas normas brasileiras definidas no § 78 da Deliberação CVM nº 488/05, na demonstração do resultado devem ser divulgadas, no mínimo: as vendas, serviços prestados ou outras receitas operacionais, as deduções da receita bruta, a receita líquida, o custo das vendas ou dos serviços prestados e lucro bruto, as despesas operacionais reduzidas por recuperações, as despesas financeiras, segregadas das receitas financeiras, a participação em controladas e coligadas (e a elas equiparada) pelo método de equivalência patrimonial (buscando a harmonização com o IAS 28), os resultados não operacionais, o imposto sobre os

lucros, o lucro líquido ou prejuízo do período, a participação de acionistas não controladores e o lucro líquido ou prejuízo por ação/quota do capital.

Comparando-se a nova estrutura da demonstração do resultado, observa-se que ela segue a orientação das normas internacionais para dar maior flexibilização e universalidade às demonstrações contábeis. A CVM estipulou apenas os dados mínimos a serem apresentados nesse componente das demonstrações contábeis.

Embora a estrutura da demonstração do resultado brasileira tenha convergido para a estrutura do IASB, permaneceram alguns tratamentos contábeis diferenciados, especialmente a apresentação do resultado não operacional, pelas normas brasileiras, e as operações em descontinuidade, pelas normas internacionais.

No tratamento dos resultados não operacionais, seguindo as determinações do § 78 da Deliberação CVM nº 488/05, serão considerados todos os ganhos e perdas não ligados à atividade principal da companhia, embora a CVM não tenha definido o que sejam esses resultados não operacionais. Assim, tendo em vista a interpretação da doutrina serão considerados como resultados não operacionais os ganhos ou perdas, por exemplo, provenientes da venda de ativo não circulante.

Nas normas internacionais não existe uma classificação específica para os resultados não operacionais. Esses itens são evidenciados como integrantes das atividades ordinárias, não tendo o mesmo destaque que o exigido no Brasil.

Outra divergência significativa entre as duas normas é o destaque evidenciado pelo IASB para o resultado em descontinuidade. Segundo as normas brasileiras, tanto na Lei das Sociedades por Ações, como na Deliberação 488/05 da CVM, não existe um grupo intitulado *resultado das operações em continuidade*, nem tampouco *resultado em descontinuidade* na demonstração do resultado. Pois, de acordo com a doutrina contábil brasileira, parte-se do princípio de que as demonstrações contábeis serão elaboradas no pressuposto de continuidade de suas operações da entidade, a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou cessar as operações, ou não tenha outra alternativa para continuar adotando o pressuposto da continuidade operacional.

Quando a administração está ciente, ao fazer sua avaliação, de incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que podem lançar dúvida substancial sobre a capacidade de a entidade manter-se em situação de continuidade operacional, essas incertezas devem ser divulgadas em notas

explicativas às demonstrações contábeis, embora as normas internacionais também permitam a apresentação em notas de rodapé ou notas explicativas para as explicações sobre as operações em descontinuidade.

Nas normas brasileiras, de acordo com o § 78 da Deliberação CVM nº 488/05, não existe um grupo intitulado resultado antes das participações na demonstração do resultado, de forma similar às normas internacionais.

Todavia, conforme dito anteriormente, nada impede que a entidade apresente esse subtotal se julgar necessário, uma vez que a CVM estipula, apenas, as informações mínimas a serem apresentadas na demonstração do resultado.

Além disso, constata-se que seguindo o padrão internacional, a norma da CVM não destaca na demonstração do resultado as participações estatutárias. Conseqüentemente, quando for o caso, deverão ser classificadas como despesas operacionais (administradores e empregados) ou despesas financeiras (debêntures). É importante enfatizar que são vedadas às companhias abertas, nos termos do art. 46 da Lei das Sociedades por Ações, emitirem partes beneficiárias.

Na apresentação dos lucros ou prejuízos por ações, as normas brasileiras, quer pela legislação societária quer pela norma da CVM, não divergem, pois ambas determinam que o montante do lucro ou prejuízo por ação do capital social deve ser indicado ao final da demonstração do resultado do exercício.

O lucro por ação, resumidamente, é apurado mediante a divisão do lucro ou prejuízo líquido do exercício pelo número de ações em circulação, cujo objetivo principal é o de permitir conhecimento, pelos acionistas do lucro, das ações que eles possuem na entidade e, eventualmente, compará-lo ao lucro das ações de outras entidades.

Ações em circulação são aquelas em poder dos acionistas, ou seja, refere-se ao total das ações emitidas pela companhia exceto as ações ainda não integralizadas e as ações em tesouraria.

Mesmo a norma da CVM não buscou a harmonização com a IAS 33, pois, segundo as normas internacionais, deverá ser apresentado ao final da demonstração do resultado do exercício o lucro por ação, sendo considerados no cálculo do lucro por ação os dividendos pagos e os declarados ao longo do exercício.

É importante dizer que a nova deliberação da CVM determina a necessidade de divulgação em notas explicativas das principais práticas contábeis adotadas pela

Companhia de capital aberto, com destaque para os procedimentos adotados para a conversão de demonstrações contábeis de moeda estrangeira, inclusive o tratamento contábil dado aos ganhos e perdas decorrentes da conversão, buscando a harmonização com o IAS 21, que determina as principais normas internacionais para conversão de demonstrações de moeda estrangeira; a divulgação dos principais procedimentos em função de mudanças de políticas contábeis e razões das mudanças, seguindo o padrão do IAS 8; critérios adotados para o reconhecimento de receitas, assim como determina o IAS 18.

3.3. Os benefícios que ocorrerão no processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade.

A importância da internacionalização das normas contábeis vem levando vários países a caminhar para um processo de convergência. Alguns benefícios serão concedidos à sociedade, entre os quais podemos citar a redução de riscos nos investimentos internacionais, permitindo ao investidor estrangeiro um melhor acompanhamento do seu investimento, já que disporá de informações consistentes com a cultura local, derivado de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países. Tanto investidores, financiadores e fornecedores de crédito terão maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios, com o uso de uma linguagem contábil mais homogênea.

O presidente da CVM, Marcelo Trindade, afirmou que o CPC passará a exercer, no Brasil, um papel importante do ponto de vista do mercado de capitais. “O CPC nos colocará, no âmbito do mercado de capitais, ombro a ombro com os nossos concorrentes internacionais, na medida em que permitirá que os padrões de contabilidade das companhias abertas, emissoras de valores mobiliários, sejam debatidos nesse foro técnico, composto por profissionais da contabilidade e também da academia”, disse.

Haroldo Levy, um dos representantes da APIMEC no CPC, descreve, em artigo de Santos (2007), o seu entendimento sobre a comunicação no mundo dos negócios : “A Comunidade Européia já avançou e a partir deste ano todas as empresas devem fazer seus balanços com base na norma internacional”.

Segundo o próprio Levy (apud SANTOS, 2007), os grandes escândalos contábeis, como Enron e Parmalat, contribuíram para que o mundo caminhasse para a padronização contábil. Isso sem contar com a própria evolução de conceitos com transparência nas empresas e da governança corporativa.

Dar à contabilidade a importância que lhe é devida conduz a uma tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação dos contadores, auditores independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam a Ciência Contábil.

Com um debate amplo com esses segmentos, o comitê terá o papel de inserir o Brasil nas normas e mudanças internacionais. Não que as sugestões apresentadas serão necessariamente seguidas pelos órgãos reguladores, mas a presença de alguns deles nos debates, ainda que sem poder de voto, revela a intenção dessas entidades de se adaptarem às mudanças. Esses representantes levarão as informações aos órgãos, que decidirão se vão criar ou não uma resolução com a sugestão apresentada.

O CPC conta com o apoio da CVM, do Banco Central e da Superintendência de Seguros Privados. Levy (apud SANTOS, 2007) menciona que a intenção do comitê é ter contato com a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e demais agências reguladoras para que também participem, para que as regras contábeis do País sejam iguais para todas as entidades.

Outro benefício será a confiabilidade das Demonstrações Contábeis para toda a sociedade interessada que se tornará maior, a qual contará com uma entidade que se responsabilizará pelo preparo, emissão e divulgação das regras contábeis no país, grande ferramenta que será utilizada pelas empresas, usuários externos e internos.

Esta necessidade vem do resultado da existência de conceitos e nomenclaturas divergentes para o registro do mesmo fato, sendo este um dos problemas da contabilidade, muitas vezes até mesmo em nível interno, quanto mais com relação aos usados pelos diversos países do mundo.

Dessa maneira, o professor Antônio Lopes de Sá (1998) defende uma harmonização dos conceitos em que esta ciência está baseada. Sá (1998, p.78) aprofunda sua idéia dizendo “que o erro em conceituar leva ao desentendimento social e as denominações e definições devem ser harmônicas”. Complementa dizendo que é “preciso entender o que significam os conceitos em Contabilidade, todavia, nem sempre tem sido uma tarefa fácil, em razão da falta de uniformidade, mesmo em se tratando de idiomas comuns, como os que se falam no Brasil e em Portugal”.

Os termos devem significar exatamente a mesma coisa para o registro e acumulação de valores dentro de uma mesma natureza. Na prática, tem se mostrado bem diferente do que acontece.

Para Sá (1998, p. 79):

Tem proliferado um grande número de expressões contábeis, em todo o mundo, sem que, em verdade, venham a significar fatos similares em cada parte onde são aplicados e sem que traduzam com fidelidade a essência dos acontecimentos que procuram representar.

Outro diferencial que as demonstrações contábeis podem conter em nível internacional, refere-se aos próprios valores apresentados. Isto ocorre devido às diferentes normas e princípios observados nos cálculos dos fatos registrados e também pela própria base de valoração utilizada. O processo que consiste em determinar as importâncias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados, o que se denomina avaliação ou mensuração, incorre às vezes em subjetividade diante da multiplicidade de alternativas que as diferentes normas contábeis ao redor do mundo oferecem. Como conseqüência, os valores apresentados podem apresentar diferentes resultados nos elementos das demonstrações contábeis.

Um fato positivo é a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevante em desenvolvimento de adotar as normas do IASB. Visto que esta entidade estuda e emite suas normas com muita responsabilidade no cenário mundial, é fundamental que seja tomada como referência diante da globalização da economia e, conseqüentemente, da informação contábil, haja vista que tem assumido um papel muito importante neste aspecto.

Para demonstrar confiança no IASB, o governo já adotou medidas práticas. Uma delas é a publicação das demonstrações do Banco Central de acordo com as normas do IFRS, padrão contábil do IASB. Segundo o chefe do Departamento de Normas do Sistema Financeiro Nacional (DENOR), Amaro Luiz de Oliveira Gomes, a medida visa a incentivar as companhias brasileiras, especialmente os bancos, a também adotarem esse padrão, o que facilitaria a comparação dos investidores entre os resultados dessas empresas com os de suas concorrentes diretas nos mercados espalhados pelo mundo inteiro.

A CVM busca emitir instruções normativas, exigindo das companhias abertas um detalhamento maior na realização de ganhos estimados com processos tributários e jurídicos, que registram em seus balanços. Com o objetivo, explica o superintendente de auditoria e normas contábeis da autarquia, Antonio Carlos de Santana, de estabelecer critérios mínimos para o lançamento dessas informações. Segundo ele, boa parte das demonstrações, cuja republicação tem sido exigida pela CVM, está relacionada a informações incompletas ou erradas nesse item. O Brasil procura, em seus passos iniciais acompanhar esta tendência internacional. A crise asiática de 1998 e os escândalos corporativos nos Estados Unidos, em 2001 e 2002, acirraram a desconfiança dos investidores em relação as companhias pouco transparentes nas informações que prestam ao mercado. Daí o interesse crescente na adoção de regras que tornem comparáveis os demonstrativos das empresas.

Outro fator que deve ser considerado fundamental para o sucesso da padronização, será diversas entidades representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores, se empenham para normatizar ou até mesmo harmonizar seus pronunciamentos técnicos-contábeis e assim consolidar o possível sucesso do CPC. A

A falta de conhecimento de muitos contadores não pode criar barreiras. Poucos contadores e profissionais da área conhecem o assunto normas internacionais de contabilidade. Alguns não conhecem nem mesmo as normas brasileiras de contabilidade. Esse fato faz com que as empresas fiquem mais dependentes dos seus auditores, que estão auxiliando-as na adaptação da contabilidade de norma local para a internacional.

É grande a importância do contador no processo, pois, no entendimento do presidente da CVM, Marcelo Trindade, as pessoas podem analisar números sozinhas, comprar valores mobiliários sem intermediação financeira, fazer investimentos sem consultar um advogado, mas para que se possa acreditar no que as informações financeiras, as Demonstrações Contábeis de uma companhia dizem, não se pode abrir mão do profissional contábil.

Outro benefício da padronização é a redução dos custos adicionais para as entidades. Outro fator é a redução de tempo. Profissionais de firmas de auditoria estimam que empresas de grande porte gastem cerca de R\$ 200 mil por cada relatório anual. “O padrão unificado traz uma clara agilização dos relatórios e a diminuição de custos”, afirma Marcos Venício, sócio da área de auditoria da BDO Trevisan (PAÍS..., 2007, p. B2).

A falta de harmonização internacional nas demonstrações contábeis gera custos muito mais elevados para aquelas empresas que operam além de suas fronteiras. Além disso, a conciliação ou duplicação dos registros contábeis, uns de acordo com o país sede, outros destinados ao mercado exterior de acordo com os princípios e normas contábeis do país de destino, além de onerosa para as companhias, faz com que os resultados originais e os conciliados das empresas envolvidas apresentem diferenças dramáticas.

E para todos estes benefícios se tornarem realidade foi aprovado na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara com parecer do deputado Armando Monteiro, o projeto de lei 3741/00, importantíssima para a padronização das normas brasileiras junto ao IASB.

Foi mantida a redação já existente do artigo 289 da lei 6404/76 original, de modo que a publicação das demonstrações continuará da mesma forma. A mudança fica por conta da aprovação da divulgação pública das demonstrações contábeis de empresas de grande porte.

Diante disto, o projeto segue para a Comissão de Constituição e Justiça onde é terminativo. Se aprovado será encaminhado para o Senado. Neste momento o PL 3741/05 passou por comissões públicas e chegou “a CCJ – Comissão de Constituição e Justiça - que não discute mérito da lei. Esta é a primeira grande conquista e abre caminho para ótimas perspectivas futuras. A partir de agora, ações como esta, planejadas para levar a conhecimento público a importância da evolução

da contabilidade para o crescimento do país, mostram que estão funcionando com força total.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho monográfico resultou de uma pesquisa documental e descritiva aplicada à criação e desenvolvimento do CPC.

O propósito desta pesquisa foi esclarecer o papel do Comitê de Pronunciamentos Contábeis na padronização das normas contábeis brasileiras em relação aos padrões internacionais de contabilidade.

Para atingir tal objetivo, foi realizada uma pesquisa visando mostrar a formação e a estrutura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e estabelecer um pequeno comparativo entre as normas contábeis nacionais e internacionais de contabilidade, salientando a importância da criação do comitê e, por fim, os benefícios que o comitê trará para a sociedade brasileira e, suas possíveis dificuldades.

Visto o exposto, considera-se que o questionamento acima foi respondido, ressaltando-se que fica evidente que a diversidade das práticas contábeis entre as diversas economias representa um significativo custo extra e uma dificuldade a mais para a indispensável troca de informações e que a padronização contribuirá cada vez mais para o desenvolvimento do mercado de capitais, conduzindo a maiores investimentos no país e facilitando o entendimento das práticas contábeis nacionais e internacionais pela sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

A BUSCA da convergência da contabilidade aos padrões internacionais . Disponível em: < <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25 jun. 2007.

BRASIL. Lei da Sociedade por Ações, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 3 nov. 2007.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **ABRASCA**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/abrasca.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007a.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Apimec**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/apimec.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007b.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Audiência pública**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/audiencias.htm>>. Acesso em: 1 jul. 2007c.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Bovespa**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/bovespa.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007d.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/cfc.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007e.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/fipecafi.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007f.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/ibracon.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2007g.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE . Disponível em:
<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

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

PAÍS fica atrás no padrão contábil global. **Gazeta Mercantil**, 14 maio 2007. Finanças e Mercados, p. B2. Disponível em:
<http://www.bdotrevisan.com.br/noticias/b140507_a.cfm>. Acesso em: 15 jun. 2007.

SÁ, Antonio Lopes de. Conceitos em Contabilidade e Harmonização para Globalização. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 110, p. 78-81, mar./abr. 1998.

SANTOS, Gilmara. Por um padrão contábil. **Revista APIMEC**, [S.l.], fev./mar. 2007. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/noticias12.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

SUMÁRIO da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2006. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/uparq/sumario.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2007.

TRIVIÑOS, Augusto N. Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1995.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; LOPES, Alexsandro Broedel. Normas Contábeis, Uma Babel Internacional. **Mercado de Capitais**, [s.l.], n. 66, p.30-33, [s.d.].

ANEXOS

