

A EXPERIÊNCIA DE EMPRESAS BRASILEIRAS NA ADOÇÃO DAS IFRS

RESUMO

As Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo Comitê Internacional de Contabilidade (IASB), constituem, hoje, uma fonte de referência para as práticas contábeis mundiais. Pelo fato de representarem um conjunto de normas constantemente atualizadas com as atuais exigências do mercado mundial, as Normas Internacionais (IFRS) têm sido aceitas, gradativamente, em diversos países, como suas próprias práticas contábeis ou com algumas adaptações. O que se verifica, seguindo a tendência mundial, é que as normas contábeis brasileiras vêm sendo revisadas no sentido de obter uma convergência com os pronunciamentos emitidos pelo IASB. Este estudo fez, inicialmente, um levantamento das empresas brasileiras de capital aberto que elaboram suas demonstrações em IFRS. A amostra consultada compreendeu um universo de 517 empresas listadas na BOVESPA. O total de respondentes foi de 26,49% das empresas pesquisadas, sendo que somente duas dessas empresas apresentaram suas demonstrações financeiras em IFRS nos anos de 2004 e 2005. Num segundo momento, foram analisadas as principais diferenças entre as demonstrações contábeis elaboradas pela legislação brasileira e pelas Normas Internacionais de Contabilidade, evidenciando as principais divergências tanto de *júri* (formal), quanto de *facto* (informal). O estudo concluiu, para o ano e empresas pesquisadas, que os principais pontos de divergência na implementação das IFRS no Brasil são: 1) imposto de renda diferido; 2) os efeitos de variações cambiais; 3) reclassificações de contas no Balanço e DRE.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade, International Accounting Standards Board, BRGAAP.

1. Introdução

Diante da dinamização do mercado mundial, ou seja, da expansão das relações em escala global e, conseqüentemente, da exigência por informação comparável entre os países, destaca-se a relevância do estudo das divergências entre as normas contábeis. A superação das divergências entre as normas e as práticas contábeis fundamenta a harmonização dos relatórios emitidos pelas empresas num âmbito mundial, o que pode contribuir para a redução dos entraves que dificultam a expansão do capital além fronteira. A divergência de normas contábeis tem assumido uma grande importância no cenário internacional. No México, o Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) tem colocado a convergência das normas contábeis no topo de suas prioridades. Na Austrália, a convergência com as Normas do IASB (*International Accounting Standards Board*) é um dos fatores determinantes da direção do órgão emissor de normas contábeis, o FRC (*Financial Reporting Council*), o que culminou, em abril de 2004, com a decisão daquele órgão de determinar a adoção das Normas Internacionais para as empresas nacionais a partir de 2005. Até na China, tem sido sugerido que reconciliar as diferenças entre padrões contábeis adotados na República da China (*People's Republic of China*) e países ocidentais irá ajudar a preparar o caminho para a convergência das normas contábeis chinesas com as práticas contábeis internacionais. O Brasil, não excluído desse processo, participa das discussões e da aprovação das Normas Internacionais, bem como da viabilidade de implementação de tais normas num âmbito nacional, ainda que de forma um pouco mais tímida.

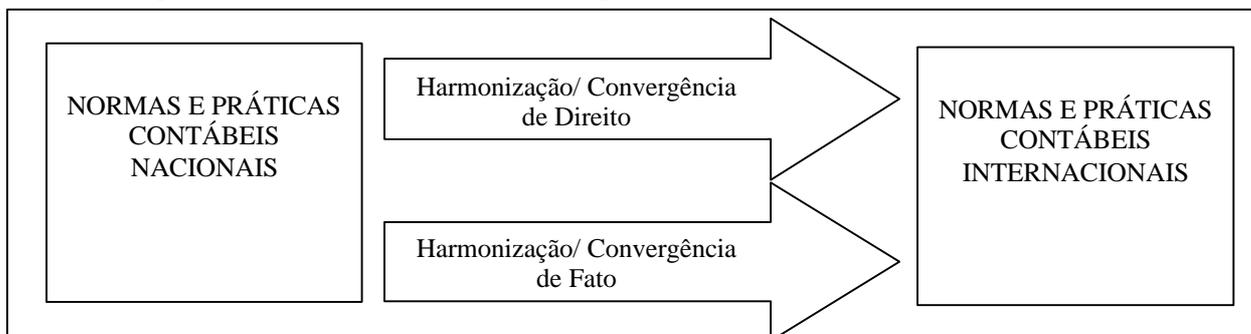
Algumas teorias e pesquisas empíricas têm estabelecido relações positivas entre informação contábil, desenvolvimento do mercado de capitais e crescimento econômico. Usando uma amostra de empresas de 23 países, Barth (2005) verificou que as empresas que adotaram as Normas Internacionais de Contabilidade tem uma qualidade contábil mais alta e podem ter um menor custo de capital do que aquelas que não as adotaram. Destacando o poder social da contabilidade, Saravanamuthu (2004) afirma que as normas contábeis desempenham um papel importante para pressionar qualquer idéia de desenvolvimento sustentável, porque elas formam a base da prestação de contas – *accountability* – das empresas com a sociedade.

Problemas no ambiente internacional, quando da apresentação de resultados divergentes pelas empresas, gerando incertezas e questionamentos sobre os valores gerados e apresentados pela contabilidade, não são recentes, mas as crises contemporâneas na confiabilidade de informações contábeis, suscitadas com casos como o da Enron, da Worlcom, da Xerox, dos próprios fundos mútuos norte-americanos e o da italiana Parmalat, têm reforçado a necessidade de harmonização na informação e na transparência da contabilidade além fronteiras, como uma das medidas a ser implementada num âmbito internacional. Entretanto divergências ainda existem quanto à forma de como atingir essa harmonização contábil.

Focando nas causas da desarmonia contábil, Mueller, Gernon e Meek (1997) apontam como causas para o desenvolvimento de diferentes modelos contábeis ao redor do mundo a relação entre os negócios e os fornecedores de capital; a proximidade política e econômica com outros países; o sistema legal; os níveis de inflação; o tamanho e a complexidade das companhias; o nível de sofisticação da administração e da comunidade financeira; o grau geral de educação e a própria cultura de cada país. Este complexo conjunto de variáveis, de alguma forma, precisa ser organizado de modo a gerar informações que sejam compreensíveis aos incontáveis usuários nos diversos países.

De acordo com Elionor (2005), as razões mais relevantes para as diferenças nas práticas contábeis entre os diferentes países e culturas podem ser enquadradas em, pelo menos, um dos seguintes grupos: a) características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis; b) características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores); c) modos pelos quais se pode organizar a sociedade na qual o modelo contábil se desenvolve refletido, principalmente, por intermédio de suas instituições; d) aspectos culturais; e) outros fatores externos. Nota-se que o forte vínculo entre o ambiente e as práticas contábeis é, em grande parte, responsável por suas diferenciações.

Convém destacar que a harmonização contábil pode ocorrer em dois domínios: nas práticas (harmonização de *facto*) e nas normas (harmonização de *direito*). Segundo Elionor (2005), isso pode ser evidenciado conforme o quadro abaixo:



Quadro 1: Harmonização Contábil : de *direito* e de *facto*

Fonte: “O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional” Wefort ,2005.

Alguns estudos buscam identificar os principais pontos de divergência entre a norma local e a internacional. Conforme Haverty (2006), os principais pontos de divergência na implementação das IFRS, em relação aos US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*), são: 1) goodwill, 2) imposto de renda diferido, 3) efeito de variações cambiais, 4) gastos referentes à pesquisa e desenvolvimento, 5) planos de pensão, e 6) reavaliação de ativos tangíveis. Um estudo realizado por Carvalho e Lemes (2002) verificou que, por meio da comparação entre as normas contábeis brasileiras e as Normas Contábeis Internacionais, são 20 as diferenças específicas quanto ao reconhecimento e à mensuração de eventos contábeis principais. De acordo com Niyama (2005), as transações que têm gerado maiores controvérsias, em virtude da adoção de diferentes critérios de reconhecimento e mensuração à luz das Normas Internacionais de Contabilidade, referem-se ao tratamento do *goodwill*, pesquisa e desenvolvimento, *leasing*, reavaliação de ativos, instrumentos financeiros, impostos diferidos, conversão de transações e demonstrações financeiras em moeda estrangeira, atualização de estoques pelo método UEPS, planos de aposentadoria e contratos de construção (empreendimentos a longo prazo).

Assim, observa-se que, apesar dos avanços obtidos pelo IASB na implementação de um conjunto único de normas por todos os países, as diferenças ainda são significativas e merecem estudos mais aprofundados para a realidade brasileira.

2. Objetivo

De forma objetiva, este trabalho busca contribuir com a literatura sobre a convergência da contabilidade brasileira num nível internacional, por meio de:

- 1) identificação da quantidade de empresas brasileiras que adotaram as IFRS no ano de 2005;
- 2) identificação das principais diferenças entre as demonstrações contábeis, de acordo com as normas do IASB, e os relatórios contábeis, de acordo com a legislação brasileira.

Como um estudo que se realiza num âmbito mundial por meio de pesquisadores e órgãos de classe, que buscam acompanhar, estudar e aplicar as normas emitidas pelo IASB, esse trabalho intenta, em última análise, manter o Brasil incluído nesse processo, ao acompanhar os reflexos de tais Normas Internacionais nas empresas brasileiras. Esse acompanhamento não diz respeito tão somente a identificar a distância das normas emitidas por órgãos brasileiros com as emanadas do IASB e verificar os reflexos que as IFRS provocarão no Resultado e no Patrimônio Líquido das empresas, mas pretende ir além. A etapa atual do trabalho do IASB é de revisão e de adoção obrigatória pelos países da União Européia (relatórios contábeis de 2005, publicados em 2006) e de estabelecimento de uma plataforma estável, sem novas normas em vigor até 2009. Como consequência desse processo, pode haver, em poucos anos, um novo paradigma no entendimento da contabilidade pelos grandes blocos econômicos e países mais desenvolvidos.

Nas pesquisas internacionais, a convergência é classificada como de *facto* ou informal e de *juri* ou formal. A harmonização de direito – júri – diz respeito, de modo simplificado, à incorporação, na legislação nacional, do conteúdo das normas internacionais, tornando determinado procedimento contábil obrigatório, permitido ou proibido. Já a harmonização de fato refere-se a uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais. (Weffort, 2005). Nesse sentido, esse trabalho abrangerá as duas categorias. Para verificar as diferenças formais, ele se dedicará as apresentações numéricas

das demonstrações contábeis. As diferenças informais serão obtidas dos relatórios, na seção dedicada às notas explicativas.

Assim, esta pesquisa se propõe a oferecer subsídios para que as comunidades acadêmica, regulamentar e empresarial discutam os reflexos e os caminhos para que a contabilidade nacional não assuma, simplesmente, o papel secundário de copiar estudos desenvolvidos em outros países.

3. Metodologia

Em função dos objetivos que se pretende atender e da incipiente literatura sobre a adoção das IFRS no Brasil, este estudo se caracteriza como exploratório, o qual, segundo Gil (2002, p. 41), tem por objetivo principal “o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”. Ainda segundo o autor (apud Selltiz et al. 1967, Gil, 2002, p. 41), essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assim, na análise dos dados, esta pesquisa se configura como um estudo de conteúdo, que, de acordo com Bardin (1977, p.42), é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens”. Este estudo de conteúdo foi realizado com base nas demonstrações contábeis obtidas de empresas brasileiras que as elaboraram de acordo com as IFRS.

4. Estado da Arte da Convergência

O órgão que tem desempenhado um papel de destaque no processo de harmonização das normas contábeis internacionais é o IASB, que sucedeu o IASC (*International Accounting Standards Committee*) em 2000. Um dos papéis do IASB é promover a convergência das normas contábeis entre os países.

O IASB é um organismo independente, sem fins lucrativos. Com uma diretoria composta por nove países, compete ao IASB desenvolver um conjunto de normas compreensível e de alta qualidade, o que requer informações transparentes e comparáveis no propósito geral de padrões de contabilidade. Além disso, o IASB tem como função a busca pela cooperação dos órgãos nacionais emissores de normas contábeis, com o objetivo de alcançar a convergência das normas de contabilidade ao redor do mundo.

Muitos países já adotam as IFRS como suas próprias normas, sem modificações ou com pequenas adições e exclusões, valendo, no entanto, a ressalva de que o IASB tem como objetivo a adoção e não a adaptação de seus pronunciamentos. Conforme pode ser observado na Figura 1 a seguir, em torno de 70 países já aprovaram a adoção das IFRS, 6 iniciaram os estudos para a adoção e 3 países estão adaptando suas normas locais às IFRS.

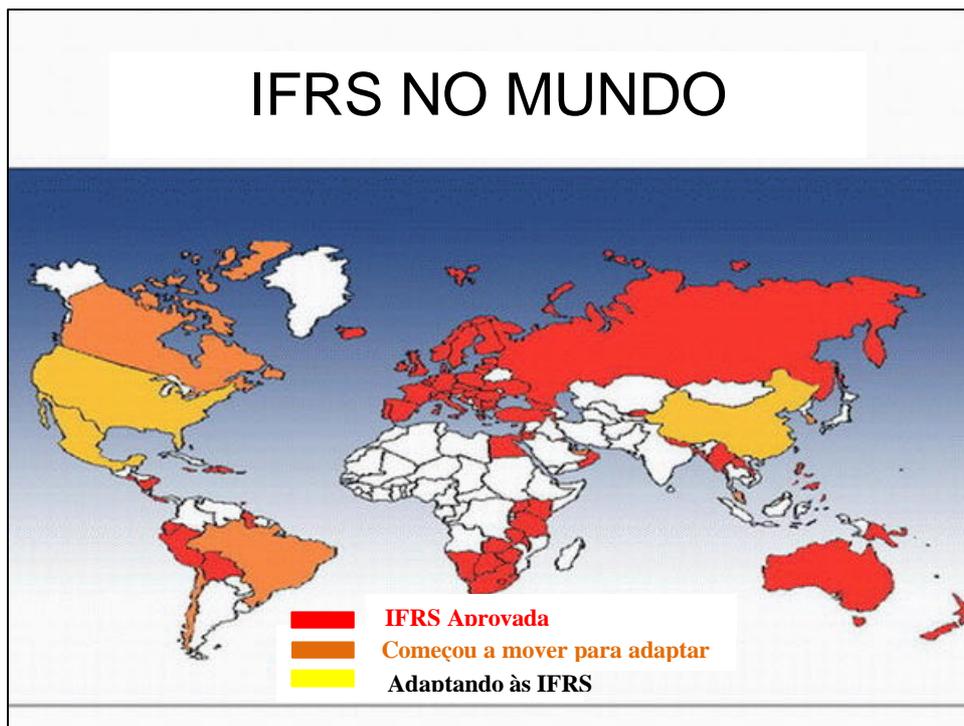


Figura 1: IFRS no mundo

Fonte: <http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/IFRS+Around+the+World.htm>

A DELOITTE (2006), empresa prestadora de serviços profissionais de auditoria, apresenta um estudo mais detalhado a respeito da proliferação da adoção das IFRS no mundo, segundo o qual, 31 países não adotam as IFRS; 21 países seguem as Normas Internacionais; 6 países adotam as Normas Internacionais em algumas empresas listadas; e 68 países recorrem as IFRS para todas as empresas listadas.

Alguns acontecimentos dos últimos anos têm favorecido esse processo de convergência, destacando-se dentre eles:

- a) Redefinição dos objetivos para a busca de uma uniformidade efetiva com normas mais abrangentes e detalhadas;
- b) Estabelecimento, em dezembro de 1993, da Organização Mundial do Comércio (WTO) na Rodada Uruguai, do Acordo Geral de Comércio e Tarifas (GATT);
- c) Decisão do Congresso Americano, em 1996, de encarregar a SEC (*Securities and Exchange Commission*) de oferecer suporte ao desenvolvimento de padrões contábeis internacionais;
- d) Desencadeamento, a partir de 1998, da crise de natureza cambial de alguns países asiáticos, que se espalhou a outros continentes;
- e) Compromisso, em 1998, dos presidentes dos bancos centrais e ministros da área econômica do Grupo dos 7 (G7) de assegurar o cumprimento de práticas contábeis aprovadas internacionalmente;
- f) Recomendação, em maio de 2000, da IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) a seus membros para que permitam o uso dos IFRS's pelas empresas multinacionais na preparação de demonstrações financeiras destinadas à captação de recursos e ofertas de ações em mercados externos;
- g) Reestruturação do IASC, em março de 2000, conferindo a ele perfil mais técnico.

Em junho de 2002, o Parlamento Europeu determinou, para as companhias abertas dos países-membro, a partir de 2005, a elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de

acordo com as IFRS. Isto revela que as organizações com ações listadas em bolsas de valores dos países da União Européia prepararam as demonstrações comparativas consolidadas já para os resultados de 2004, para contabilizar todas as transações de 2005 com base nas IFRS e apresentar as demonstrações contábeis de 2005 (ano comparativo de 2004), publicadas, em 2006, com uma declaração explícita de cumprimento com a Norma Internacional.

Essa decisão representou um marco histórico no processo de convergência das práticas contábeis mundiais. Como conseqüência, foi desencadeada uma série de debates técnicos promovidos pelo IASB, resultando em diversas ações, sendo a principal delas a emissão de quinze normas revisadas, a revogação de uma, a IAS (*International Accounting Standard*) 15 – Informações Refletindo os Efeitos de Mudanças de Preços e uma nova norma, a IFRS 1 – “Adoção das IFRS pela Primeira Vez”, em dezembro de 2003, em vigor a partir de 01/01/04. Uma das grandes dificuldades representadas por aqueles que já adotavam as IFRS – por opção ou imposição – era a divulgação de valores retroativos em suas demonstrações contábeis de montantes que demandavam julgamentos de eventos passados, na maioria das vezes, cujos resultados já se tornaram conhecidos, como é o caso do cálculo do *fair value* e do *impairment* dos ativos. Assim, a IFRS 1 proibiu tais cálculos retroativos, além de permitir várias exceções ao cumprimento de determinados parágrafos das IFRS, o que facilitou, consideravelmente, o processo de cumprimento com as IFRS.

Até então a participação do FASB (órgão norte americano responsável pela emissão de normas contábeis) no projeto de aprovação de um conjunto único de normas de aceite mundial era pífia ou, em algumas discussões, beirava o desprezo, já que muitos de seus membros acreditavam na superioridade das normas norte-americanas frente a outras normas. Após os recentes escândalos financeiros e as conseqüentes atitudes punitivas tomadas pela SEC (por exemplo, a aprovação da lei Sarbanes Oxley em 2002) seria de se esperar que a qualidade das informações divulgadas melhorasse. Contudo, ainda no início de 2003, analisando os relatórios das quinhentas maiores empresas norte-americanas, a SEC devolveu 350 (70%) deles para maiores informações. As principais falhas, de acordo com a BusinessWeek (McNamee, 24 de março de 2003, p. 74), foram:

- a) Relatório da Administração - muitas empresas falham em analisar a tendência, os riscos, os fluxos de caixa e a necessidade de capital;
- b) Contabilidade – as empresas negligenciam as explicações sobre como as políticas contábeis usadas por elas e sobre como as interpretações diferentes das regras afetaram os lucros reportados;
- c) Receitas – as empresas não contam aos investidores quais as regras adotadas para decidir o que contabilizar como receita, especialmente, aquelas de tecnologia, energia, farmacêutica e varejo;
- d) *Impairment* – as empresas não divulgam os cálculos realizados, quando reconhecem perdas de valor em ativos, como marcas, patentes e fundo de comércio;
- e) Pensão - as empresas nem sempre informam a taxa de juros e as projeções atuariais que usam para calcular o passivo de seus fundos de pensão.

Diante de tantas críticas, não somente da SEC, mas de investidores sedentos por maior transparência nas informações divulgadas pelas empresas, o FASB assinou, em 2002, o acordo de convergência com o IASB, por meio do Memorando de Entendimento (*Norwalk Agreement Memorandum*), reafirmado pelo *Memorandum of Understanding* (MOU), publicado em fevereiro de 2006 (IASB, 2006).

As iniciativas adotadas para cumprimento do acordo tratam do desenvolvimento de projetos conjuntos: compartilhamento de pessoal, alinhamento das agendas, adoção de projetos menores de curto prazo, participação em tempo integral de um membro do IASB nos trabalhos do FASB, monitoramento pelo FASB dos projetos do IASB, desencadeamento de pesquisas sobre as diferenças existentes entre os Normas Contábeis Norte Americana, os US

GAAP e as Normas Contábeis Internacionais, as IFRS; e consideração explícita da convergência em todas as decisões da agenda dos *Board*. Os termos do acordo prevêem que, até 2008, sejam ajustadas as diferenças entre os US GAAP e as IFRS e que, para 2009, a SEC vai aceitar que empresas estrangeiras apresentem as demonstrações financeiras seguindo as IFRS.

Estes três fatos recentes – a determinação do Parlamento Europeu, em 2002, quanto à elaboração de demonstrações de acordo com as IFRS a partir de 2005, o acordo de convergência assinado entre o FASB e o IASB em 2002 e a emissão de quinze normas revisadas pelo IASB, incluindo a IFRS 1 em 2003 – vieram de forma contundente dar novo rumo às pesquisas concernentes à aceitação e adoção das Normas Internacionais emitidas pelo IASB.

Em outra vertente e refletindo a preocupação da classe contábil com a dificuldade freqüente de explicar diferentes lucros, a mesa redonda sobre ‘Transparência e Investimento das Organizações’ (*Corporate Transparency and Investment*), promovida durante a *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD XI, São Paulo – Brasil, 2004), centrou nos seguintes problemas:

- aumentar a conscientização entre os principais acionistas da importância da transparência das organizações para facilitar investimentos, incluindo investimentos diretos estrangeiros;
- debater as principais questões de melhoria da transparência das organizações num nível nacional e internacional;
- discutir as melhores práticas sobre transparência das organizações e como os países em desenvolvimento e economias em transição podem ser auxiliados na sua implementação.

Destaca-se que as questões relacionadas com a evidenciação e a transparência das informações não são novas na agenda da UNCTAD. Em 1983, foi criado o ISAR (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*), um grupo de trabalho voltado para a promoção (a) do reconhecimento internacional da contabilidade, (b) dos relatórios contábeis, (c) das normas de auditoria, (d) da melhoria da transparência das informações das organizações e (e) do desenvolvimento de programas de cooperação técnica nessas áreas. Todavia, em anos recentes, as mudanças no cenário internacional, determinando confiabilidade na informação que é divulgada de Nova Iorque a Londres, de Singapura ao Brasil, têm reforçado a necessidade de sucesso de organismos como o ISAR.

Há uma grande confusão quanto ao uso dos termos harmonização e convergência, sendo importante, portanto, esclarecer a diferença entre ambos. Harmonização consiste, substancialmente, em que as normas e práticas contábeis estejam alinhadas, consistentes e coerentes uma com a outra. Já a convergência se compromete com a eliminação de diferenças entre as normas emitidas por um e por outro órgão de contabilidade. Isso resulta em que as diferentes normas devam, necessariamente, produzir os mesmos totais de ativo, exigibilidades, patrimônio líquido e resultado das operações da empresa.

Até meados de 2002, o esforço entre os Órgãos de Pronunciamentos Contábeis nacionais referia-se à harmonização com as normas do IASB. No entanto, após o Projeto de Convergência FASB X IASB, em 2002, o foco voltou-se para a convergência. Em decorrência da grande relevância e influência desses órgãos, a partir de então, qualquer órgão de contabilidade nacional (incluindo o CPC – Brasil) que quiser continuar produzindo normas contábeis só poderá afirmar que as normas são “equivalentes” ou “comparáveis” às do IASB, se forem 100% convergentes.

5. O Processo de Convergência

Na tentativa de revigorar o mercado de capitais brasileiro, que hoje conta com, aproximadamente, 500 empresas listadas na BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo), entre outras medidas, foi lançado, em dezembro de 2000, o Novo Mercado. A adesão ao Novo Mercado é voluntária, mas a empresa que firmar o contrato com a BOVESPA terá de comprometer-se com uma série de normas relacionadas com a transparência de informações e boa governança corporativa. Entre essas normas, destacam-se as obrigatoriedades de apresentação da contabilidade de acordo com o padrão internacional, como os US GAAP ou as IFRS do IASB, de divulgar balanços trimestrais auditados, a ter um conselho de administração com mandato unificado de um ano, de oferecer o direito aos acionistas minoritários do chamado *Tag Along Prices*, se o controle da empresa for vendido e a fazer oferta pública pelo valor econômico da empresa.

Com o objetivo de reduzir as divergências contábeis internamente e com a modernização da lei, em alguns de seus aspectos, em julho de 1999, a CVM encaminhou ao Ministério da Fazenda do Brasil o anteprojeto de reformulação da Lei 6.404/76, denominado Projeto de Lei 3.741. A proposta apresentou como justificativa para as alterações das normas contábeis as seguintes: a) dar maior transparência e qualidade das informações contábeis; b) criar condições para a harmonização da lei com as práticas contábeis internacionais; c) eliminar ou reduzir a dificuldade de interpretação das informações contábeis, principalmente, na existência de informações divergentes para usuários internos e externos; e e) reduzir o custo da elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações. Contudo as discussões e aprovação da reforma da lei, a qual ainda conterà vários pontos em desarmonia com a Norma Internacional, acontecem de forma bem mais lenta que o movimento observado na arena internacional. A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é uma tentativa recente – o órgão foi criado em setembro de 2005 – de agilizar o processo de revisão de normas contábeis no Brasil e de cobrir uma grande lacuna no cenário contábil nacional, que é a inexistência de um órgão promotor de estudos, preparação e emissão de pronunciamentos técnicos a serem seguidos por todas as entidades empresariais.

O interesse por informações contábeis confiáveis não é uma ‘rua de mão única’, porquanto não é somente a exposição das empresas brasileiras a mercados de capitais externos que demanda a confiabilidade das informações, mas também a parceria com novos empreendimentos estrangeiros atuantes no mercado nacional. A internacionalização do capital das empresas brasileiras – que, devido à necessidade de aumentar a escala de atuação pela ampliação do mercado interno, pela busca de mercados internacionais e, sobretudo, pela necessidade de ocupação do espaço deixado pelas estatais com o processo de privatização – tem conduzido nossas empresas a buscar tecnologia e capitais para alavancar seu crescimento e sua estratégia competitiva. Essas empresas precisam, cada vez mais, apresentar demonstrações financeiras que, de fato, reflitam sua situação econômica e financeira para que seus novos parceiros internacionais possam avaliar os riscos e acompanhar a evolução da atuação de seus parceiros no Brasil. Conforme afirmou Carvalho (2006, p. 17), em seu discurso para o SAC (*Standards Advisory Council*, conselho consultivo do IASB), “a teoria clássica ensina que mais do que encarar perdas, os investidores e credores temem que riscos desconhecidos possam contaminar os preços.”

Diante de um cenário econômico mundial repleto de transformações decorrentes do acelerado processo de globalização da economia, o Bacen (Banco Central do Brasil) decidiu, em 10 de março de 2007, que serão editados normativos, objetivando a adoção de procedimentos para elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB, a partir de 31 de dezembro de 2010, bem como a observância das normas editadas pela IFAC (*International Federation of Accountants*) para a prestação de serviços de auditoria independente do âmbito do Sistema Financeiro Nacional. Essa decisão levou em consideração a necessidade de promover a convergência de

normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional, tendo em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do mercado brasileiro e avaliando a necessidade de intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergências atuais. (Bacen, 2006)

Representando mais um passo à frente do país para a jornada da equivalência contábil mundial, ponderando a necessidade e a importância crescentes de as práticas contábeis brasileiras se tornarem convergentes com as práticas contábeis internacionais, foi criado, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC –, com a finalidade de emitir pronunciamentos alinhados às Normas Internacionais, possibilitando maior celeridade nesse processo de convergência. Em 04 de maio de 2007, foi publicado pela CVM o Edital de Audiência Pública SNC Nº 01/2007, que propõe a aceitação, pela CVM, dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

Como se verifica, o Brasil tem se tornado, aos poucos, um participante do desenvolvimento da contabilidade em nível global, mesmo que, até então, essa participação seja em grande parte teórica, caminhando para uma convergência para as normas do IASB de forma a facilitar a comunicação e contribuir para reduzir as diferenças internacionais, permitindo a comparabilidade das informações.

6. A Pesquisa

A pesquisa em questão se deu pela coleta de dados para a análise, tendo como objetivo acompanhar, por meio dos dados obtida, os reflexos das IFRS/IAS nas demonstrações das empresas brasileiras.

Os dados para análise foram coletados com base nos relatórios contábeis elaborados pelas empresas brasileiras de capital aberto, de acordo com as Normas Internacionais do IASB. A obtenção desses relatórios foi feita via solicitação direta às empresas, para aquelas que não os divulgaram espontaneamente, por meio de envio de correspondência para um universo de 517 empresas listadas na BOVESPA.

Encontrou-se certa dificuldade na obtenção de respostas de tais empresas, como se pode verificar no Quadro 1 abaixo, apesar do reforço das solicitações via e-mail, pois apenas 26,49% das companhias de capital aberto responderam ao questionamento. Dentre as 137 respostas obtidas, somente duas foram positivas, ou seja, apenas duas das empresas que enviaram retorno elaboram, até o momento, suas demonstrações contábeis de acordo com as Normas Internacionais (IFRS).

DATA DE ENVIO	NÚMERO DE CARTAS ENVIADAS	RESPOSTAS OBTIDAS
09/09/2006	39	12
20/10/2006	101	33
09/11/2006	90	31
13/11/2006	123	29
20/11/2006	160	30
20/12/2006	4	2
TOTAL	517	137
Total de Correspondências Enviadas		517
Total de Respostas Recebidas		137 = 26,49%

Quadro 2: Respostas das Empresas da Amostra

Por terem sido obtidos apenas dois relatórios contábeis contendo demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as Normas do IASB, estes se tornaram o objeto do estudo. Nesses relatórios, foram observados e tabulados os principais requerimentos do IASB, com vistas a se ter um perfil das empresas brasileiras no cumprimento das IFRS, em comparação com a Legislação Societária, conforme pode ser observado no Quadro 2 a seguir, que reflete as principais diferenças identificadas entre a Norma Nacional e Internacional. Essas diferenças foram identificadas com base nas demonstrações financeiras e a partir de um estudo realizado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) (IBRACON/CFC, 2006).

	NORMA INTERNACIONAL	NORMA BRASILEIRA
IAS 10 Eventos Subseqüentes	Dividendos propostos ou declarados após a data do balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis não devem ser reconhecidos como passivos, a menos que atendam à definição de passivo na data do balanço.	Dividendos propostos ou declarados depois da data do balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis são registrados como passivos na data do balanço, independente se atendam a definição de passivo na data do balanço.
IAS 12 Imposto de Renda	Os ativos e passivos fiscais diferidos devem sempre ser classificados como não circulantes, e não devem ser descontados; é reconhecido o efeito do imposto de renda diferido sobre a mais valia resultante de reavaliação de terrenos, quando estes não forem destinados à venda.	Um imposto de renda diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis; impostos diferidos ativo ou passivo devem ser classificados entre curto e longo prazos e devem ser transferidos para o circulante em função da expectativa de sua realização; não é reconhecido o efeito do imposto de renda diferido sobre a mais valia resultante de reavaliação de terrenos, quando estes não forem destinados à venda.
IAS 16 Ativo Imobilizado	A reavaliação negativa deve ser registrada no resultado, salvo se reverter a uma mais valia igual ou menor anteriormente gerada pelo mesmo ativo; neste caso, é levado diretamente à reserva de reavaliação.	Quando a reavaliação for negativa, o valor do ativo deve ser reduzido na mesma extensão da reserva de reavaliação positiva previamente registrada; uma provisão para perdas deve ser registrada para a parcela do imobilizado que superar o seu valor reavaliado e debitado em conta de despesas não operacionais; esta provisão somente pode ser contabilizada se a perda não for recuperada por meio das suas operações futuras.
IAS 18 Receita	A receita referente à venda de produtos é reconhecida, quando os riscos e benefícios significativos são transferidos ao comprador e o vendedor perde o controle efetivo sobre os produtos vendidos, assim é provável que benefícios econômicos associados com a venda sejam obtidos pela entidade, e o valor da receita pode ser mensurado com segurança.	Na prática, a maioria das empresas ainda reconhece a receita, quando da emissão da nota fiscal, desconsiderando se a transferência dos riscos e benefícios ocorre somente na entrega; mesmo que a venda seja por um prazo mais longo, o desconto a valor presente não é prática contábil adotada.
IAS 21 Efeitos de mudanças nas taxas de câmbio	Moeda funcional baseada, principalmente, na moeda que determina preços das transações e não na moeda em que as transações estejam denominadas; as variações cambiais são reconhecidas no resultado do exercício, com exceção	Moeda funcional é a moeda do país onde a entidade está localizada; as diferenças resultantes da tradução de demonstrações contábeis são lançadas diretamente no resultado do período.

	do caso de um item monetário que seja parte do investimento em uma subsidiária ou coligada no exterior. Neste caso, a variação cambial é lançada em uma reserva no patrimônio líquido.	
IAS 28 Sociedades Coligadas	Direitos potenciais de voto são também considerados na determinação da influência; ágios apurados, quando da aquisição não são amortizados; deságios são reconhecidos imediatamente como receita;	Direitos potenciais de voto não são considerados; ágios e deságios apurados devem ser amortizados de acordo com seus fundamentos econômicos.
IAS 33 Resultado por Ação	O resultado por ação básico deve ser calculado dividindo-se o lucro ou prejuízo líquido, do período atribuível aos acionistas, pela média ponderada da quantidade de ações em circulação durante o período, incluindo as emissões de direitos e bônus de subscrição; Cálculo do lucro por ação diluído.	O cálculo do lucro por ações da controladora é a divisão simples do lucro do exercício pela quantidade de ações em circulação do capital social da data do balanço; não há a figuras do lucro diluído por ação;
IAS 38 Ativos Intangíveis	Os custos incorridos no estágio pré-operacional não são capitalizados como ativos diferidos, são reconhecidos diretamente no resultado do exercício.	Todos os custos incorridos no estágio pré-operacional, além dos custos capitalizados como ativos fixos, são capitalizados como ativos diferidos.

Quadro 3: Sumário de Comparação das Práticas Contábeis Adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS
Fonte: IBRACON/CFC,2006

7. Análise dos Dados

Como resultado da análise das demonstrações financeiras obtidas em IFRS, como já mencionado, foram obtidos dois conjuntos de relatórios contábeis em IFRS. Nessas duas demonstrações, verificaram-se as seguintes diferenças em relação aos relatórios, de acordo com a legislação societária brasileira - BRGAAP:

7.1 Empresa: Mangels Industrial S.A – Ano de 2005

As principais mudanças relatadas pela companhia em seus relatórios contábeis foram:

Mudança de BRGAAP para as IFRS:

- em concordância com a IAS 12 (“Imposto de Renda”), o efeito do Imposto de Renda diferido sobre a reavaliação de ativos é reconhecido;
- de acordo com a IAS 18 (Receitas), os valores a receber (Clientes) e a pagar (Fornecedores) foram ajustados a valor presente, e as contrapartidas são receitas de vendas e estoques, respectivamente;
- atendendo à IAS 21 (Efeitos de Mudanças nas Taxas de Câmbio), os ganhos e perdas decorrentes da tradução de transações em moeda estrangeira foram contabilizados no resultado do exercício; no entanto os ganhos e perdas resultantes da tradução de demonstrações contábeis em moeda estrangeira foram lançados no Patrimônio Líquido como Ajustes Acumulados de Tradução;
- no cumprimento da IAS 33 (Resultado por Ação), o resultado por ação básico foi calculado dividindo-se o lucro ou prejuízo líquido do período atribuível aos acionistas pela média ponderada da quantidade de ações em circulação durante o período.

Adicionalmente às diferenças numéricas, as diferenças de apresentação das demonstrações contábeis, em atendimento à IAS 1 (Apresentação das Demonstrações Contábeis), referiram-se, conforme divulgação em nota explicativa, às reclassificações a seguir:

- a parcela diferida do imposto de renda foi transferida para Ativo Não-Circulante;
- o software usado pela Mangels foi reclassificado de despesas diferidas para Ativos Intangíveis;
- o valor contábil do adiantamento sobre contratos de exportação (Adiantamento a Fornecedores) foi transferido de Ativo Circulante para Financiamento no Passivo Corrente;
- o valor contábil de Receitas Financeiras foi reclassificado para Outras Receitas/Despesas Operacionais Líquidas;
- o Resultado Não Operacional advindo de ganhos com a venda de Ativo Imobilizado e receita de aluguel foi reclassificado para Outras Receitas e Despesas Operacionais Líquidas.

7.2 Empresa: Companhia siderúrgica de Tubarão (CST) – Ano de 2004

Com base nos relatórios contábeis divulgados pela companhia do ano de 2004 e ano comparativo de 2003, as principais diferenças identificadas foram:

Mudança de BRGAAP para as IFRS:

- em concordância com a IAS 10 (Eventos Subseqüentes), os dividendos somente serão reconhecidos quando aprovado pelos acionistas;
- apesar de a IAS 16 (Ativo Imobilizado) ter como alternativa a reavaliação de ativos, a empresa optou por não adotar a prática de reavaliar seu ativo imobilizado nas demonstrações em IFRS, enquanto, nas demonstrações em BRGAAP, essa reavaliação foi adotada, tendo como efeito uma diferença numérica na depreciação;
- em atendimento a IAS 18 (Receitas), as receitas de vendas de produtos são reconhecidas, quando os riscos e as vantagens significativos dos produtos são transferidos ao comprador;
- conforme a IAS 21 (Efeitos de Mudanças nas Taxas de Câmbio), a companhia considera como moeda funcional aquela com a qual desenvolve suas principais transações: o dólar americano;
- de acordo com a IAS 38 (Ativos Intangíveis), os gastos pré-operacionais não capitalizados ao Ativo Imobilizado foram reconhecidos diretamente no resultado do exercício;
- em cumprimento a IAS 33 (Resultado por Ação), o resultado por ação básico foi calculado dividindo-se o lucro ou prejuízo líquido do período atribuível aos acionistas pela média ponderada da quantidade de ações em circulação durante o período.

Adicionalmente às diferenças numéricas, as diferenças de apresentação das demonstrações contábeis, em atendimento a IAS 1 (Apresentação das Demonstrações Contábeis), referiram-se, conforme divulgação em nota explicativa, às reclassificações a seguir:

- a parcela diferida do imposto de renda foi transferida para Ativo Não-Circulante;
- incentivo fiscal de imposto de renda, antes reconhecido diretamente no Patrimônio Líquido, foi reconhecido diretamente no resultado do exercício em que o benefício é auferido;

8. Considerações Finais

Procurou-se, por meio desta pesquisa, verificar, primeiramente, a situação do Brasil e a posição das empresas brasileiras de capital aberto no que diz respeito à elaboração de relatórios contábeis de acordo com as normas do IASB. A não obrigatoriedade de publicação de relatórios contábeis, no Brasil, em IFRS e a exigência de empresas com ações em bolsas européias de apresentarem as demonstrações atendendo à Norma Internacional despertaram o interesse em realizar esta pesquisa, para averiguar quais empresas brasileiras também participaram desse processo. E, em um segundo momento, analisaram-se as principais diferenças de ajustes de demonstrações financeiras em BRGAAP para IFRS.

Para obter os dados necessários, contataram-se cerca de 500 empresas, por meio do envio de correspondências, solicitando, caso existissem, os relatórios financeiros elaborados de acordo com a Norma Internacional. Ao constatar um número pequeno de respostas, solicitou-se novamente, às empresas que não haviam respondido um retorno mediante o envio de e-mail. Ao final, foram recebidas 137 respostas, o que corresponde a 26,49% das empresas solicitadas, sendo que apenas duas destas empresas responderam positivamente, ou seja, apenas duas empresas, especificamente, a Mangels Industrial S.A. e a Companhia Siderúrgica de Tubarão – CST –, enviaram as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as IFRS. Apesar de a maioria das empresas não elaborarem suas demonstrações contábeis de acordo com as Normas Internacionais, constatou-se que, dentre as empresas que não realizam essa elaboração, praticamente todas têm como meta fazê-lo até 2010.

Por meio do material obtido pelas empresas, puderam-se averiguar as principais mudanças realizadas para os ajustes do BRGAAP para as IFRS. Tanto as diferenças de *facto* (informal) como as de *júri* (formal) foram observadas e detalhadas. A análise dos dados confirma o imposto de renda diferido e o efeito de variações cambiais levantados por Haverty(2006) como dois dos principais pontos de divergência na implementação das IFRS no Brasil (corroborando o estudo de Haverty). No entanto nega a mesma afirmação no que diz respeito à goodwill, despesas referentes à pesquisa e ao desenvolvimento, as pensões e a reavaliação de ativos intangíveis para o ano e as empresa pesquisadas.

Destaca-se, contudo, que a base de dados para a pesquisa, considerando a não obrigatoriedade das empresas brasileiras quanto à adoção das IFRS, é pequena.

As conclusões deste estudo, portanto, limitam-se pela análise de apenas um ano de demonstrações de duas empresas. Estudos subseqüentes devem deter-se no aumento da base de dados e no acompanhamento de tais empresas ao longo dos anos.

Considerando alguns fatos recentes no Brasil em prol da convergência da norma contábil brasileira para a Norma Internacional, mencionados neste artigo, em poucos anos pode haver um novo panorama das empresas brasileiras (por exemplo, a das instituições financeiras nacionais em 2010), ensejando estudos mais extensos e profundos; estudos que, sem dúvida, podem colocar o Brasil em condições de igualdade com as pesquisas acadêmicas efervescentes, atualmente, no cenário internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BACEN, Comunicado N° 14.259. Brasília, 10/03/2006.

BARDIN, Laurence. Análise de Conteúdo. Lisboa : Edições 70, 1977.

BARTH, Mary. International Accounting Standards and Accounting Quality. Disponível em: <http://ssrn.com>. Acesso em: 02/05/2007.

BRASIL, Anteprojeto de Reformulação da Lei 6.404/76. CVM.

CARVALHO, Nelson. LEMES, Sirlei. Padrões Contábeis Internacionais do IASB: Um Estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. UNB Contábil. Brasília, v.5, n.2, p.61-89, 2002.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. IFRS in your pocket: An IAS Plus guide.2006.

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

HAVERTY, John L. Are IFRS and U.S.GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. Journal of International Accounting Auditing & Taxation. Philadelphia-USA, v.15, p.48-71, 2006.

IBRACON/CFC. Sumário da Comparação das Práticas Contábeis Adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Ibracon; 2006.

IASB. Memorandum of Understanding with the FASB. Disponível em: <http://www.iasb.org/Current+Projects/Memorandum+of+Understanding+with+the+FASB.htm> Acesso em: 26/04/2007.

IASB. IFRS around the world Disponível em: <http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/IFRS+Around+the+World.htm> Acesso em: 20/03/2007.

LONGARAY, André Andrade....[et al.]Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática; BEUREN, Ilse M., organizadora. São Paulo: Atlas, 2003.

MUELLER, Gerhard G., GERNON, Helen, MEEK, Gary. Accounting: an international perspective. 4.ed., USA: Irwin, 1997.

NIYAMA, Jorge Katumi. Contabilidade Internacional: Causas das diferenças internacionais, Harmonização Contábil Internacional, Estudo Comparativo entre Países. SAO PAULO: ATLAS, 2005.

SARAVANAMUTHU, K. What is measured counts: harmonized corporate reporting and sustainable economic development. Critical Perspectives on Accounting. v. 15, p.295-302, 2004.

WEFFORT, Elionor F. J. O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional: Influências dos Sistemas Jurídico e Educacional, da Cultura e do Mercado. São Paulo: Atlas, 2005. (Série Acadêmica-Empresa; 3)