

## IDENTIFICAÇÃO DO TRABALHO

**TÍTULO: Os efeitos das divergências entre as normas de mensuração da informação contábil**

**AUTORES:** JORGE KATSUMI NIYAMA  
CONTADOR CRC-SP 089007/T-DF

JOSÉ ANTONIO DE FRANÇA  
CONTADOR CRC-DF 2.864

**ENDEREÇO P/CORRESPONDÊNCIA:** DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E  
ATUARIAIS – CCA – UnB Fone: 3497388/3072981

**QUANTIDADE DE CAPÍTULOS:** 10 (incluindo a bibliografia)

**QUANTIDADE DE PÁGINAS:** 17 (incluindo o resumo)

### SÍNTESE DO CURRÍCULO DOS AUTORES

#### ***JORGE KATSUMI NIYAMA***

- 1 - Mestre e Doutor em Contabilidade e Controladoria
- 2 - Auditor do Banco Central do Brasil
- 3 - Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília

#### ***JOSÉ ANTONIO DE FRANÇA***

- 1 - Auditor Independente;
- 2 – Especializado em auditoria interna e externa; em Análise Econômico-Financeira e em Análise de Sistemas;
- 3 - Mestre em Sistemas de Informações Contábeis;
- 4 – Mestre em Administração Contábil e Financeira;
- 5 – Master in Amministrazione e Controllo;
- 6 – Professor Concursado do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – UnB;

Assumimos inteira responsabilidade pelas informações aqui prestadas, bem como pôr todo o teor do trabalho apresentado.

Jorge Katsumi Niyama

José Antonio de França

## Mensuração da informação contábil – efeitos de normatização divergente

### R e s u m o

O trabalho aborda aspectos da mensuração da informação para a tomada de decisão produzida por normas contábeis divergentes aplicadas a fatos de mesma natureza. Destaca aspectos históricos da normatização contábil e demonstra discrepâncias resultantes da aplicação de normas contábeis internacionais, européias, estadunidenses e brasileiras, a transações com pesquisa e desenvolvimento, arrendamento mercantil e *goodwill*. Compara aspectos relevantes da normatização contábil prescritiva e enfatiza a necessidade de redução das divergências por meio da harmonização das normas contábeis, nos contextos nacional e internacional.

### Palavras-chave

Informação contábil divergente  
Normas contábeis divergentes  
Necessidade de harmonização de normas contábeis

**Autor principal:** Jorge Katsumi Niyama  
**Demais autores:** José Antonio de França  
**e-mail:** [jkatsumi@unb.br](mailto:jkatsumi@unb.br)  
**Área temática:** 06 FIN Finanças

## 1. Introdução

O texto aborda uma das atuais inquietações deste início de século, dos profissionais e usuários da informação contábil, relacionada à insuficiência de transparência das demonstrações contábeis. Essa inquietação repousa na falta de critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação consubstanciados em normas contábeis internacionais uniformes que atendam a necessidade do usuário, principalmente no que diz respeito à comparabilidade da informação.

Como instrumento do processo decisório, a contabilidade processa as transações praticadas pelos gestores e demonstra as informações que servirão de parâmetro para avaliar as gestões passadas e planejar ações futuras. Porém, como as entidades econômicas romperam as fronteiras nacionais e alavancam negócios pelos países afora, a divergência entre normas contábeis na produção de informação crível, compreensível e comparável, apresentou-se como o desafio a ser vencido na internacionalização da profissão.

A convergência normativa que se deseja atingir, é o que se vem chamando de “busca pela harmonização”. A harmonização pode ser entendida como um processo de conversibilidade ou de ajustamento das normas internas de cada país em relação a uma referência internacional, com vistas à produção de informação com tratamento uniforme para transações de mesma espécie. Contudo, há de se ressaltar que diferenças poderão sempre existir das normas contábeis de um país para outro, bem como para a referência internacional, mas que os efeitos dessas diferenças possam ser quantificados e divulgados nas demonstrações contábeis e com isso permitindo que o usuário obtenha as informações de que necessita na formatação desejada e passível de compreensão.

A abordagem do texto também demonstra as diferenças da normatização contábil produzida pelo *International Accounting Standards Committee – IASC*, sucedido em 2001 pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, referenciada como normatização internacional, e as normatizações da União Européia, dos Estados Unidos e do Brasil, e ainda apresenta alguns dos conflitos existentes entre as informações produzidas por essas normatizações.

## 2. Antecedentes

A história da contabilidade é uma história normatizada desde os primórdios de sua divulgação no século XV (Choi & Miller, 1992, p. 11). No âmbito internacional, na expectativa de uma normatização convergente, a história está contada desde os movimentos que antecederam à criação do *IASC* até a posição atual das IAS (*International Accounting Standards*) e suas interpretações. No âmbito da União Européia, o retrospecto abrange do Tratado de Paris de 1951, até a consolidação da União Européia – UE em 1991 e adoção do EURO no início deste século. Nos Estados Unidos, desde a criação da primeira entidade normatizadora em 1886, a *American Association of Public Accountants – AAPA*, sucedida em 1957 pelo *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*, até o atual *Financial Accounting Standards Board - FASB* criado em 1973. No Brasil, a história está contada a partir do império com o decreto de abertura dos portos de 1808, até o desenvolvimento atual das Normas Brasileiras de Contabilidade-NBC com a atuação do Conselho Federal de Contabilidade-CFC.

A atuação do *IASC* a partir de 1973, impulsionou um movimento no sentido de homogeneizar a aplicação das normas contábeis existentes em cada país com uma referência

internacional, pois já era sabido que normatização divergente, aplicada a fatos ou transações de mesma natureza, produz informação de conteúdo conflitante, podendo resultar em decisões distintas.

À medida que os países abriram suas economias e os capitais nacional e estrangeiro passaram a conviver de forma competitiva, as diferenças de normas contábeis nacionais entre os países provocaram dificuldades de entendimento do conteúdo da informação. Uma das conseqüências dessas divergências, tem sido a perda de credibilidade das normas contábeis nacionais (Casberg, 1997, p.19). A perda de credibilidade tem ocorrido em função de empresas multinacionais utilizarem as normas de seus países de origem, ao invés dos mecanismos de conversão das demonstrações contábeis<sup>1</sup>.

Com a interdependência dos mercados e a velocidade da informação alavancando os negócios, a harmonização das normas contábeis tornou-se imprescindível e inadiável para a credibilidade da informação contábil, que as torna intercambiáveis, e sem a qual se perde a referência na tomada de decisão. Entre as transações que reclamam a adoção de critérios intercambiáveis de avaliação, destacam-se as com o *goodwill* (mais valia intangível do negócio), com a pesquisa e desenvolvimento e com o *leasing* (arrendamento), cujo tratamento contábil imposto pelas normas contábeis divergentes impacta no desacreditamento da informação contida nas demonstrações contábeis.

O desacreditamento, como conseqüência da disponibilização de informação que não contempla simultaneamente os atributos da confiabilidade, da credibilidade, da compreensibilidade e da comparabilidade<sup>2</sup>, é uma resposta da expansão continental e intercontinental dos negócios, iniciada com o desenvolvimento da economia após a revolução industrial e das necessidades da sociedade da informação. Dessa forma, as circunstâncias exigem que as organizações dos profissionais de contabilidade produzam normas contábeis capazes de satisfazer às novas demandas dos usuários, que contemplem na qualidade da informação a integridade dos atributos já referidos. Essas normas ainda precisam atender dimensões internacionais crescentes como, o tratamento e divulgação de informação relativa a fatores ambientais (Choi & Mueller, 1992, pp. 1 a 20).

## **2. Justificativa e objetivo do estudo**

A seleção da normatização contábil internacional, européia, estadunidense e brasileira, para objeto do estudo, explica-se pelo lado de a normatização internacional ser o parâmetro mais propenso a ser seguido pela harmonização; pelo lado da normatização européia, por ter inspirado até 1976 o modelo contábil brasileiro e; pelo lado da normatização estadunidense, por ser a mais influente, pela vasta literatura e por inspirar o modelo contábil brasileiro desde 1976.

O texto visa demonstrar as principais divergências entre a normatização contábil produzida pelo *IASB* e a produzida pela União Européia, pelos Estados Unidos e pelo Brasil, cuja aplicação prejudica a identificação dos atributos da informação, dos quais a informação contábil não pode prescindir para se manter no cardápio do processo decisório. Por serem os atributos citados de vital importância para a informação contábil, entidades reguladoras da profissão, nacionais e internacionais, como o *IASB*, a *International Organization of Securities Commissions - IOSCO*, a União Européia e a *Accounting Standards Board - ASB*, vêm somando esforços para obtenção de normas contábeis que produzam informação homogênea e intercambiável (Carsberg & Simmonds & Bircher 1997, p.20, 21 e 23).

O estudo não pretende esgotar o assunto e nem oferecer solução que resolva o problema, mas sim demonstrar as dificuldades de leitura e entendimento da informação produzida nos termos em que a contabilidade está normatizada, bem como os efeitos que são produzidos.

### **3. Estágio da normatização contábil internacional**

Anteriormente à criação do *IASC*, a normatização contábil internacional carecia de parâmetro para estabelecer comparações entre os procedimentos internos de cada país, quando uma empresa desejava apresentar suas demonstrações contábeis em uma comunidade financeira distinta da sua para obtenção de crédito ou para lançamento de papéis no mercado. Essa falta de parâmetro induzia a empresa a ajustar seus procedimentos contábeis aos do país onde pretendia obter o crédito ou efetuar o lançamento de papéis, fato que ainda ocorre com empresas estrangeiras que desejam efetuar transações no mercado estadunidense, principalmente no caso de lançamento de ADRs (American Depositary Receipts). Em que pese essa exigência da economia estadunidense, o *IASB* dispõe de arcabouço normativo capaz de oferecer tratamento convergente, aceito pela comunidade internacional, para tornar a informação contábil uniforme e que minimiza os vieses da normatização de cada país. Até agosto de 2000, havia sido produzidas 40 normas e 22 interpretações técnicas, entre as quais se encontram as que normatizam as transações objeto deste estudo.

A internacionalização da contabilidade como profissão, segue a tendência universal dos negócios e, por esse lado, é uma realidade incontestável. O capital, por ter característica apátrida, instala-se onde as condições políticas e econômicas lhes são favoráveis. Instalado, produz riqueza, desenvolve a economia e repatria lucros. Porém, a mensuração dos componentes patrimoniais e dos lucros, dentro de critérios universalmente cambiáveis, é um dos desafios da nova normatização contábil, reservada à harmonização.

### **4. Estágio da normatização contábil européia**

Os países da Europa, sentindo a necessidade de fortalecimento econômico e político, lançaram-se na busca de uma entidade sólida que representasse seus interesses, fundamentados na possibilidade de reduzirem as dificuldades individuais e fortalecerem as economias internas como um bloco, capaz de enfrentar o poderio econômico estadunidense. Após a assinatura do Tratado de Paris, em 1951, criando a “European Coal and Steel Community – ECSC” (Castro Neto, 1998, p.20), do tratado de Roma, criando a Comunidade Econômica Européia e a Comunidade Européia de Energia (Choi & Mueller, 1992, p. 274), veio a União Européia, entidade resultante das anteriores, que entre outras políticas contempla a de harmonizar as normas contábeis para o Continente. Consolidando esse processo de união, em 1991, foi assinado o Tratado de Maastricht, estabelecendo planos e datas para a implantação da União Monetária Européia, que no final da década de 90 culminou com a adoção do EURO como moeda de troca no continente e ao final de 2001, com a conversão de todas as moedas escriturais dos países-membro para o recém-criado EURO.

Alguns dos Países-membro, como Alemanha, Áustria, Suécia, França e Suíça, tem suas normas legais originadas do Direito Romano, o “Code Law” e suas normas contábeis são prescritivas e detalhadas, via de regra, fortemente subordinadas às normas fiscais. Essa subordinação, que também existe em outros países do bloco, é uma das dificuldades para alcançar a harmonização plena. No entanto, com os avanços políticos e econômicos do bloco e mais

especificamente com a adoção do Euro como moeda única de troca, é razoável esperar que a harmonização no continente possa ter mais celeridade, e assim, avançar mais do que as conquistas obtidas no meio século decorrido do tratado de Paris até o início do século XXI.

Todo esforço de consolidação e harmonização das normas contábeis europeias resultou na edição de 2 principais normas continentais, denominadas 4ª e 7ª Diretivas, a serem observadas pelos países na elaboração das demonstrações contábeis externas, sem contudo, retirarem a liberdade de cada país em manter suas normas e estruturas contábeis internas. Alguns desses países seguem as diretivas, não apenas para efeitos de divulgação de demonstrações contábeis externas, mas pela incorporação delas em suas normas internas. Desta forma, na busca da convergência dos procedimentos contábeis normatizados, um importante princípio, o *true and fair view* ou visão justa e verdadeira, emanado da 4ª Diretiva, sobressai-se entre os demais. O principal enfoque desse princípio é que a substância econômica deve prevalecer sobre a forma legal. Esse enfoque, pela sua importância, vai de encontro à tradição contábil de parte dos países que compõe a UE, tendo em vista que neles o legal é prevalente, principalmente, pela adesão às normas tributárias (Alexander & Archer, 1998, p.20).

Das duas diretivas citadas, a 4ª Diretiva, no Art. 31, disciplina os principais princípios contábeis aplicáveis ao bloco econômico, que devem ser seguidos por todos os seus países componentes (Blake & Amat, 1993, pp. 65 e 66):

- a) a companhia deve estar apta a dar continuidade aos negócios;
- b) os métodos de avaliação devem ser aplicados consistentemente de um exercício financeiro a outro;
- c) avaliação deve ser feita sobre uma base prudente e específica;
- d) apenas lucros apurados no período do balanço devem ser nele incluídos;
- e) deve ser feito registro de todo passivo previsível, resultante de perdas potenciais no curso do exercício financeiro respectivo ou de exercício anterior;
- f) deve ser feito registro de toda depreciação, independente de o resultado do exercício financeiro ser lucro ou prejuízo;
- g) deve ser feito registro de receitas e despesas relacionadas com o exercício financeiro, independente da data do recebimento ou pagamento dessas receita e despesas;
- h) os itens componentes do ativo e passivo devem ser avaliados separadamente;
- i) o balanço de abertura para cada exercício financeiro deve corresponder ao balanço de encerramento do exercício financeiro precedente.

## **5. Estágio da normatização Contábil Estadunidense**

As normas contábeis estadunidenses são dotadas de dinamismo e impulsionadas pelo gigantismo da economia do país. O *FASB* tem editado normas com maior frequência que o *IASB* e, de alguma forma, suas decisões influenciam as normas contábeis dos outros países, pela necessidade de apresentação de demonstrações contábeis a elas ajustadas, no mercado de valores mobiliários dos Estados Unidos, para obtenção de recursos, além de se constituir em “benchmarking” (referência) para pesquisadores de outros países.

Essas normas contábeis têm-se notabilizado pela rigidez dos critérios de mensuração, bem como pela liberdade de criação atribuída às entidades profissionais. Lá, a classe contábil é independente do governo e dita as próprias normas a serem seguidas pelos profissionais, diferentemente de outros países, entre os quais se situam os europeus.

As normas de contabilidade estadunidenses, denominadas *Generally Accepted Accounting Principles – GAAP* (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos), estão sustentadas em pesquisas desenvolvidas por suas universidades e pelas duas principais entidades reguladoras e fiscalizadoras da profissão, já citadas, o *FASB* e o *AICPA*.

A aplicação dos *USGAAP*, em cada nível, leva em consideração que aqueles emanados do *FASB* prevalecem sobre os demais (Bailey, 1998, p.3.17), e, os princípios sobre os quais se sustenta a normatização contábil estadunidense, que totalizando onze, são os seguintes:

### **Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos dos Estados Unidos - USGAAP**

<b>Princípio</b>	<b>Interpretação</b>
Princípio da entidade (Business entity principle)	Exige que os fatos relativos ao registro e a prestação de contas da empresa sejam separados e distintos dos sócios (p. 29).
Princípio da objetividade (Objectivity principle)	Exige que as informações das demonstrações contábeis devem ser suportadas por evidências afora a imaginação ou opinião da pessoa que as preparou. Ainda prevê que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas com informações úteis e assegurar a confiabilidade da informação (p.29).
Princípio do custo (Cost principle)	Exige que a informação das demonstrações contábeis se baseie nos custos incorridos nas transações comerciais. Ainda prevê que o custo é mensurado com base em desembolso ou equivalente (p.29). Este princípio é para ser aplicado a entidades em continuidade.
Princípio da continuidade (Goin-concern principle)	Aplicado às entidades na hipótese de elas terem as operações continuadas ao longo do tempo. É compatível com o princípio do custo e incompatível com a mensuração de ativos a preço de liquidação.
Princípio do reconhecimento da receita (Revenue recognition principle)	Orienta que a receita deve ser reconhecida no momento em que for ganha; que o fluxo de entrada de ativos associado com receita não tem de estar na forma de caixa; e o total da receita reconhecida deve ser mensurado como valor de caixa recebido mais o equivalente a caixa de outro ativo recebido (pp. 35 e 36).
Princípio da independência de exercício (Time period principle)	Orienta que a gestão dos negócios deve estar segregada por período de tempo determinado, que normalmente é de um ano. Esta parte da gestão é denominada período contábil (p.106).
Princípio do relacionamento da despesa com a receita (Mactching principle)	Relaciona despesas com receitas na demonstração do resultado no mesmo período em que as receitas foram reconhecidas, com o objetivo de ajustar o processo de mensuração do resultado do exercício (p. 108).
Princípio da materialidade (Materiality principle)	A idéia básica deste princípio é de que as exigências dos princípios contábeis podem ser ignoradas se o efeito sobre as demonstrações contábeis não é importante para seus usuários (p.320).
Princípio da evidenciação total (Full-disclosure principle)	Para este princípio as demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas, devem apresentar toda informação relevante a respeito das operações e posição financeira da entidade. A entidade deve divulgar qualquer fato importante o bastante para afetar a avaliação do leitor das demonstrações contábeis a respeito das operações, posição financeira ou fluxo de caixa da entidade (p. 326).
Princípio da consistência (Consistency principle)	Por este princípio a entidade deve utilizar métodos de avaliação uniformes ao longo de períodos contábeis sucessivos para que a informação das demonstrações contábeis seja comparável ao longo desses períodos. No entanto, se a entidade desejar mudar o método pode fazê-lo, devendo divulgar justificativas a respeito da natureza da mudança e dos efeitos

provocados pela mudança (p. 350).

---

Princípio do conservadorismo (Conservatism principle)	do Quando duas estimativas de valores a serem recebidas ou pagas são igualmente aceitáveis (propensas de ocorrer), a menos otimista deve ser utilizada (p. 356).
---	--

---

**Fonte:** Adaptado de Larson & Chiappeta, 1996, P.25

## 6. Estágio da Normatização Contábil Brasileira

A normatização contábil brasileira, assentada que está na Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, é uma versão enxuta da estrutura normativa criada pela Resolução CFC 530/81, que se inspirou na Resolução CRC 321/72, da Circular BACEN 179/72, da Lei 6404/76 e, embrionariamente, da VII Conferência Interamericana de Contabilidade de Mar del Plata, em 1965.

O processo de construção e sedimentação da normatização contábil brasileira é lento, principalmente se considerarmos que dos 55 anos de existência do sistema CFC/CRCs, apenas nos últimos 20 anos se produziu normas. Contudo, como não poderia ser diferente, essa normatização vem evoluindo e acompanhando o desenvolvimento das atividades econômicas, principalmente em função da abertura da economia, que tem demandado a elaboração de normas contábeis atualizadas, e, em consequência, melhor qualificação dos profissionais da contabilidade.

Dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que totalizam 7, são emanadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, com a finalidade de disciplinar a prática de procedimentos contábeis uniformes no Brasil, para entidades de fins sociais e econômicos, do setor público e do setor privado. Do bom entendimento dos princípios, a seguir comentados, depende a aplicação adequada das normas.

### Princípios Fundamentais de Contabilidade Brasileiros

Princípio	Interpretação
	Reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a

<b>Da Entidade</b>	autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Estabelece ainda que o patrimônio da sociedade não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários.
<b>Da Continuidade</b>	A continuidade ou descontinuidade da entidade, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e Qualitativas. A continuidade influencia o valor econômico dos ativos. A obediência a este Princípio é indispensável à correta aplicação do Princípio Fundamental da Competência.
<b>Da Oportunidade</b>	A oportunidade se refere ao registro do fato com a respectiva mutação no patrimônio, imediatamente à sua ocorrência e independente das causas que lhe deram origem. A mensuração quantitativa e Qualitativa do fato pode ser estimada, desde que haja razoável certeza de sua ocorrência.
<b>Do Registro pelo Valor Original</b>	A aplicação do Princípio se baseia no valor presente da moeda nacional, utilizando o valor de entrada como o único para mensuração econômica dos fatos, tanto para as transações com o mundo exterior quanto para as agregações ou decomposições no interior da entidade.
<b>Da Atualização Monetária</b>	A aplicação do Princípio é recomendada para recomposição do valor aquisitivo da moeda nacional nos registros contábeis das entidades e manter o Princípio do Registro pelo Valor Original. Sua utilização se faz necessária nos períodos de oscilação do poder de compra da moeda, principalmente, naqueles onde ocorre perda do poder de compra.
<b>Da Competência</b>	O Princípio trata de orientar o reconhecimento tempestivo das mutações do patrimônio, por meio dos registros das receitas e despesas, relativas ao período em que ocorrerem, independente dos respectivos recebimento e pagamento, em consonância com o Princípio da Oportunidade.
<b>Da Prudência</b>	A aplicação deste Princípio impõe observar a escolha de fatos que impliquem em menor patrimônio líquido, resultante da adoção de menor valor para o ativo e maior valor para o passivo, conseqüentemente em menor valor para receita e maior valor para despesa, diante de alternativas igualmente válidas e aceitáveis perante os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Fonte: Resolução CFC N° 750/93

## **7. Aspectos divergentes da normatização contábil aplicada ao goodwill, leasing e pesquisa e desenvolvimento**

A normatização contábil aplicada a cada uma das transações definidas pelo estudo, está disciplinada da forma que convém a cada país ou bloco econômico. O goodwill submetido ao tratamento contábil normativo é o resultante da diferença positiva entre o valor de mercado e o de livros da empresa e apenas quando decorrer de transação de compra e venda do investimento. O leasing se refere ao arrendamento mercantil na modalidade financeira, não sendo tratado o da modalidade operacional. A pesquisa e desenvolvimento se referem aos gastos com a descoberta de novos produtos e o processo tecnológico para a produção. Os quadros seguintes demonstram as diferenças normativas e como elas afetam a avaliação patrimonial.

### **7.1 Mensuração do valor do goodwill negociado**

A transação da qual resulta a obtenção do ágio ou goodwill é precedida de ajustamentos contábeis e pode ser assim representada:

A = Média das avaliações do valor de mercado da empresa  
B = Valor do passivo ajustado por todas as provisões e contingências  
C = Valor do ativo avaliado por critérios adequados aplicáveis a cada conta  
D = Valor do patrimônio líquido ajustado     **D = C – B**  
E = Ágio ou goodwill negociado             **E = A – D**  
Então: **D = A – E**  
Logo: **C – B = A - E**

Portanto, para determinar o valor do ágio ou goodwill a ser negociado é necessário que o ativo e passivo da empresa estejam devidamente avaliados, com a aplicação adequada dos princípios recomendados pela teoria contábil.

### Normatização contábil do goodwill

	<b>Internacional</b>	<b>Européia</b>	<b>Estadunidense</b>	<b>Brasileira</b>
<b>Normatização</b>	Está disciplinado pela IAS 22 que recomenda sua amortização no prazo de 5 a 20 anos.	Está disciplinado pelas 4ª e 7ª Diretivas. Pode ser amortizado em período não superior a 5 anos ou ser deduzido das reservas.	Está disciplinado pelo APB 16 e FAS 72. É amortizado em até 40 anos.	Está disciplinado pela NBC T 4.2.6.3. A amortização depende do fundamento econômico que o originou. Não há prazo determinado de amortização.
<b>Efeitos</b>	A flexibilidade de prazo produz resultados anuais maiores à medida que o prazo se aproxima do limite de 20 anos.	Comparado à normatização internacional produz ativos, resultado e patrimônio líquido anuais menores.	Comparado à normatização internacional produz ativos, resultados e patrimônio líquido anuais maiores.	Comparado à normatização internacional tende perder a referência, tendo em vista que não há prazo definido para amortização.
<b>Bibliografia</b>	IAS/IASB	Blake and Amat, 1993. Nobes & Parker, 1998.	Williams, 1998.	CFC, 1993.

### 7.2 Mensuração do leasing (regulamentado no Brasil como arrendamento mercantil)

A modalidade de *leasing* abordada no estudo, *leasing* financeiro, é uma operação de longo prazo que se caracteriza pela transferência de direitos e obrigações para o arrendatário. Essa transferência de direitos poderá contemplar cláusula de aquisição do bem ao final do prazo contratual ou devolução e disto dependerá o *quantum* da taxa de depreciação, conforme está demonstrado no quadro seguinte:

### Normatização contábil do *leasing*

	<b>Internacional</b>	<b>Européia</b>	<b>Estadunidense</b>	<b>Brasileira<sup>3</sup></b>
<b>Normatização</b>	Está disciplinado pela IAS 17. O bem deve ser registrado no ativo do arrendatário e depreciado pelo prazo de vida útil do bem, se os direitos de propriedade forem transferidos ao arrendatário, ou pelo prazo de arrendamento, se não o forem.	Não há normatização específica. Cada país-membro utiliza sua própria norma, mas há também simpatizantes pela IAS 17 e pelas normas do FASB.	Está disciplinado pelo FAS 13, 28 e 98. O bem deve ser registrado no ativo do arrendatário e depreciado pelo prazo de vida útil do bem se os direitos de propriedade forem transferidos ao arrendatário, ou pelo prazo de arrendamento, se não o forem.	Está disciplinado pela NBC T 10.2. O bem adquirido na modalidade de arrendamento financeiro deve ser reconhecido no ativo imobilizado do arrendatário e depreciado pelo prazo de vida útil. O bem adquirido na modalidade operacional não é ativado.
<b>Efeitos</b>	O ativo é transferido do arrendador para o arrendatário. O custo/despesa no arrendador é formado pelos encargos de depreciação e pelos juros.	Quando o país-membro utilizar a IAS 17 não haverá diferença.	Equivale à normatização internacional.	Há diferença nos encargos de depreciação quando o prazo de arrendamento for inferior ao de vida útil e isto implicará em ativo e resultado diferentes da normatização internacional e estadunidense.
<b>Bibliografia</b>	IAS/IASB	Alexander & Archer, 1998. Nobes & Parker, 1998.	Williams, 1998.	NBC T 10.2 publicada no DOU de 03/01/2002.

### **7.3 Mensuração do gasto com pesquisa e desenvolvimento**

O gasto com pesquisa se caracteriza pela alocação de recursos na exploração de novas descobertas, no exercício de criatividade do conhecimento. Por essa característica sua recuperação econômica é dotada de incerteza, pois mesmo que novo conhecimento seja criado, recuperar o valor dispendido ainda dependerá de outros fatores, como o desenvolvimento do produto e a aceitação pelo mercado.

O gasto com desenvolvimento se caracteriza pela utilização do conhecimento descoberto pela pesquisa para a produção de protótipos com a finalidade de produção em escala industrial para atendimento das necessidades do mercado, ou seja, é oferta de nova tecnologia.

Dentro deste contexto é que a teoria contábil prescritiva normatiza o reconhecimento como ativo ou de despesa, conforme se demonstra no quadro seguinte:

## Normatização contábil da pesquisa e desenvolvimento

	<b>Internacional</b>	<b>Européia</b>	<b>Estadunidense</b>	<b>Brasileira</b>
<b>Normatização</b>	Está disciplinado pela IAS 9. O gasto com pesquisa é reconhecido como despesa em função da incerteza. O com desenvolvimento como despesa se houver incerteza ou ativo amortizável se gerar benefício econômico futuro. A amortização será de acordo com o benefício.	Está disciplinado pela 4ª Diretiva de forma semelhante à IAS, mas quando ativados são excluídos da base de cálculo dos dividendos.	Está disciplinado pelo FAS 2. O gasto com pesquisa e desenvolvimento, deve ser levado a débito de despesa do exercício, independentemente de gerar benefício futuro ou não.	Está disciplinado pela NBC T 3.2, NBC T 4.2 e Lei 6.404/76 – Art. 183, de forma genérica como ativo diferido. A Lei societária disciplina a amortização por prazo não superior a 10 anos. As NBCs disciplinam a amortização pelo prazo dos benefícios futuros.
<b>Efeitos</b>	Em relação à pesquisa o ativo e o resultado ficam reduzidos.	Comparando-se com as IAS, no exercício em que ocorrer a ativação o dividendo será menor. Nos subsequentes será maior.	Comparando-se à IAS o ativo e o resultado serão subavaliados e o dividendo será menor no exercício de ocorrência do gasto. Nos seguintes será maior.	Comparando-se à IAS, o ativo e o resultado serão superavaliados. Os dividendos serão maiores no exercício em que ocorrer a transação e menores em todo o período de amortização.
<b>Bibliografia</b>	IAS/IASB	Blake & Amat, 1993. Alexander & Archer, 1998.	Williams, 1998.	CFC, 1993.

## 8. Quantificação dos efeitos da normatização contábil divergente

A quantificação dos efeitos da normatização divergente aplicada a fatos da mesma natureza, impacta no conteúdo da informação, que apresenta mensuração distinta e conflitante, quando comparada com um padrão de referência. Para que isso possa ser demonstrado, selecionou-se o rol de transações seguintes onde as situações discutidas no estudo estão presentes.

### Rol de transações do *goodwill*, *leasing* e pesquisa e desenvolvimento

a)	Aquisição de participação societária majoritária em outras empresas	R\$ 2.000.000,00
b)	Ágio ( <i>goodwill</i> ) pago sob o fundamento de geração de lucros em contratos em andamento	R\$ 1.000.000,00
c)	Contrato de arrendamento financeiro de máquinas em 8 anos com juros de 15%aa, amortização anual em 8 parcelas e vida economicamente de 10 anos	R\$ 1.000.000,00
d)	Gastos com pesquisa de novas tecnologias	R\$ 500.000,00
e)	Gastos com desenvolvimento de novos produtos	R\$ 500.000,00
f)	Receita de venda	R\$ 8.000.000,00
g)	Custo das mercadorias vendidas pelo PEPS	R\$ 6.000.000,00
h)	Despesas comerciais e administrativas	R\$ 800.000,00

O gasto com pesquisa e desenvolvimento se refere ao primeiro ano após a conclusão do projeto bem sucedido, mas que ainda não iniciou o período de recuperação dos benefícios. O gasto com *goodwill* se refere ao ágio pago na aquisição do investimento, no próprio exercício de aquisição. O arrendamento mercantil também está no primeiro exercício da transação e contempla cláusula de opção de compra do bem arrendado ao final do contrato.

A avaliação demonstrada no quadro seguinte, “Avaliação patrimonial com normas divergentes”, contempla os efeitos da normatização discutida no estudo e a análise comparativa utiliza a normatização internacional como referência.

### Avaliação patrimonial com normas contábeis divergentes

Grupos de contas	Normatização Internacional	Normatização Européia	Normatização Estadunidense	Normatização Brasileira
<b>Ativo permanente</b>				
Participação societária	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Ágio ( <i>goodwill</i> )	1.000.000	0	1.000.000	1.000.000
Bens arrendados	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Pesquisa	0	0	0	500.000
Desenvolvimento	500.000	500.000	0	500.000
(-)Amortização Goodwill	200.000	0	25.000	0
(-) Depreciação bens arrendados	100.000	100.000	100.000	100.000
(-) Amortização pesquisa e desenvolvimento	0	0	0	100.000
<b>T o t a l</b>	<b>4.200.000</b>	<b>3.400.000</b>	<b>3.875.000</b>	<b>4.800.000</b>
<b>Passivo</b>				
<b>Obrigações com arrendador</b>	<b>1.000.00</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>

Fonte: França (Dissertação de mestrado, UnB, 2001)

A coluna referente à normatização brasileira não contempla a amortização do *goodwill* porque o critério de amortização é o da fundamentação econômica cuja realização ainda não ocorreu. A amortização do gasto com pesquisa e desenvolvimento observou o prazo de dez anos da conclusão do projeto, em conformidade com a lei societária.

Nas colunas referentes à normatização internacional, européia e estadunidense, os critérios utilizados foram os seguintes:

- a) não consta ativação com pesquisa em função da não permissibilidade;
- b) a amortização do goodwill obedeceu ao prazo de cinco anos disciplinado pela normatização internacional e de quarenta anos da normatização estadunidense. Porém, em relação à normatização da UE, foi utilizada a opção de amortizá-lo com reservas existentes;
- c) a depreciação de bens arrendados está realizada em função do prazo de vida economicamente útil;
- d) a amortização do gasto com desenvolvimento não ocorreu em função de ainda não haver iniciado a recuperação dos benefícios.

Quanto ao passivo com o arrendamento das máquinas pode ser observado que as normatizações já atingiram o grau desejável de convergência.

Quanto ao resultado do exercício demonstrado no quadro “Mensuração do resultado econômico com normas divergentes”, os conflitos de informação também estão analisados tomando como referência as normas internacionais.

#### **Mensuração do resultado econômico com normas divergentes**

<b>Composição</b>	<b>Normatização internacional</b>	<b>Normatização européia</b>	<b>Normatização estadunidense</b>	<b>Normatização brasileira</b>
Receita de Venda	8.000.000	8.000.000	8.000.000	8.000.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	6.000.000	6.000.000	6.000.000	6.000.000
Lucro Operacional Bruto	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
(-) Despesas Com e Administrativas	800.000	800.000	800.000	800.000
(-) Despesas Pesquisa	500.000	500.000	500.000	0
(-) Despesa com Desenvolvimento	0	0	500.000	0
(-) Amortização de Pesquisa e Desenvolvimento	0	0	0	100.000
(-) Juros arrendamento mercantil	150.000	150.000	150.000	150.000
(-) Depreciação do arrendamento mercantil	100.000	100.000	100.000	100.000
(-) Amortização do goodwill	200.000	0	25.000	0
<b>Lucro Líquido</b>	<b>250.000</b>	<b>450.000</b>	<b>-75.000</b>	<b>850.000</b>

Nesta demonstração, o impacto das divergências da normatização afeta de forma significativa a credibilidade do lucro e está diretamente relacionado à diversidade dos critérios de mensuração utilizados.

O lucro líquido apurado confirma o que já está demonstrado no quadro “Avaliação patrimonial com normas contábeis divergentes” em relação à normatização internacional e européia. Essas duas normatizações apresentam equivalência no tratamento das transações objeto do estudo, o que as tornam convergentes e no caminho da desejada harmonização. Quanto à normatização estadunidense e brasileira, há um distanciamento entre ambas e também em

relação à normatização internacional, ainda não permitindo a convergência de tratamento demonstrada pelas duas primeiras.

## 9. Conclusão

Informação crível, compreensível e comparável é o que o usuário espera que a contabilidade forneça. As informações produzidas por normas contábeis desarmonizadas podem ser chamadas de números ou de dados, pois somente passam a incorporar os atributos indispensáveis que lhes conferem efetivamente o *status* de informação, após eliminadas as divergências de tratamento normativo por meio de ajustes pertinentes.

As normas contábeis internacionais tomadas como referência para o processo de harmonização, embora quantitativa e qualitativamente estejam avançadas, precisarão contextualizar discussões mais profundas, ao mesmo tempo em que necessitarão ser editadas com maior rapidez, tendo em vista a velocidade com que os negócios se internacionalizam.

O usuário, à vista da discrepância do conteúdo da informação contida nas demonstrações contábeis, não poderá utilizar referidas demonstrações como instrumento que auxilie o processo decisório, sem os devidos ajustes, sob pena de comprometimento do resultado esperado, tendo em vista que a informação obtida com os procedimentos normatizados pode confundir o tomador de decisão.

Desta forma, a internacionalização da profissão contábil é uma realidade no início deste milênio, porém a internacionalização dos negócios exige resposta rápida e harmônica de uma normatização e da profissão internacionalizadas.

## 10. Bibliografia

- ALEXANDER**, David & **ARCHER**, Simon. *European accounting guide*. 3.ed. San Diego; Harcourt Brace, 1998.
- BALEY**, Larry P. *Miller gaas guide*. London; Dryden, 1998.
- BLAKE**, John & **AMAT**, Oriol. *European accounting*. London; Pitman, 1993.
- CASBERG**, Bryan. *Uniformizando as normas contábeis ao redor do mundo* (Gazeta mercantil, 1998; O domínio da administração).
- CASTRO NETO**, José Luis de. *Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na união européia* (Tese de doutoramento). Universidade de São Paulo, 1998.
- CFC**. *Normas brasileiras de contabilidade*, 2000.
- CHOI**, Frederick D.S. & **MULLER**, Gerhard G. *International accounting*. 2.ed. New Jersey; Prentice-Hall, 1998.
- FRANÇA**, José Antonio. *Os efeitos da normatização contábil dissonante na confiabilidade da informação* (Dissertação de mestrado). Universidade de Brasília, 2001.
- IASB**. *International accounting standards*, 2000.
- KPMG**. *Normas internacionais de contabilidade* (pesquisa), 2000.
- LARSON**, Kermit D. & **CHIAPPETTA**, Barbara. *Fundamental accounting principles*. 4.ed. Chicago; Irwin, 1996.
- WILLIAMS**, Jan R. *Miller gaap guide*; 20. ed. London; Dryden, 1998.
- YAMAMOTO**, Marina Kitiyo. *A contabilidade e o mercosul* (Tese de doutoramento). Universidade de São Paulo, 1996.

<sup>1</sup> KPMG (2000) - de um total de 128 empresas responderam pesquisa, 20 de origem estadunidense elaboram suas demonstrações contábeis utilizando os Princípios de contabilidade geralmente aceitos dos Estados Unidos - USGAAP. Já as empresas de origem européia, de um total de 80 respondentes, 27 aplicam normas internacionais de contabilidade, 14 aplicam USGAAP e o restante aplica as normas brasileiras de contabilidade ou do país de origem.

<sup>2</sup> Yamamoto (1996, p. 14) - um dos objetivos da contabilidade é assegurar que os usuários recebam informações confiáveis e que para isso é preciso aumentar o volume de informações que as empresas divulgam ao público e restringir as opções que permitem a elas apresentarem certas contas de uma ou de outra forma, conforme suas conveniências.

<sup>3</sup> Anteriormente à NBCT 10.2 a informação contábil era disciplinada pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99 e Portaria MF 140/84), que induziam o registro da operação de forma semelhante à do aluguel, ou seja, a despesa era reconhecida pela contraprestação paga ou incorrida, independente de a operação ser financeira ou operacional.