

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Faculdade de Estudos Sociais Aplicados – FA

Departamento de Administração

**OS EFEITOS DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DISSONANTE NA CONFIABILIDADE DA
INFORMAÇÃO**

Orientador: Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama

José Antonio de França

Brasília

2001

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Faculdade de Estudos Sociais Aplicados – FA

Departamento de Administração

**OS EFEITOS DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DISSONANTE NA CONFIABILIDADE DA
INFORMAÇÃO**

Orientador: Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama

José Antonio de França

Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Administração da Universidade de Brasília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração.

**Brasília
2001**

A G R A D E C I M E N T O S

A conclusão deste trabalho não teria sido possível sem a força da convicção de que poderia fazê-lo e sem o esforço a ele dedicado, que se transformaram em energia criadora e permearam minha determinação por todo o curso. Por esses merecimentos alcançados e pela benção de aqui ter chegado, quero agradecer, primeiramente, ao inimitável e inigualável arquiteto e criador do universo, para quem tudo é possível.

Agradeço também, de forma muito especial, ao Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama, pelos ensinamentos, orientação e incentivos, que mantiveram minha crença alerta à possibilidade deste êxito. De modo semelhante agradeço à professora Doutora Marina Mitiyo Yamamoto e aos professores Doutores César Augusto Tibúrcio Silva e Waldyr Viegas, membros da comissão examinadora de qualificação, pelas valiosas críticas e sugestões que muito contribuíram para a realização deste trabalho, bem como aos demais professores dos Departamentos de Administração e de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB, por todas as contribuições e ensinamentos que recebi.

Sou ainda eternamente grato à minha família, especialmente à Elizete, companheira e amiga e aos meus filhos que souberam compreender minha ausência pela dedicação aos estudos.

Finalmente, quero externar meus sinceros agradecimentos aos Contadores, Técnicos em Contabilidade, Estudantes de Ciências Contábeis e Usuários da informação contábil, todos do Brasil, que me deram suas contribuições respondendo o questionário que lhes enviei, sem o qual não teria sido possível concluir este trabalho.

R E S U M O

A informação contábil como instrumento auxiliar da tomada de decisão, na escolha da melhor alternativa, deve conter atributos como credibilidade, compreensibilidade e comparabilidade. Assim, com estes atributos, os usuários necessitam de informações harmônicas, principalmente os que têm interesses em mais de um país com normas contábeis diferentes. Com o avanço da internacionalização dos negócios, impulsionado pela eliminação de fronteiras ao capital estrangeiro e pelo acesso facilitado aos meios de comunicação proporcionado pelo desenvolvimento da tecnologia da informação, a linguagem contábil necessita de sustentação para manter a credibilidade, compreensibilidade e comparabilidade, com inevitável tendência de harmonização global. Todavia, essa tendência pode ir de encontro à cultura profissional de cada país, bem como ao comportamento das entidades normatizadoras e fiscalizadoras da profissão. O comportamento pró-ativo das entidades normatizadoras da profissão contábil, em cada país, pode ser importante elemento para a elaboração de normas contábeis harmonizadas internacionalmente. Este trabalho apresenta as principais diferenças entre as normas contábeis internacionais, européias, estadunidenses e brasileiras, bem como o resultado de pesquisa com contadores, técnicos em contabilidade, estudantes de contabilidade e usuários da informação contábil no Brasil, a respeito de suas percepções sobre a harmonização e sobre os fatores que podem influenciar na elaboração das normas contábeis brasileiras. De acordo com essas percepções, a harmonização das normas contábeis brasileiras é uma necessidade e ainda confirmam que são vários os fatores que exercem influência na elaboração das normas contábeis praticadas no Brasil.

Palavras-Chave

Percepções sobre a normatização contábil no Brasil

Divergências entre a normatização contábil brasileira e estrangeira

Harmonização de normas contábeis brasileiras

A B S T R A C T

The accounting information as subject that supports the decisions maker in the task of choosing for the best way to manage, should not dispense attributes as credibility, comprehensibility and comparability. Then, with these attributes, the users need information that should be more harmonic and meanly when the interests will be for several countries that use different accounting standards. With the internationalization grow up of the world business, encouraged by elimination of the foreign capital boundaries and by easy communication access proportioned by development of the information technology, the accounting language is asked to be more comprehensible, credible and approaching with bias unavoidable world harmonization. However, this bias can to face the professional culture of each country and also the behaviour of the some accounting profession board. This forward behaviour of the accounting standards of many countries maybe an important element to achieve harmonic accounting standards with an international reference. This paper presents the main differences between the Brazilian accounting standards, the International standards, the European standards and the American standards and also presents the result of the survey with accountants, accounting assistants, accounting students and accounting information users about their feelings concerning the factors that can influence the accounting standardization in Brazil.

Key words

Feelings about Brazilian accounting standardization

Main divergences between the Brazilian accounting standards and the foreign accounting standards

Accounting standards harmonization

LISTA DAS PRINCIPAIS SIGLAS UTILIZADAS

AAPA	Associação Americana de Contadores Públicos
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
APB	Junta de Princípios Contábeis
ASB	Junta de Normas Contábeis
BACEN	Banco Central do Brasil
CMP	Custo Médio Ponderado
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FAS	Normas de Contabilidade Financeira
FASB	Comitê de Normas de Contabilidade Financeira
FRB	Comitê do Banco Central
FRS	Norma de Relatório Financeiro
GAAP	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos
IASC	Comitê Internacional de Normas Contábeis
IBRACON	Instituto Brasileiro de Contadores
IFAC	Federação Internacional de Contadores
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOSCO	Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCT	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OECD	Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica
PEPS	Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SFC	Secretaria Federal de Controle
SRF	Secretaria da Receita Federal
SSAP	Declaração de Normas e Princípios Contábeis
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
UE	União Européia
UEPS	Último a Entrar, Primeiro a Sair
USGAAP	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos dos Estados Unidos

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1	Eventos que antecederam à criação do IASC – 1959 – 1973	11
Quadro 2	Fatos que se sucederam à criação do IASC	13
Quadro 3	Normas internacionais de contabilidade – NICs	15
Quadro 4	Interpretações das normas internacionais de contabilidade	16
Quadro 5	Demonstrações contábeis sugeridas pelas normas internacionais de contabilidade	17
Quadro 6	Principais datas e eventos que viabilizaram a União Européia	20
Quadro 7	Implementação de Diretivas contábeis às leis de cada país da União Européia ..	22
Quadro 8	Demonstrações contábeis exigidas pelas Diretivas da União Européia	25
Quadro 9	Princípios e convenções contábeis e regras fiscais dos países da União Européia	27
Quadro 10	Eventos importantes e entidades responsáveis pela normatização contábil estadunidense	29
Quadro 11	Níveis hierárquicos da normatização contábil dos Estados Unidos	31
Quadro 12	Os onze princípios de contabilidade dos Estados Unidos	34
Quadro 13	Demonstrações contábeis exigidas nos Estados Unidos	36
Quadro 14	Comparação entre os primeiros PFCs do CFC, os da VII CIC e os do prof. Iudícibus	39
Quadro 15	Os sete princípios de contabilidade brasileiros	43
Quadro 16	Normas brasileiras de contabilidade aprovadas em vigor	44
Quadro 17	Divisão das normas brasileiras de contabilidade por campo de aplicação	45
Quadro 18	Demonstrações contábeis exigidas pelas NBCs	47
Quadro 19	Tratamento contábil comparativo do goodwill nos países da União Européia	55
Quadro 20	Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial Consolidado Internacional ...	70
Quadro 20-1	Estrutura do Balanço Patrimonial Internacional por entidade	71
Quadro 21	Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado Consolidado Internacional	72
Quadro 22	Estrutura de apresentação do balanço patrimonial consolidado internacional	73

	
Quadro 23	Estrutura de apresentação da demonstração de Lucros e Perdas com base no tipo de despesa na União Européia	75
Quadro 24	Estrutura de apresentação da Demonstração de Lucros e Perdas com base na finalidade operacional da União Européia	76
Quadro 25	Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial na União Européia	77
Quadro 26	Formatação definida e de livre escolha para apresentação das demonstrações contábeis na União Européia	78
Quadro 27	Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado – (Income Statement) nos Estados Unidos	80
Quadro 28	Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial (Balance Sheet) nos Estados Unidos	80
Quadro 29	Estrutura de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Statement of Changes in Owner’s Equity) nos Estados Unidos	82
Quadro 30	Estrutura de apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa (Cash Flow Statement) nos Estados Unidos	83
Quadro 31	Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial brasileiro	84
Quadro 32	Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado brasileira	85
Quadro 33	Estrutura de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido brasileira	86
Quadro 34	Estrutura de apresentação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos brasileira	87
	
Quadro 35	Efeitos da normatização contábil dissonante no balanço patrimonial	89
Quadro 36	Efeitos da normatização contábil dissonante na demonstração do resultado	90
Tabela 1	Respostas obtidas por grupo de respondente	93
Tabela 2	Quesitos a respeito de “O que contribui para a normatização contábil no Brasil”	94
Tabela 3	Respostas ao quesito “O que da harmonização contábil no Brasil”	95
Tabela 4	Percepção dos contadores sobre a elaboração das NBCs	96
Tabela 5	Percepção dos técnicos em contabilidade sobre a elaboração das NBCs	97
Tabela 6	Percepção dos estudantes de contabilidade sobre a elaboração das NBCs	98
Tabela 7	Percepção dos usuários da informação contábil sobre a elaboração das NBCs ...	99
Tabela 8	Média das percepções	100
Tabela 9	Resumo da Estatística teste das percepções sobre a elaboração das NBCs	102
Tabela 10	Quesitos submetidos aos respondentes sobre “O porquê da harmonização contábil no Brasil”	104
Tabela 11	Respostas aos quesitos sobre “O porquê da harmonização contábil no Brasil” ...	104
Tabela 12	Necessidade de harmonização das normas por segmento de respondentes	105
Tabela 13	Opinião geral dos respondentes por quesito a respeito da harmonização	106
Tabela 14	Estatística teste do total das respostas ao quesito 8.1	106
Tabela 15	Estatística teste das respostas ao quesito 8.1 sem os técnicos em contabilidade .	108
Tabela 16	Desconhecimento e dúvida dos respondentes	109

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Princípios contábeis comuns aos cinco principais países da União Européia .	28
Figura 2	Atributos do balancete no Brasil	47
Figura 3	Atributos do balanço patrimonial no Brasil	48
Figura 4	Atributos da demonstração do resultado no Brasil	48
Figura 5	Atributos da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no Brasil	49
Figura 6	Atributos da demonstração das mutações do patrimônio líquido no Brasil	49
Figura 7	Atributos da demonstração das origens e aplicações de recursos no Brasil	49

S U M Á R I O

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Intercambialidade da informação contábil	1
1.2 Ineficácia de normas contábeis dissonantes	4
1.3 Entendendo a normatização dissonante	7
1.4 Aspectos metodológicos do estudo	8
CAPÍTULO 2 A EVOLUÇÃO DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL	9
2.1 Normatização contábil internacional	10
2.1.1 Antecedentes à criação do IASC	10
2.1.2 Fatos subsequentes à criação do IASC	11
2.1.3 Estágio Atual das Normas Internacionais de Contabilidade – NICs	14
2.1.4 Demonstrações contábeis previstas pelas NICs	17
2.1.5 Comentários sobre a aceitação das NICs	18
2.2 Normatização contábil na União Européia	19
2.2.1 Antecedentes à consolidação da União Européia	19
2.2.2 Consolidação da União Européia	19
2.2.3 A normatização contábil das diretivas	23
2.2.3.1 – Demonstrações contábeis previstas pelas diretivas da União Européia	25
2.2.4 Princípios e convenções contábeis de alguns países da União Européia	26
2.3 Normatização contábil estadunidense	29
2.3.1 Antecedentes à criação do Financial Accounting Standards Board – FASB	29
2.3.2 Normatização contábil estadunidense após a criação do FASB	31
2.3.3 Os onze princípios fundamentais de contabilidade estadunidenses	33
2.3.4 Demonstrações contábeis previstas pelos USGAAP	35
2.4 Normatização contábil brasileira	37
2.4.1 Do império aos primeiros 16 princípios fundamentais de contabilidade	37
2.4.2 Distinção entre princípios e normas contábeis	40
2.4.3 Reformulação da normatização contábil brasileira	41

2.4.4	As normas brasileiras de contabilidade	44
2.4.4.1	Demonstrações contábeis normatizadas	46
2.5	– Considerações sobre a normatização contábil convergente	50
CAPÍTULO 3 DIVERGÊNCIAS PRODUZIDAS POR NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL		
DISSONANTE		51
3.1 Procedimentos comparativos aplicados		52
3.1.1	Normatização contábil aplicada ao Goodwill	52
3.1.2	Normatização contábil aplicada ao leasing	57
3.1.3	Normatização contábil aplicada à pesquisa e desenvolvimento	62
3.1.4	Metodologias aplicadas à avaliação de estoques	67
3.2 Diferentes estruturas de apresentação das demonstrações contábeis		69
3.2.1	Normatização internacional	70
3.2.2	Normatização européia	74
3.2.3	Normatização estadunidense	79
3.2.4	Normatização brasileira	84
3.3 Conseqüências da normatização contábil divergente		88
CAPÍTULO 4 PERCEPÇÃO SOBRE A ELABORAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS		
E A NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO		92
4.1 Resultado da pesquisa relativo ao quesito “ O que contribui para a normatização		
Contábil no Brasil”		93
4.1.1	Respostas obtidas dos contadores	96
4.1.2	Respostas obtidas dos técnicos em contabilidade	97
4.1.3	Respostas obtidas dos estudantes de contabilidade	98
4.1.4	Respostas obtidas dos usuários da informação contábil	98
4.1.5	Revelações da pesquisa e teste de hipótese	99
4.1.6	Resumo do teste de hipótese	102
4.2 Resultado da pesquisa relativo ao quesito “O porquê da harmonização contábil no		
Brasil”		103
4.2.1	Análise das respostas por quesito	105
4.2.2	Considerações e teste de hipótese	106
4.3 Conclusão da pesquisa		108
CAPÍTULO 5 CONCLUSÕES		110
BIBLIOGRAFIA		115

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

1.1 Intercambialidade da informação contábil

A utilização de normas e padrões contábeis diferenciados para fatos ou transações de mesma natureza pode produzir informação de conteúdo diverso. Nas economias abertas, onde os capitais nacional e estrangeiro convivem de forma competitiva, as divergências de normas internas entre os países provocam dificuldades de entendimento do conteúdo da informação contábil e podem causar, em primeiro momento, perda de credibilidade das normas contábeis de um país pela ação dos outros países (Casberg, 1997, p.19). Isto poderá ocorrer em função de empresas multinacionais utilizarem as normas de seus países de origem, ao invés dos mecanismos de conversão das demonstrações contábeis, em detrimento das normas internas¹.

A credibilidade das normas contábeis internas poderá permitir que empresas e instituições estrangeiras usem-nas para registro e mensuração dos fatos e transações praticados no âmbito do território nacional e comparem os resultados com os que obteriam utilizando as normas de seus países ou o padrão internacionalmente aceito.

¹

Segundo pesquisa realizada pela KPMG (2000), de um total de 128 empresas respondentes, 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 aplicam as normas brasileiras de contabilidade ou do país de origem.

Esta dissertação demonstra as principais divergências entre a normatização contábil internacional, européia, estadunidense e brasileira que dificultam a utilização multilateral das demonstrações contábeis, e também demonstra a percepção de profissionais, estudantes e usuários da contabilidade no Brasil a respeito de como deveriam ser elaboradas as normas brasileiras de contabilidade e as convicções dos respondentes sobre a necessidade de harmonização dessas normas.

Em relação às diferenças de normatização, serão demonstradas as discrepâncias que elas produzem na informação contábil, dificultando a compreensibilidade e a comparabilidade². Em relação à percepção, serão mostradas as variáveis que os respondentes acreditam que deveriam influenciar na elaboração da normatização contábil brasileira, bem como suas crenças sobre a necessidade da harmonização para produção de informações contábeis críveis.

Para apresentar esses estados da informação contábil, utilizou-se uma abordagem suportada por dados secundários e primários. Os dados secundários foram obtidos por meio de pesquisa bibliográfica e são as fontes de comparabilidade entre as normas dissonantes que evidenciam as diferentes interpretações da informação. Os dados primários foram obtidos mediante a aplicação de questionário fechado em pesquisa de campo para conhecer a percepção e crença dos respondentes.

Na abordagem da pesquisa de campo foram elaborados quesitos com base nas variáveis definidas para o teste de hipótese, cujas respostas foram utilizadas para mensurar se essas variáveis podem influenciar ou não o conteúdo da normatização contábil brasileira.

As entidades reguladoras da profissão contábil, nacionais e internacionais, vêm somando esforços para obtenção de normas contábeis que produzam informação homogênea, que

² Yamamoto (1996, p. 14), afirma que 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.

permitam a comparabilidade e que sejam intercambiáveis. Carsberg & Simmonds & Bircher (1997, p.20, 21 e 23), mostram o *International Accounting Standards Committee - IASC*, a *Organization of Securities Commissions - IOSCO*, a União Européia - UE e *Accounting Standards Board - ASB* como exemplos de entidades que trabalham pela homogeneidade da normatização contábil. Todos esses esforços buscam a harmonização da normatização contábil a nível global, como necessidade criada pela interdependência dos mercados.

Com a interdependência dos mercados e a velocidade da informação, a harmonização das normas contábeis se apresenta como um processo imprescindível e inadiável para acrescentar comparabilidade e credibilidade à informação das demonstrações contábeis necessárias à tomada de decisão. Harmonização neste contexto deve ser entendida como um processo de convergência normativa que permite a aplicação de procedimentos intercambiáveis e comparáveis com os demais, não devendo ser confundido com padronização que significa todos fazerem da mesma forma. Nobes & Parker (1998, p.66) definem harmonização e padronização como sendo: “Harmonization is a process of increasing the compatibility of accounting practices by setting bounds to their degree of variation” e “Standardization appears to imply the imposition of a more rigid and narrow set of rules”. Carsberg (1997, p. 19), mostra que são fortes as motivações para que as empresas busquem um sistema contábil uniforme, e à medida que elas tenham que elaborar suas demonstrações financeiras em conformidade com vários conjuntos diferentes de normas contábeis, incorrem em custos adicionais consideráveis e que, na essência, trata-se de credibilidade das contas.

A harmonização das normas contábeis a nível global, como um processo de convergência das normas internas de cada país, foi iniciada *pele International Accounting Standards Committee - IASC* e se encontra em plena expansão. Contudo, como afirma Carsberg (1997, p.

19), o *IASC* não deverá ser a única entidade com essa incumbência. Isto, acredita-se, deve ser em função da complexidade e dos interesses multinacionais envolvidos.

No Brasil, a aceitação das normas criadas pelo *IASC* ainda é tímida. KPMG (2000), mostra que como resultado de pesquisa realizada, apenas uma parcela das subsidiárias de empresas européias as aplica e que de um total de 80 respostas obtidas apenas 12% aplica as NICs. Contudo, possivelmente, com a abertura da economia brasileira ao capital internacional, a aceitação das Normas Internacionais de Contabilidade – NICs pelas empresas controladas por investidores estrangeiros tende a crescer, em função de exigência de seus controladores e pela necessidade de captar recursos no mercado externo³

Assim, conforme mostrado, a normatização contábil, tanto internacional quanto brasileira, está sendo utilizada no Brasil à medida da conveniência das empresas. Essa conveniência, possivelmente, é em função de diferentes interpretações que as demonstrações contábeis possibilitam para o mesmo fato ou transação, em função de utilizarem normatização dissonante que produz informação não compreensível.

1.2 Ineficácia de normas contábeis dissonantes

O problema consiste na utilização de informações contábeis dissonantes produzidas por normatização díspar aplicada a fatos e transações semelhantes. A disparidade das normas contábeis reduz sua eficácia na produção de informação utilizada por tomador de decisão mundializado.

Os fatores que concorrem para influenciar na elaboração de normas contábeis de um país, podem estar relacionadas com vários outros que formam a necessidade de uso da informação.

³ KPMG (2000), mostra que são, basicamente, dois os motivos que estão levando as empresas no Brasil a adotar as NICs: exigência da matriz ou de novos sócios (empresas européias) ou planos para captação de recursos via mercado de capitais no exterior.

Simmonds (1997, p.21), comenta que a União Européia - UE ainda não conseguiu mensurar lucros líquidos comparáveis após o programa de harmonização das normas contábeis dos países-membro. Mostra ainda que uma empresa declara lucros desiguais nos diferentes países da UE em decorrência de opções contábeis diversas⁴.

No Brasil, a normatização contábil abrange as normas de contabilidade e de auditoria, interpretações técnicas e comunicados e é influenciada pelos atos jurídicos disciplinadores de atividades específicas. Os atos jurídicos normalmente são apresentados sob a forma de leis e de códigos e manifestam a vontade do Estado na regulação de práticas comerciais e tributárias⁵ sob a forma de imposição à profissão e às entidades reguladoras. Dentro dessa abrangência, este estudo se dedica apenas às normas de contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade, desde a década de 80, são produzidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, e são compostas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFC e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC. Também são consideradas na normatização contábil brasileira as orientações editadas pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON e as resoluções editadas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, como os principais parceiros do CFC na normatização contábil, que produzem normas para segmento específico da economia, aplicadas principalmente às empresas que efetuam transações no mercado de capitais.

Outros segmentos específicos da economia compostos pelas instituições financeiras, pelos institutos de previdência privada e pelas empresas seguradoras, dispõem de normatização contábil própria, editada por suas entidades reguladoras que são, respectivamente, o Banco

⁴ Simmonds (1997, p. 21), mostra que por trás dessas diferenças, há quatro fatores inter-relacionados: os sistemas jurídicos; as estruturas empresariais e o levantamento de capital; os sistemas tributários e a força dos profissionais da contabilidade.

⁵ Carsberg (p.19), mostra que os sistemas de tributação podem afetar muitas outras áreas, pois concedem isenções fiscais, ao permitirem uma apuração generosa das despesas e uma quantificação modesta das receitas e esses dados são utilizados para fins genéricos de divulgação dos resultados.

Central do Brasil - BACEN, a Secretaria de Previdência Complementar e a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.

Relacionadas as incumbências das entidades normatizadoras e o desafio de produzir normas contábeis convergentes, os objetivos da dissertação são demonstrar as principais divergências produzidas pela normatização contábil dissonante, aplicada a fatos semelhantes, no âmbito das normas contábeis internacionais, européias, estadunidenses e brasileiras, e a percepção de profissionais, de estudantes e de usuários da informação contábil no Brasil, a respeito das variáveis que podem influenciar na elaboração das normas brasileiras de contabilidade, bem como suas percepções a respeito da necessidade de harmonização dessas normas.

As divergências de tratamento contábil provocadas pela normatização dissonante, afetam de forma qualitativa as informações contidas nas demonstrações contábeis. Os fatos onde essa normatização apresenta relevante dissonância, eleitos para este estudo, estão contidos nas contas de: a) estoques; b) goodwill; c) pesquisa e desenvolvimento; e d) arrendamento mercantil, cujo tratamento contábil normatizado, para todos esses fatos, impacta na credibilidade da informação produzida pelo balanço patrimonial e pela apuração do resultado do período, por não apresentarem comparabilidade e nem compreensibilidade, em função da normatização dissonante aplicada.

Assim, conforme mostrado, são muitas as entidades que têm incumbência de produzir normas contábeis no Brasil. A convergência entre elas, poderá reduzir as dissonâncias e fortalecer a elaboração de normas contábeis harmônicas.

1.3 Entendendo a normatização dissonante

No Brasil, é notória a influência do Estado na normatização contábil por intermédio das legislações societária e tributária. Essa influência pode estar relacionada com a demora de atuação da profissão por meio do CFC como entidade normatizadora, porém, as razões dessa influência não foram testadas neste trabalho.

A Lei nº 6.404/76, embora seja a lei das sociedades por ações, estabelece práticas contábeis em vários de seus artigos. O Art. 177, estabelece procedimentos para escrituração; os Arts. 178 e 186 a 188, estabelecem o formato de apresentação das demonstrações contábeis; e os Arts. 179 a 185, estabelecem procedimentos de avaliação. Essas práticas estabelecidas pela lei passaram a incorporar a normatização contábil brasileira, pois eram necessárias e ainda não tinham sido propostas pelo CFC.

A legislação tributária, regida pelo Decreto 3.000/99 (Regulamento do imposto de renda), estabelece regras de dispensa da escrituração contábil para algumas empresas, quando se refere a formas de tributação pelo lucro presumido e pelo regime de tributação simplificada, confrontando com normas específicas de escrituração simplificada aprovadas pelo CFC.

Outras entidades normatizadoras, a exemplo do BACEN e CVM, editam normas contábeis a serem seguidas por instituições financeiras e empresas de capital aberto, que por vezes são conflitantes com outras, como nos casos de variação cambial produzida por maxidesvalorização da moeda, cujo procedimento de reconhecer como ativo conflita com os PFCs.

Dessa forma a normatização contábil brasileira tem avançado, porém ainda carecendo de visão mais convergente com as práticas globalizadas exigidas pela internacionalização dos

negócios. Essa visão convergente certamente contribuirá para a produção de normas menos dissonantes.

1.4 Aspectos metodológicos do estudo

O estudo foi desenvolvido a partir do problema proposto para demonstrar os resultados dissonantes produzidos pela normatização contábil divergente e suas conseqüências para o tomador de decisão globalizado. Esses resultados dissonantes estão demonstrados no capítulo 3, a partir de um caso onde transações e fatos específicos foram submetidos a tratamento próprio das normas contábeis internacionais, européias, estadunidenses e brasileiras, utilizando a pesquisa bibliográfica.

Também foi efetuada pesquisa com o objetivo de mostrar qual é a percepção de profissionais, estudantes e usuários da informação contábil no Brasil sobre a normatização contábil brasileira e sobre a necessidade ou não de harmonização dessas normas, demonstrada no capítulo 4.

CAPÍTULO 2

A EVOLUÇÃO DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL

A história da contabilidade é uma historia internacional normatizada desde os primórdios de sua divulgação (Choi & Miller, 1992, p. 11). Com essa visão, apresenta-se a evolução da normatização contábil no âmbito internacional, na União Européia, nos Estados Unidos e no Brasil, consideradas as fontes bibliográficas que serviram de apoio à pesquisa.

No âmbito internacional, a evolução abrange os movimentos que antecederam a criação do IASC até o posicionamento atual de elaboração das NICs e suas interpretações. Na União Européia, o período estudado abrange do Tratado de Paris de 1951, até a implantação do EURO no final da década de 90. Nos Estados Unidos, aborda-se a evolução da normatização contábil desde a criação da primeira entidade normatizadora em 1886, até a entidade atual criada em 1973. No Brasil, demonstra-se a evolução da normatização contábil desde o império, a partir do decreto de abertura dos portos de 1808, até o desenvolvimento atual das NBCs com a atuação do CFC.

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

2.1 Normatização contábil internacional

2.1.1 Antecedentes à criação do IASC

Anteriormente à criação do IASC, a nível internacional, a normatização contábil carecia de um parâmetro para estabelecer comparações entre os procedimentos internos de cada país, quando uma empresa desejava apresentar suas demonstrações contábeis a uma comunidade financeira distinta para obtenção de crédito ou para lançamento de papéis no mercado. Essa falta de parâmetro conduzia a empresa a ajustar seus procedimentos contábeis aos procedimentos 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.

A constante expansão dos negócios a nível continental e intercontinental tem-se apresentado como resultado da conquista de novos mercados pelas empresas e como consequência, a exigência de normas contábeis adequadas. Essa conquista iniciada pelas companhias inglesas no início do XVII (Hendriksen & Breda, 1991, p. 45) e o crescimento das atividades econômicas movidas pela revolução industrial, podem ter sido as inquietações iniciais por uma contabilidade compreensível, produzida em bases uniformes, reclamada pelo tomador de decisão da economia atual.

O desenvolvimento da economia como consequência dos benefícios da revolução industrial demandou conhecimento e organização dos profissionais de contabilidade. Kam (1990, pp.28 e 29) informa que a criação da primeira sociedade de contadores na Escócia ocorreu em 1853 e que no decorrer do século XIX contadores britânicos já se deslocavam para os Estados Unidos para realizarem auditoria. Essa sucessão de fatos levou Jacob Kraayenhof, em 1959, presidente do Instituto de Contadores Registrados dos Países-Baixos, a sugerir a criação de

normas de contabilidade que fossem aplicáveis a nível internacional. Em consequência, em 1973, foi criado o *International Accounting Standard Committee – IASC*, com a missão de propor normas internacionais de contabilidade. Choi & Mueller (1992, pp. 261 e 262) enumeram algumas datas e eventos importantes relacionadas ao esforço de criação do IASC e seu desempenho após criação, mostrados nos Quadro 1 e 2.

Quadro 1 – Eventos que antecederam à criação do IASC – 1959 - 1973

DATAS	EVENTOS
1959	Jacob Kraayenhof, presidente do Instituto de Contadores Registrados dos Países Baixos e do 7º Congresso Internacional de Contadores (Amsterdam 1957) propõe iniciação de trabalho sobre Normas Internacionais de Contabilidade à Reunião anual do Instituto Americano de CPA em San Francisco.
1961	Grupo de estudo é estabelecido na Europa para aconselhar autoridades da Comunidade Económica Europeia sobre assuntos contábeis.
1966	Grupo de estudo de Contadores Internacionais é formado pelos institutos profissionais do Canadá, Reino Unido e Estados Unidos
1972	Estabelecimento da Comissão de Coordenação Internacional da profissão contábil (em conexão com o 10º Congresso Internacional de Contadores em Sidney).
1973	Harvey Kapnick, presidente da Arthur Anderson & Co, propôs a formação de um instituto internacional de contadores públicos dedicado ao desenvolvimento de uma profissão com normas internacionais de contabilidade, bem como de normas internacionais de auditoria, informação e ética.
1973	É criado o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade – IASC.

Fonte: Choi & Mueller (cap. 6).

2.1.2 Fatos subsequentes à criação do IASC

Criado o IASC, o desafio seria a instituição das normas internacionais de contabilidade. Choi & Mueller (1992, pp. 1 a 20) acreditam que para se obter uma contabilidade internacional seria preciso trabalhar três forças que dirigem o campo da contabilidade dentro de dimensões internacionais crescentes, como: a) fatores ambientais; b) internacionalização da contabilidade como disciplina; e c) internacionalização da profissão contábil.

Os fatores ambientais que podem ser tidos como importantes para viabilização dessa tendência estão relacionados com a fluência em outra língua, expansão do mercado de capitais, mercado competitivo a nível internacional, entre outros.

A internacionalização da contabilidade como disciplina passaria pela sua inclusão na grade curricular de diversos cursos de formação e especialização. Isto seria para facilitar o entendimento de sua aplicação como instrumento de gestão, o que poderia atender às necessidades de linguagem uniforme e homogênea do comércio internacional, tornando as informações intercambiáveis e facilitando a solução internacional de problemas de natureza técnicos onde a aplicação de normas contábeis diferentes pode encaminhar à decisões diferentes a respeito de fato comum, e ainda, de antecedentes históricos, por ser a história da contabilidade uma história internacional, de tantos domínios, de forma que sua internacionalização só seria o retorno ao lugar que lhe é devido desde sua origem.

A internacionalização da contabilidade como profissão, segue a tendência dos negócios e, por esse lado, é uma consequência inevitável. 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. Ainda no entendimento desses autores, outras necessidades de internacionalização passariam por uma adequada regulação e pela eliminação de barreiras para exercício da profissão em outros países. No caminho da internacionalização das normas contábeis, após a criação do IASC, outros fatos relevantes estão mostrados no quadro 2.

Quadro 2 – Fatos que se sucederam à criação do IASC

DATAS	EVENTOS
1976	A Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OECD) emite Declaração sobre Investimentos em Empreendimentos Multinacionais contendo orientação sobre “Divulgação de Informação”.
1977	O grupo de especialistas contratados pelo Conselho Social e Econômico das Nações Unidas emite relatório sobre Normas Internacionais de Contabilidade e Informação para empresas transnacionais.
1977	É fundada a Federação Internacional de Contadores – IFAC
1978	A Comissão da Comunidade Européia emite a 4ª Diretiva como marco inicial com vistas à harmonização da contabilidade européia.
1981	O IASC estabelece Grupo Consultivo de não associados para ampliar a aceitação das normas internacionais.
1984	A Bolsa de Valores de Londres emite documento declarando que incluiu companhias não S/A (companies not incorporated), no Reino Unido ou Irlanda, aceitando as Normas Internacionais de Contabilidade.
1985	A General Electric tornou-se a primeira grande companhia dos Estados Unidos a reconhecer que as práticas contábeis básicas de suas Demonstrações Contábeis de 1984 são geralmente aceitas nos Estados Unidos e são consistentes com normas emitidas pelo IASC.
1987	A Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO) resolveu em sua Conferência Anual promover o uso de normas comuns nas práticas de contabilidade e auditoria. De fato, a IOSCO movimenta-se para cooperar e promover esforço junto com o IASC.
1988	O presidente do FASB Dennis Beresford, prometeu total apoio em todos os trabalhos da entidade, em uma perspectiva internacional da normatização contábil.
1989	O IASC emite minuta nº 32 (exposure draft 32) sobre comparabilidade de Demonstrações Contábeis.
1989	Estrutura para a preparação e apresentação de Demonstrações Contábeis é publicada pelo IASC.
1989	Publicação de relatório do grupo de trabalho “IFAC/IASC: Review of aims, Activities and Organization”, ou seja: revisão de objetivos, atividades e organização.
1990	O IASC apresenta seu plano de 5 anos – 1991 a 1995.
1990	Estabelecimento de um fórum consultor (advisory forum) dentro da Comissão da Comunidade Européia.
1993	A IOSCO elege um rol das principais normas a serem harmonizadas para as demonstrações contábeis de companhias estabelecidas em um país que utilizam serviços contábeis de empresa de contabilidade de outro país (cross border).
1995	O Comitê Técnico da IOSCO aceita plano de trabalho preparado e resolve recomendar as IAS (International Accounting Standards) para cross border.
1997	Foram aprovados cinco minutas de normas que se relacionam com perda de ativos; operações descontinuadas; provisões, ativos e passivos contingentes; ativos intangíveis e combinações de negócios.
1998	Comitê Técnico do IOSCO recomenda a adoção das NICs para o propósito de captação e registro de capital no exterior, por todos os mercados globais.

Fonte: Choi & Mueller (cap. 6) e IAS 1998 (pp. 6 a 16)

Todo esse envolvimento necessita de critérios de mensuração harmônica, ou seja, independente da quantidade de países em que uma empresa opere simultaneamente, a informação contábil precisa agregar entre outras características, a compreensibilidade e comparabilidade para que a decisão tenha utilidade, relevância e confiabilidade (Hendriksen & Breda, 1991, p. 132) e isso implica na necessidade de as normas contábeis serem convergentes.

Em função dessas circunstâncias, a criação e atuação de entidade como o *IASC* impõe aos contadores a necessidade de adquirir conhecimento multidisciplinar, capaz de contribuir com a harmonização das normas contábeis a nível internacional. Essa aquisição de conhecimento poderá não ser rápida, porém precisa ser constante, tendo em vista que as decisões econômicas e políticas não podem esperar.

2.1.3 Estágio atual das Normas Internacionais de Contabilidade - NICs

As Normas Internacionais de Contabilidade, como contribuição do IASC à harmonização, estão disponíveis para aplicação desde 1º de janeiro de 1975, quando entrou em vigor a NIC Nº 1. Dessa data até agosto de 2000, foram editadas 40 normas internacionais e 22 interpretações dessas normas (<http://www.iasc.org.uk>) mostradas nos Quadros 3 e 4.

O IASC não tem poder sobre os países para impor a aplicação das NICs. Assim, a adoção das normas tem se dado por adesão.

Quadro 3 – Normas Internacionais de Contabilidade - NICs

NORMAS	ATIVIDADE NORMATIZADA
NIC –1	Divulgação de políticas contábeis
NIC –2	Inventário
NIC –3	Editada e Revogada
NIC –4	Contabilização da depreciação
NIC –5	Informação a ser divulgada nas demonstrações contábeis
NIC –6	Revogada
NIC –7	Demonstrações de fluxo de caixa
NIC –8	Lucros ou perdas líquidos para o período, erros fundamentais e mudanças nas políticas contábeis
NIC –9	Custos de pesquisa e desenvolvimento
NIC –10	Contingências e eventos ocorridos após a data do balanço
NIC –11	Contratos de construção
NIC –12	Contabilização do imposto de renda
NIC –13	Apresentação de ativos e passivos circulantes
NIC –14	Relatório de informação financeira por segmento (revisada em 1997 vigência 01 julho de 1998)
NIC –15	Informação refletindo os efeitos de mudanças de preços
NIC –16	Ativo permanente
NIC –17	Contabilidade para Arrendamento (revisada em 1997 – vigência 01 janeiro 1999)
NIC –18	Receita
NIC –19	Custos de benefício de aposentadoria (revisada em 1998 – vigência 01 janeiro 1999)
NIC –20	Contabilização para subsídios do Governo e divulgação de assistência governamental
NIC –21	Os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio
NIC –22	Fusões e incorporações de empresas
NIC –23	Custos de financiamentos (encargos de financiamento)
NIC –24	Divulgação de partes relacionadas
NIC –25	Contabilização de investimentos
NIC –26	Contabilização e demonstrações contábeis de planos de benefícios e aposentadoria
NIC –27	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de investimentos em subsidiárias
NIC –28	Contabilização de investimentos em coligadas
NIC –29	Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias
NIC –30	Divulgações de demonstrações contábeis de bancos e instituições financeiras similares
NIC –31	Demonstrações financeiras de interesses em consórcio
NIC –32	Instrumentos financeiros: divulgações e apresentação
NIC –33	Lucros por ações
NIC –34	Demonstrações Contábeis Intermediárias (vigência em 01 de janeiro de 1999).
NIC –35	Operações descontinuadas
NIC –36	Redução de ativos
NIC –37	Passivos contingentes, provisões e ativos contingentes
NIC –38	Ativos intangíveis
NIC –39	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
NIC –40	Investimentos imobiliário

Fonte: http://www.iasc.org.uk.frame/cen2_1.thm

Quadro 4 – Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade

INTERPRETAÇÃO	ATIVIDADE INTERPRETADA
SIC – 1	Uniformidade – diferentes fórmulas de custo de estoques – interpreta a IAS 2
SIC – 2	Uniformidade – capitalização de custo de endividamento – interpreta a IAS 23
SIC – 3	Eliminação de lucros e perdas não realizados em transações com coligadas – interpreta a IAS 28
SIC – 5	Classificação de instrumentos financeiros – provisões para pagamentos contingentes – interpreta a IAS 32.05 e 32.18
SIC – 6	Custo de modificação de sistemas computacionais – interpreta a IAS 16.24
SIC – 7	Introdução ao EURO – interpreta a IAS 21
SIC – 8	Primeira aplicação da IAS como base primária de contabilidade – interpreta a IAS
SIC – 9	Fusões e incorporações de empresas – classificação como aquisições ou unidades de negócio – interpreta a IAS 22
SIC – 10	Subsídio do Governo – inexistência de relação específica como atividades operacionais – interpreta a IAS 20
SIC – 11	Câmbio – capitalização de perdas resultantes de relevante desvalorização da moeda – interpreta a IAS 21
SIC – 12	Consolidação – entidades de finalidades especiais – interpreta a IAS 27
SIC – 13	Entidades de controle conjunto – contribuições não monetárias para “joint ventures”
SIC – 14	Imobilizado – compensação com a desvalorização ou perda de itens
SIC – 15	Leasing operacional – incentivos
SIC – 16	Capital – instrumentos de aquisição do capital próprio – ações em tesouraria
SIC – 17	Patrimônio líquido – custo de uma transação de capital
SIC – 18	Consistência – métodos alternativos
SIC – 20	Método da entidade contábil – reconhecimento de perdas
SIC – 21	Imposto de renda – recuperação de ativos não depreciados reavaliados
SIC – 22	Combinações de negócios – ajuste subsequente de valores justos e fundos de comércio inicialmente auditados
SIC – 23	Imobilizado – inspeção abrangente ou custos de inspeção
SIC – 25	Imposto de renda – mudanças na posição da taxa de uma empresa ou de seus acionistas

Fonte: http://www.iasc.org.uk/frame/cen12_1.htm

2.1.4 Demonstrações contábeis previstas pelas NICs

As Normas Internacionais de Contabilidade têm como característica a apresentação das demonstrações contábeis por tópicos que requerem divulgação específica. Além dessa característica, em função do aspecto de convergência, oferecem um direcionamento flexível para a estrutura de sua apresentação.

As NICs de nº 1 e 5, tratam da divulgação de políticas contábeis e das informações a serem divulgadas nas demonstrações contábeis, sugerindo flexibilização de formas de apresentação⁶. Contudo, a NIC 7 que trata da Demonstração do Fluxo de Caixa sugere formas de apresentação consolidadas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado, sendo o Balanço sugerido de forma comparativa e a Demonstração do Resultado apenas com um exercício. Ao todo, as NICs sugerem as nove demonstrações contábeis relacionadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Demonstrações contábeis sugeridas pelas normas internacionais de contabilidade

Demonstrações Contábeis	NIC	Conteúdo das demonstrações
Balanço Patrimonial	5	Demonstração de estoques em ordem decrescente de liquidez para o ativo e decrescente de exigibilidade para o passivo, de forma vertical ou horizontal, comparativa com o exercício anterior.
Lucro ou Prejuízo Líquido do período	8	Demonstração de desempenho da gestão em ordem decrescente de grandeza do resultado, de forma vertical ou horizontal, comparativa com o exercício anterior.
Demonstração dos Lucros Acumulados	8	Demonstração de fluxo de inversão, reversão e utilização dos lucros ou prejuízos, de forma vertical, comparativa com o exercício anterior.
Demonstração do Fluxo de Caixa	7	Demonstração do fluxo de recursos financeiros disponíveis que contribuíram para o aumento e redução da moeda disponível em caixa e bancos, de forma vertical ou horizontal.
Demonstrações Consolidadas Contábeis	27	São todas as demonstrações contábeis, quando se referem a grupos de empresas.
Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias	29	Informações contábeis evidenciando os efeitos da inflação.
Demonstrações contábeis de “Joint Ventures”	31	Informações Contábeis de Empreendimentos Conjuntos.
Demonstrações Contábeis de Bancos e Outras Instituições Financeiras	30	Demonstrações contábeis com informações específicas de instituições financeiras.
Demonstrações Intermediárias Contábeis	34	Instituídas a partir de janeiro/99, se referem a períodos menores dentro do exercício social.

⁶ IBRACON. Normas Internacionais de Contabilidade, 1998.

2.1.5 – Comentários sobre a aceitação NICs

A aceitação das NICs parece ser uma tendência para harmonizar a normatização contábil dissonante na busca da informação convergente. Neste sentido, encontram-se várias citações na normatização contábil dos países europeus mostrando que normas internas daqueles países seguem a orientação do IASC, em substituição à normatização própria.

Em Portugal e França, por exemplo, a normatização contábil do leasing segue o que disciplina a NIC 17 (Blake & Amat, 1993, p. 178 e 126). Como essas adesões são crescentes, acredita-se que seja realista o pensamento de que as normas contábeis editadas pelo IASC possam dar maior credibilidade às demonstrações contábeis, à medida que essas usem o padrão internacional.

2.2 Normatização contábil na União Européia

2.2.1 Antecedentes à Consolidação da União Européia

Os países da Europa, sentido 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. A primeira dessas iniciativas concreta foi o Tratado de Paris, em 1951, que instituiu a “European Coal and Steel Community – ECSC”, assinado pela Alemanha, Bélgica, França, Itália, Holanda e Luxemburgo (Castro Neto, 1998, p.20). Seis anos depois, em 1957, os mesmos países assinaram o tratado de Roma, criando a Comunidade Econômica Européia e a Comunidade Européia de Energia (Choi & Mueller, 1992, p. 274). Dez anos depois surgiu a União Européia como entidade resultante da união das três primeiras.

A adesão de outros países veio ocorrer anos depois, com a Dinamarca, Irlanda e Reino Unido em 1973; Grécia, Espanha e Portugal em 1986 e Áustria, Finlândia e Suécia em 1995.

2.2.2 Consolidação da União Européia

Consolidando o 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 passada culminou com a adoção do EURO como moeda de troca.

Composta por 16 países, a União Européia, tornou-se um importante bloco continental organizado para defender seus interesses, com vista ao fortalecimento econômico e político, interno e externo, disposto a harmonizar a normatização contábil díspar entre seus membros.

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, 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.

Com a finalidade de oferecer uma visão dos principais acontecimentos que viabilizaram a Unidade Européia de hoje, o Quadro 6 mostra as principais datas e eventos a eles relacionados:

Quadro 6 – Principais datas e eventos que viabilizaram a União Européia

DATAS	EVENTOS DA CONSOLIDAÇÃO DA UNIÃO EUROPÉIA
1951	Assinatura do Tratado de Paris criando a Comunidade Européia do Carvão e do Aço
1957	Assinatura do Tratado de Roma criando a Comunidade Econômica Européia e a Comunidade Européia de Energia
1958	Criação da Comunidade Econômica Européia por seis Países: Alemanha (Occidental), Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo
Década 60	Os países do Reino Unido postularam entrar para União Européia e foram rejeitados
1962	A Comunidade propõe a criação de moeda única
1970	Divulgação do Plano Werner para uma União Monetária Européia
1972	Instituição do ECU “European Currency Unit” com funções de regular a taxa de câmbio
1973	Dinamarca, Irlanda e os países do Reino Unido são aceitos na União Européia
1979	Instituído o sistema monetário europeu
1981	Grécia é admitida na União Européia
1986	Lançamento das bases de um mercado único pelo “Single European Act” e admissão de Portugal e Espanha
1991	Assinado o Tratado de Maastricht e divulgados os planos para implantação da Unidade Monetária
1994	Fundado o Instituto Monetário Europeu
1995	Áustria, Finlândia e Suécia são admitidas na União Européia
Final década 90	Implantação do EURO como moeda única de troca

Essas etapas visaram a formação do bloco de países politicamente e economicamente mais sólido, denominado União Européia – UE e, neste contexto, por delegação do Parlamento

Europeu, foi criado um comitê para cuidar da regulação contábil a nível continental, que edita normas a serem seguidas por todos os países que constituem o bloco.

O Comitê criado foi incumbido de promover o relacionamento entre as normas contábeis dos países do bloco, na busca da harmonização. Editou, entre outras, três normas, denominadas 4ª, 7ª e 8ª diretivas com conteúdo geral a ser obedecido pelos países na elaboração das demonstrações contábeis externas, sem contudo, retirar 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 dessas em suas normas internas. Desta forma, na busca da convergência dos procedimentos normatizados, um importante princípio, denominado *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 nesses países o legal é prevalente, principalmente, no que diz respeito às normas tributárias (Alexander & Archer, 1998, p.20).

A adesão às diretivas foi um processo lento, onde cada país, após aceito, as incorporou em suas normas internas, conforme mostrado no Quadro 7.

Quadro 7 - Implementação de Diretivas contábeis às leis de cada país da União Européia

País membro	4ª Diretiva	7ª Diretiva
Dinamarca	1981	1990
Reino Unido	1981	1989
França	1983	1985
Holanda	1983	1988
Luxemburgo	1984	1988
Bélgica	1985	1990
Alemanha	1985	1985
Irlanda	1986	1992
Grécia	1986	1987
Espanha	1989	1989
Portugal	1989	1991
Áustria	1990	1990
Itália	1991	1991
Finlândia	1992	1992
Suécia	1995	1995
Noruega	1997	1997

Fonte: Nobes & Parker (1998, p. 86)

Uma vez promulgadas, as diretivas são editadas na língua de cada país, totalizando 9 (nove) línguas dos países membros, e passam a ter força de lei (Alexander & Aracher, 1998, p. 16), inclusive com poder de punição.

Pelas características dos países, as diretivas são incorporadas às leis contábeis à medida de suas conveniências. Assim, o Reino Unido adotou a 4ª diretiva em 1981 e a 7ª em 1989. Já Portugal, foi adotar a 4ª diretiva em 1989 e a 7ª em 1991 e, ainda a Alemanha, passou a adotar as duas em 1985 (Nobes & Parker, 1998, p. 86).

Além das diretivas, outros atos são emanados da União Européia e são denominados regulamentos e decisões porém, somente as três diretivas citadas são objeto deste estudo por tratarem de assuntos relacionados à contabilidade.

2.2.3 A normatização contábil das diretivas

a) 4ª diretiva

A 4ª Diretiva, sob a forma de minuta, foi submetida ao Conselho de Ministros em 10.11.1971 e entrou em vigor em 25.07.1978. O texto aprovado convida a todos os Países-membro a incorporá-lo às suas leis no prazo de dois anos. Os primeiros membros a adotá-lo foram o Reino Unido e a Dinamarca. Entre outras orientações, a 4ª Diretiva enfatiza a apresentação, a divulgação e os padrões, bem como o conceito do já citado *true and fair view*. Essa Diretiva ainda objetiva o estabelecimento de padrões de comparabilidade das Demonstrações Contábeis e oferece a opção para os Países-membro divulgá-las em formato vertical ou horizontal. Outras importantes orientações dessa diretiva são:

- a1) ativos intangíveis (como o goodwill, despesas pré-operacionais, custo de pesquisa e desenvolvimento, devem ser amortizados por um período de cinco anos, podendo o País-Membro autorizar um período de amortização maior, desde que não ultrapasse a vida econômica do ativo);
- a2) investimentos em outras empresas devem ser avaliados pelo custo, podendo admitir-se o uso do método da equivalência patrimonial;
- a3) estoques podem ser avaliados ao custo ou mercado, dos dois o menor, mas o País-membro pode admitir quaisquer dos métodos (PEPS, UEPS, CMP), desde que evidencie e divulgue a diferença entre os itens avaliados e o custo de reposição seja evidenciado.

b) 7ª Diretiva

Após a experiência da 4ª Diretiva de 1978, em 1983 a UE adotou a 7ª Diretiva com forte influência anglo-saxônica. O objetivo principal foi propiciar um nível aceitável de evidenciação e comparabilidade das Demonstrações Contábeis das empresas estabelecidas no âmbito da UE.

O ponto central da 7ª Diretiva são as Demonstrações Contábeis Consolidadas e permite ao País-membro decidir que tipo de empresa deve preparar Demonstrações Contábeis consolidadas.

Os principais tratamentos contidos na 7ª diretiva, além de reiterar o conceito *true and fair view*, são os que se seguem:

- a) definição de membros de um grupo de empresas;
- b) exigências e métodos de contabilização para operações de um grupo de empresas, contabilização de fusões;
- c) contabilização do goodwill;
- d) continuidade dos métodos de consolidação;
- e) eliminação das operações intra-grupos ou recíprocas;
- f) apresentação distinta dos interesses minoritários.

c) 8ª Diretiva

A 8ª Diretiva, de abril de 1984, define o papel, a regra e a formação das pessoas habilitadas a controlar e certificar as contas anuais. Sua aplicação oferece solução a um problema ligado ao reconhecimento mútuo dos diplomas e cursos de formação nos países da UE.

2.2.3.1 Demonstrações contábeis previstas pelas Diretivas da União Européia

A União Européia, por meio da 4ª Diretiva, prescreve os formatos para o Balanço Patrimonial e para a Demonstração de Lucros e Perdas, conforme é denominada naquele bloco econômico. As formas de apresentação, podem ser vertical ou horizontal e ambas são aceitas. Existem também dois tipos de formatos para a Demonstração de Lucros e Perdas: um por tipo de despesa e outro com base na finalidade das operações (Blake & Amat, 1993, pp. 66 e 67).

A demonstração do resultado com base no tipo de despesa, tem formato um pouco mais longo do que a com base na finalidade operacional.

A 7ª Diretiva, ao tratar das demonstrações contábeis, concentra-se no disciplinamento das demonstrações consolidadas.

As demonstrações contábeis exigidas por essas diretivas, relacionadas com os respectivos conteúdos, estão apresentadas no Quadro 8.

Quadro 8 – Demonstrações contábeis exigidas pelas Diretivas da União Européia

Demonstrações Contábeis	Diretiva	Conteúdo das demonstrações
Balanço Patrimonial (Balance Sheet)	4ª	Demonstração de estoques em ordem crescente de liquidez para o ativo e crescente de exigibilidade para o passivo, de forma vertical ou horizontal, comparativa com o exercício anterior.
Lucros e Perdas (Profit and Loss Sheet)	4ª	Demonstração de desempenho da gestão em ordem decrescente de grandeza do resultado, de forma vertical ou horizontal, comparativa com o exercício anterior.
Demonstrações Contábeis Consolidadas	7ª	São todas as demonstrações contábeis, quando se referem a grupos de empresas.

A demonstração de Lucros e Perdas (Resultado do Exercício), conforme disciplinado pela 4ª Diretiva, é exigida nos formatos demonstrados mais adiante no capítulo 3.

2.2.4 Princípios e convenções contábeis de alguns países da União Européia

Os princípios e convenções contábeis dos países europeus estão embasados em lei. Em países como França, Alemanha, Holanda, Espanha, Portugal, existe um plano de contas nacional para ser seguido pelas empresas e todos os países incorporaram em suas leis o princípio da visão justa e verdadeira.

Os princípios e convenções contábeis seguidos por cada país, não têm a obrigação de estarem totalmente alinhados com as 4ª e 7ª Diretivas, porém, por ocasião da divulgação das Demonstrações Contábeis todos devem obedecê-las, tendo em vista que as mesmas tem força de lei. A 4ª Diretiva, no Art. 31, disciplina alguns princípios contábeis aplicáveis às contas, que devem ser seguidos por todos os países componentes da UE (Blake & Amat, 1993, pp. 65 e 66), que são:

- a) a companhia deve estar apta a levar seus negócios avante;
- b) os métodos de avaliação devem ser aplicados consistentemente de um exercício financeiro a outro;
- c) 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, mesmo que tais passivos ou perdas tornem-se aparentes apenas entre a data do balanço e a data na qual são formados;
- f) deve ser feito registro de toda depreciação, independente de o resultado do exercício

- financeiro ser uma perda ou um lucro;
- g) deve ser feito registro da receita e despesas relacionadas com o exercício financeiro, independente da data do recebimento ou pagamento de tais receita e despesas;
- h) os itens componentes do ativo e passivo devem ser avaliados separadamente;
- h) o balanço de abertura para cada exercício financeiro deve corresponder ao balanço de encerramento do exercício financeiro precedente.

Lequin(1994), mostra que além dos princípios fortemente embasados em lei, há regras fiscais a que o sistema contábil de cada País está submetido, conforme se demonstra no Quadro 9.

Quadro 9 - princípios e convenções contábeis e regras fiscais dos países da União Européia

PAÍS	PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS
FRANÇA	Continuidade, independência de exercício, custo histórico, prudência, uniformidade, importância significativa, não compensação entre posições de ativo e passivo, materialidade, intangibilidade do balanço de abertura. Preeminência da realidade econômica sobre a aparência jurídica, aplicado às demonstrações consolidadas.
ESPANHA	Prudência, continuidade, registro garantia exaustiva das operações tratadas, custo de aquisição ou de produção, contabilização dos compromissos, especialização ou de reatamento dos encargos aos exercícios de suas origens, não compensação de contas de ativo e passivo, uniformidade ou permanência de métodos, importância relativa ou significativa, independência de exercício.
ITÁLIA	Prudência vinculada à continuação das atividades, reatamento dos encargos e dos produtos do exercício independentemente da data de pagamento ou de recebimento, levar em conta os riscos e acontecimentos posteriores ao encerramento do exercício, não compensação e avaliação separada de cada elemento do balanço, independência de exercício, permanência de métodos (uniformidade).
ALEMANHA	Princípio da obrigatoriedade que objetiva realizar a contabilidade tributária nas mesmas bases da contabilidade comercial; aceitação irrestrita do princípio da visão justa e verdadeira.
REINO UNIDO	Continuidade, compromisso ou independência de exercício, permanência de métodos (uniformidade), prudência. Outros previstos na lei de 1985: importância significativa (permite evitar confusão de detalhes), custo histórico, intangibilidade do balanço de abertura, permanência da realidade sobre a aparência (usado para consolidação).
PORTUGAL	Definidos no plano de contas geral de 1989 e também no código de comércio: prudência, continuidade, custo histórico (aquisição ou mercado, o que for menor), provisões (competência), consistência, essência sobre a forma, materialidade.
HOLANDA	De acordo com a lei contábil de 1970 e mais: continuidade, consistência, provisões, prudência, essência sobre a forma e materialidade.
BÉLGICA	Prudência, custo histórico e que o saldo de abertura deve ser igual ao saldo de encerramento anterior, além dos previstos na lei contábil.
DINAMARCA	Prudência, provisões, continuidade, consistência, materialidade e essência sobre a forma e as demais regras previstas na lei.

Dentre os princípios e convenções contábeis descritos, relacionamos aqueles que são comuns nos cinco principais países, demonstrados na figura 1.

PRINCIPAIS PAÍSES DA UE	PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS COMUNS
França	Independência de exercício
Itália	Continuidade
Alemanha	Prudência
Reino Unido	Uniformidade
Espanha	Visão justa e verdadeira
	Não compensação de ativo e passivo

Figura 1 Princípios e Convenções Contábeis comuns aos cinco principais países da União Européia

Esses princípios e convenções contábeis comuns aos principais países se apresentam como o alicerce da harmonização contábil na União Européia.

2.3 Normatização contábil estadunidense

2.3.1 Antecedentes à criação do Financial Accounting Standards Board - FASB

Os registros conhecidos a respeito da normatização contábil nos Estados Unidos da América do Norte datam de 1886 com a criação da American Association of Public Accountants. Após essa instituição, várias outras foram criadas e outras foram transformadas. Em 1973, a normatização contábil passou a ser de responsabilidade, principalmente, do *Financial Accounting Standards Board – FASB*, que substituiu ao *Accounting Principles Board - APB*. Dessa data em diante as normas de contabilidade financeira a serem seguidas pela comunidade contábil estadunidense passaram a ser de responsabilidade do FASB.

O quadro 10 seguinte mostra a evolução da história da normatização contábil estadunidense compreendida entre 1886 e 1973.

Quadro 10 – Eventos importantes e entidades responsáveis pela normatização contábil estadunidense

DATAS	EVENTO
1886	Primeira reunião para criação da AAPA (American Association of Public Accountants)
1887	A AAPA é constituída no Estado de Nova York
1906	Sancionada a lei Hepburn permitindo à ICC (Interstate Commerce Commission) que estabeleça regras de contabilidade uniformes para a atividade de estradas de ferro.
1916	A AAPA é transformada em AIA (American Institute of Accountants)
1917	É publicado pelo FRB (Federal Reserve Board) documento denominado Uniform Accounting
1919	Criada a NAA (National Association of Accountants)
1926	A Bolsa de Valores de New York exige relatórios anuais sem parecer de auditoria
1933	A Bolsa de Valores de New York exige relatórios anuais com parecer de auditoria
1934	Criação da SEC (Securities and Exchange Commission)
1936	Criação do CAP (Committee on Accounting Procedure) pelo AIA
1957	A AAPA é transformada em AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)
1959	Criação do APB (Accounting Principles Board)
1973	O APB é substituído pelo FASB (Financial Accounting Standards Board)

Fonte: Hendriksen & Breda (1992, p. 60)

Essa evolução apresenta-se como resposta às exigências da economia daquele país, que impulsionada pelo crescimento do mercado local, pressionou a contabilidade para apresentar respostas rápidas e seguras, compatíveis com as necessidades de informação dos usuários.

A evolução das normas contábeis estadunidenses é dotada de dinamismo, impulsionada pelo gigantismo de sua economia. O *FASB* tem editado normas com frequência e, de alguma forma, suas decisões influenciam as normas e padrões contábeis de outros países, pela necessidade de apresentação de demonstrações contábeis a eles ajustadas, no mercado de valores mobiliários dos Estados Unidos para obtenção de recursos.

As normas e padrões contábeis estadunidenses têm-se notabilizado pela rigidez de critérios na mensuração de resultado, 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 e o Brasil, as normas contábeis dos USA aparentam resistir mais às influências do Governo e assim privilegiam a informação para tomada de decisão, com foco na necessidade do usuário e na perspectiva de continuidade do empreendimento.

Os Estados Unidos, além do *FASB*, têm outras entidades com poderes para editar normas e padrões contábeis a serem seguidos pelas entidades jurídicas estadunidenses e têm essas atribuições como sociedades civis organizadas pelo segmento profissional. Entre essas outras entidades se destacam o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*, fundado em 1887.

2.3.2 Normatização contábil estadunidense após a criação do FASB

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

Os *GAAPs* são reconhecidos hierarquicamente pela literatura contábil dos USA e são classificados em níveis que variam de *A* a *D*, aplicáveis às entidades públicas e privadas. Bailey(1998, p. 3.15) e Williams (1998, p. xvi) citam a SAS-69 que demonstra os quatro níveis citados mais um denominado “outro”, cujo conteúdo encontra-se no Quadro 11.

Quadro 11 – Níveis hierárquicos da normatização contábil dos Estados Unidos

GAAP autorizados (Authoritative GAAP)	Hierarquia contábil do setor privado (Private-Sector Accounting Hierarchy)	Hierarquia contábil do setor público (Public-Sector Accounting Hierarchy)
Nível A (Level A)	Declarações do FASB (FASB Statements – FAS) Interpretações do FASB (FASB Interpretations - FIN) Opiniões do APB (APB Opinions) Boletim de pesquisa contábil da AICPA (AICPA Accounting Research Bulletins)	Declarações do GASB (GASB Statements) Interpretações do GASB (GASB Interpretations) Pronunciamentos do FASB aplicáveis a declaração ou interpretação do GASB (FASB pronouncements made applicable by a GASB Statement or GASB Interpretation AICPA pronouncements made applicable by a GASB Statement or GASB Interpretation)
Nível B (Level B)	Boletins Técnicos do (FASB Technical Bulletins - FTB) Orientação contábil e atividade de auditoria da AICPA (AICPA Industry Audit and Accounting Guides) Declarações de posição da AICPA (AICPA Statements of Position - SOP)	Boletins técnicos do GASB (GASB Technical Bulletins) AICPA Industry Audit and Accounting Guides made applicable by the AICPA AICPA Statements of Position made applicable by the AICPA

Nível C (Level C)	Posições de consenso da força tarefa de edições de emergência do FASB (FASB Emerging Issues Task force Consensus Positions - EITF) Boletins de prática do AICPA (AICPA AcSEC Practice Bulletins - PB)	AICPA Practice Bulletins made applicable by the AICPA GASB Emerging Issues Task Force consensus positions (if created)
Nível D (Level D)	Interpretações Contábeis da AICPA (AICPA Accounting Interpretations - AIN) Orientações de implementação publicadas pela direção FASB e práticas organizadas e atividades preletas (Implementation Guides (Qs and As) published by the FASB staff Practices widely recognized and prevalent generally or in industry)	GASB Implementation Guides (Qs and As) Practices widely recognized and prevalent in state and local governments
Outro (Other)	Declaração de conceitos do FASB (FASB Concepts Statements - COM) Declarações do APB (APB Statements AICPA Issues Papers) International Accounting Standards Committee Statements GASB Statements GASB Interpretations GASB Technical Bulletins Pronunciamentos de outras associações e agências reguladoras da profissão (Pronouncements of other professional associations and regulatory agencies) Objetivos técnicos e práticas da AICPA (AICPA Technical Practice Aids) Livros de contabilidade (Accounting textbooks) Manuais (Handbooks) Artigos (Articles)	FASB Concepts Statements (CON) APB Statements AICPA Issues Papers International Accounting Standards Committee Statements GASB Statements GASB Interpretations GASB Technical Bulletins Pronouncements of other professional associations and regulatory agencies AICPA Technical Practice Aids Accounting textbooks Handbooks Articles

Fonte: Bailey(1998, p. 3.15) e Williams (1998, p. xvi)

A aplicação dos *GAAP*, em cada nível, leva em consideração que aqueles emanados do FASB prevalecem sobre os demais (Bailey, 1998, p.3.17).

2.3.3 Os onze princípios fundamentais de contabilidade estadunidenses

A estrutura conceitual da contabilidade nos Estados Unidos (*USGAAP*) defendida pelo FASB (Larson & Chiappeta, 1996, p.25) apresenta onze princípios gerais de contabilidade, como a base da normatização da contabilidade estadunidense. Esses princípios são aceitos e adotados pela corporação profissional daquele país e observados para normatização dos seus padrões contábeis. Os princípios encontram-se no Quadro 12.

Quadro 12 – Os onze princípios de contabilidade dos Estados Unidos

PRINCÍPIO CONTÁBIL	CONTEÚDO DO PRINCÍPIO CONTÁBIL
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 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)	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: Adapatdado de Larson & Chiappeta, 1996, P.25

2.3.4 Demonstrações contábeis previstas pelos USGAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos)

O rigor das demonstrações contábeis estadunidenses, em relação à formação e manutenção de ativos, principalmente, da não ativação das chamadas *despesas antecipadas*, difere dos demais países do estudo. Em relação ao passivo, o rigor também é acentuado, principalmente, em relação aos passivos contingentes.

As normas contábeis dos USA, os *USGAAP*, prevêm a exigência de várias demonstrações contábeis. Entre essas, Larson & Chiappetta(1996, p.38), citam quatro individuais por empresa e consolidadas, como sendo as principais, relacionadas a seguir:

- a) demonstração do resultado do exercício (Income statement)
- b) balanço patrimonial (Beginning balance sheet and Ending balance sheet)
- c) demonstração das mutações do patrimônio líquido (Statement of changes in owner's equity)
- d) demonstração do fluxo de caixa (Statement of cash flows)

Incluindo as quatro demonstrações citadas de “a” a “d”, Williams (1998, pp. xix a xxix) apresenta outras demonstrações também exigidas, totalizando 11, mostradas no Quadro 13.

Quadro 13 – Demonstrações contábeis exigidas nos Estados Unidos

Demonstrações Contábeis	FASB/ APB	Conteúdo das demonstrações
Demonstração do fluxo de caixa	FAS 95; 102 104	Divulga o Fluxo de recursos financeiros disponíveis que contribuíram para o aumento e redução da moeda disponível em caixa e bancos, de forma vertical ou horizontal.
Balço Patrimonial (Financial Statement - balance sheet)	FAS 89	Divulga informações em ordem decrescente de liquidez para o ativo e decrescente de exigibilidade para o passivo, de forma vertical, comparativa com o exercício anterior.
Demonstração de Lucros (Statement of Income)	FAS 89	Divulga o desempenho da gestão em ordem decrescente de grandeza do resultado, de forma vertical, comparativa com o exercício anterior
Demonstrações Contábeis Consolidadas (Consolidated Financial Statements)	FAS 94	Divulga informações consolidadas quando se referem a grupos de empresas.
Lucro por ação (Earnings per Share)	FAS 21; 128	Divulga a base de cálculo de distribuição dos lucros e dos lucros propostos.
Imposto de Renda (Income Taxes)	FAS 109	Divulga a base de cálculo do imposto de renda
Relatório Intermediário (Interim Financial Reporting)	Financeiro APB 28	Divulga informações em períodos menores que um exercício social, em função de fatos extraordinários ou outros fatos relevantes já previstos (mudança de moeda, sazonalidade de vendas, etc).
Demonstrações Financeiras de Pessoa Física (Personal Financial Statements)	APB 28	Divulga a renda e da riqueza pessoal.
Relatório de Segmento (Segment Reporting)	FAS 131	Divulga informações de parte das atividades de uma entidade (atividade, região, etc)
Demonstrações Contábeis de Plano de Aposentadoria (Pension Plan Financial Statements)	FAS 35; 75; 110	Divulga informações de fundos de pensão e aposentadoria mantidos pela própria entidade ou por entidades específicas
Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (Statement of changes in owner's equity or Balance sheet of stockholder's equity)	FAS 129	Divulga informações de aportes de capital, dos excessos de capital pago em relação às ações ordinárias, prejuízos líquidos e ações em tesouraria.

A normatização contábil dos Estados Unidos influencia a normatização contábil dos demais países, à medida que as empresas estadunidenses operam em várias partes do globo simultaneamente. Essa influência é fortemente exercida na literatura e na conversão de demonstrações contábeis para os padrões estadunidenses quando empresas de outros países desejam efetuar transações no mercado financeiro de lá. Entre os países influenciados por aquela normatização contábil, está o Brasil, que tem a padronização das demonstrações contábeis inspirada no modelo estadunidense.

2.4 Normatização contábil brasileira

2.4.1 Do império aos primeiros 16 princípios fundamentais de contabilidade

A normatização contábil no Brasil passa a ser discutida a partir da abertura dos portos, quando o Erário Régio disciplinou a contabilidade pública por meio do alvará de 28 de junho de 1808 e instruções complementares datadas de 26 de abril de 1832 (D'Amore & Castro, 1964, p. 30), ocasiões em que foi consolidada a escrituração por meio das partidas dobradas. Posteriormente, em 1850, o Código Comercial Brasileiro disciplinou a obrigatoriedade da escrituração contábil para todas as sociedades mercantis. Por meio do Decreto 3.708, de 10 de janeiro de 1919, foram disciplinados aspectos contábeis das sociedades por quotas de responsabilidade limitada e, em 1940, a Lei 2.627 normatizou a formatação das demonstrações contábeis e outros aspectos da contabilidade das sociedades por ações.

Com o crescimento da economia brasileira e da quantidade de profissionais em exercício no país, foi sentida a necessidade da existência de uma entidade que tivesse a incumbência de regular a atividade contábil no Brasil, fato que ocorreu em 1946, por meio do Decreto-lei 9.295, que criou o Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Desde então, os conselhos de

contabilidade, federal e regionais, passaram a exercer o papel de entidades normatizadoras e fiscalizadoras da profissão contábil no Brasil.

A normatização contábil, sob a égide do CFC, começou pela auditoria, quando a Resolução CFC 321 de 14.04.1972, aprovou as Normas e Procedimentos de Auditoria elaboradas pelo então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB, hoje IBRACON. No mesmo ano entrou em vigor a Circular 179 de 11.05.1972 do Banco Central do Brasil que tratava da padronização das demonstrações financeiras de companhias abertas.

Em 1976, a Lei 6.404, editada para regular as sociedades por ações, em substituição à lei 2.627/40 introduziu várias mudanças contábeis como a reestruturação do balanço patrimonial, a exigência de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos e a obrigatoriedade de utilização dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Posteriormente, em 1981, as Resoluções CFC Nº 529 e 530 aprovaram as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs e Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFCs.

Os estudos que culminaram com a edição da Resolução CFC 530/81, que instituiu os 16 PFCs, foram os primeiros abrangentes após a Resolução 321/72 na história da normatização contábil brasileira advinda da própria classe contábil. A adoção dos 16 PFCs implicou na rejeição de terminologias como postulados, convenções e princípios de contabilidade geralmente aceitos. Para a fixação desses 16 PFCs, contribuíram os resultados da VII Conferência Interamericana de Contabilidade de Mar del Plata, em 1965, e os estudos do Prof. Sérgio de Iudícibus (CRC-RS, 1987, p. 16), demonstrados no Quadro 14.

Quadro 14 – Comparação entre os primeiros PFCs do CFC, os da VII CIC e os do Prof. Iudicibus

RESOLUÇÃO 530/81	CFC	VII CIC MAR DEL PLATA	PROF. SÉRGIO DE IUDÍCIBUS
Da Entidade		Ente	Princípio da Entidade
Da Qualificação e Quantificação dos Bens		Bens Econômicos	-
Da Expressão Monetária		Moedas de Contas	Princípio do Denominador Comum Monetário
Da Competência		Realização	Princípio da Competência dos Exercícios. Princípio da Realização da Receita
Da Oportunidade		Objetividade	Convenção de Objetividade
Da Formalização dos Registros Contábeis		-	-
Da Terminologia Contábil		-	-
Da Equidade		-	-
Da Continuidade		Empresa em Marcha	Princípio da Continuidade
Da Periodicidade		Exercício	-
Da Prudência		Prudência	Convenção do Conservadorismo
Da Uniformidade		Uniformidade	Convenção da Materialidade
Da Informação		Divulgação	-
Dos Atos e Fatos Aleatórios		-	-
Da Correção Monetária		-	-
Da Integração		-	-
-		Valorização ao custo	-
-		Materialidade	-

Fonte: CRC-RS (1987, p.16)

Com a edição dessas resoluções, iniciava-se o período de auto regulamentação da profissão contábil brasileira, onde o CFC passou a assumir um dos mais importantes papéis para o qual foi criado, que é o da normatização contábil. Contudo, esses princípios eram muito abrangentes e logo a necessidade de atualizá-los levaria o CFC a reformulá-los como o fez⁷.

⁷ Transcorrido mais de um século e meio desde a primeira normatização de 1808, o CFC iniciou uma nova fase com a edição dos primeiros dezesseis princípios fundamentais de contabilidade e percebendo a larga abrangência desses, os reformulou em 1993.

2.4.2 Distinção entre princípios e normas contábeis

Anteriormente à edição dos primeiros dezesseis PFCs e das NBCs, usava-se no Brasil, a nomenclatura “Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos - PCCGA”, que eram um misto de princípios, postulados e convenções, que não faziam distinção entre si, em alusão aos princípios de contabilidade estadunidenses. Com a normatização contábil própria essas terminologias no campo normativo foram abolidas⁸.

O cenário atual da normatização contábil brasileira faz distinção entre princípios e normas. Os princípios são a estrutura conceitual básica sob a qual se alicerçam as normas. As normas estão relacionadas à pessoa do profissional e à atividade. As que se relacionam à pessoa do profissional são em número de três (Normas Profissionais de Auditor Independente, Normas Profissionais de Perito Contábil e Normas Profissionais de Auditor Interno) e são identificadas pela letra “P”. As relativas a atividade se destinam a três especializações (contabilidade, auditoria e perícia), são em número de treze e são identificadas pela letra “T”.

Além dessas normas, também estão previstas as Interpretações Técnicas – IT, ainda pouco utilizadas e se destinam a interpretar as normas técnicas. Há também os Comunicados Técnicos – CT, ainda não utilizados, que se destinam a emitir orientação quando houver interferência na prática contábil decorrente de ato governamental.

2.4.3 Reformulação da normatização contábil brasileira

⁸ Niyama et al (1999, p.113), mostram que até a publicação formal dos princípios fundamentais de contabilidade em 1981, prevalecia os PCCGA e eram agrupados em uma estrutura conceitual básica defendida pela Universidade de São Paulo.

A Resolução CFC nº 530 que criou os PFCs em 1981 foi reformulada em 1993, como o fora a nº 529 que criou as NBCs⁹. Os PFCs foram reestruturados para sete e um deles, o que trata da correção monetária, está em fase de atualização em função da extinção do fato que justificava sua existência (o reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis). As NBCs se encontram em pleno processo de produção e aprimoramento, pois ainda não contemplam todos os fatos previstos a serem disciplinados. Regulamentações complementares oriundas da CVM e do BACEN têm permeado este cenário normativo como as que tratam da auditoria independente (Resoluções BACEN 2.696/96 e CVM 308/99).

A reformulação da normatização contábil brasileira visou acompanhar o desenvolvimento das atividades econômicas, principalmente em função da abertura da economia, que tem demandado a elaboração de normas contábeis atualizadas, e, em consequência, a qualificação dos profissionais da contabilidade. A demanda pela qualificação profissional, na verdade, foi sentida desde o advento da lei das sociedades por ações de 1976 e incrementada pela Instrução CVM 64/87, acentuando-se com o processo de abertura da economia ao capital estrangeiro no início da década de 90. Essa necessidade de qualificação tem gerado crescente movimento no sistema CFC/CRCs¹⁰, entre os quais se destacam os cursos de educação continuada e o exame de suficiência, instituídos pelos Conselhos Federal e Regional de Contabilidade.

Atento às necessidades de mudanças, com vistas a manter os PFCs e as NBCs atualizadas, foi que o CFC, em dezembro/1993, por meio das Resoluções 751 e 753 promoveu as reformulações citadas e em março/2000, por meio da Portaria 10/00, criou grupo de estudos

⁹ Após a contribuição inicial das Resoluções 529 e 530, tanto os princípios fundamentais de contabilidade quanto as normas brasileiras de contabilidade vêm acompanhando a evolução da contabilidade em nível internacional. O passo seguinte da evolução dos referidos PFCs foi sua própria reformulação, em 1993, por meio da Resolução CFC 750, que os reduziu para sete, demonstrados e interpretados no Quadro 2.

¹⁰ Sistema CFC/CRCs é como vem sendo chamado o trabalho integrado e interdependente dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade.

coordenado pelo ex-presidente Ynel Alves de Camargo, com participação de representantes do BACEN, CVM, IBRACON, INSS, SFC, SRF, STN, SEBRAE e SUSEP, com o objetivo de propor a harmonização das normas contábeis brasileiras (CFC, 2000). Os PFCs reformulados e em vigência desde janeiro de 1994, estão demonstrados no Quadro 15.

Quadro 15 – Os sete princípios fundamentais de contabilidade brasileiros

Princípio	Fundamental	Interpretação
------------------	--------------------	----------------------

de Contabilidade	
Da Entidade	Reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a 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.
Da Continuidade	A continuidade ou descontinuidade da entidade, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mudanças 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.
Da Oportunidade	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.
Do Registro pelo Valor Original	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.
Da Atualização Monetária	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.
Da Competência	O Princípio trata de orientar o reconhecimento tempestivo das mudanças do patrimônio, por meio dos registro das receitas e despesas, relativas ao período em que ocorrerem, independente dos respectivos recebimento e pagamento, em consonância com o Princípio da Oportunidade.
Da Prudência	A aplicação deste Princípio impõe observar a escolha de fatos que impliquem em menor patrimônio líquido, resultantes da adoção de menor valor para o ativo e maior valor para o passivo, consequentemente 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

2.4.4 As Normas Brasileiras de Contabilidade

Dos Princípios Fundamentais de Contabilidade 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.

As NBCs ainda não contemplam procedimentos para todos os fatos contábeis conhecidos, podendo-se dizer que se encontram em fase de desenvolvimento. Contudo, mesmo se reconhecendo o avanço da normatização contábil brasileira nas últimas duas décadas, as conquistas ainda são poucas diante da real necessidade de normas adequadas para produzir demonstrações contábeis com informações intercambiáveis e confiáveis¹¹. As NBCs já aprovadas e divulgadas pelo CFC e portanto, em vigência, estão demonstradas no Quadro 16.

Quadro 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade aprovadas em vigor

NORMA	ATIVIDADE NORMATIZADA
NBC-P-1	Profissional auditor independente
NBC-P-2	Profissional perito contábil
NBC-P-3	Profissional auditor interno
NBC-T-1	Características da informação contábil
NBC-T-2	Escrituração contábil
NBC-T-3	Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis
NBC-T-4	Avaliação patrimonial
NBC-T-5	Correção monetária
NBC-T-6	Divulgação das demonstrações contábeis
NBC-T-7	Conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis
NBC-T-8	Demonstrações contábeis consolidadas
NBC-T-9	Fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de entidades
NBC-T-10	Aspectos contábeis específicos em entidades diversas
NBC-T-11	Auditoria independente das demonstrações contábeis
NBC-T-12	Auditoria interna
NBC-T-13	Perícia contábil

Fonte: Resolução CFC N° 751/93.

Algumas dessas normas, no seu contexto prático operacional, se subdividem por assunto, em campo de aplicação específico, conforme demonstrado no Quadro 17.

Quadro 17 – Divisão das Normas Brasileiras de Contabilidade por campo de aplicação

¹¹ Da forma como são produzidas as NBCs, sem remunerar os profissionais que a elas se dedicam, ainda levará algum tempo para que sejam concluídas e se mantenham atualizadas.

NBC T 2 Da Escrituração Contábil	
T-2.1	Das Formalidades da Escrituração Contábil
T-2.2	Da Documentação Contábil
T-2.3	Da Temporalidade dos Documentos
T-2.4	Da Retificação dos Lançamentos
T-2.5	Das Contas de Compensação
T-2.6	Das Filiais
NBC T 3 Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis	
3.1	Das Disposições Gerais
T-3.2	Do Balanço Patrimonial
T-3.3	Da Demonstração do Resultado
T-3.4	Da Demonstração de Lucros ou Perdas Acumulados
T-3.5	Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
T-3.6	Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
NBC T 4 Da Avaliação Patrimonial	
T-4.2	Do Ativo
T-4.3	Do Passivo
NBC T 6 Da Divulgação das Demonstrações Contábeis	
T-6.1	Da Forma de Apresentação
T-6.2	Do Conteúdo das Notas Explicativas
T-6.3	Das Republicações
NBC T 10 Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas	
T-10.1	Empreendimentos de Execução a Longo Prazo
T-10.2	Arrendamento Mercantil
T-10.3	Consórcio de Vendas
T-10.4	Fundações
T-10.5	Entidades Imobiliárias
T-10.6	Entidades Hoteleiras
T-10.7	Entidades Hospitalares
T-10.8	Entidades Cooperativas
T-10.9	Entidades Financeiras
T-10.10	Entidades de Seguro Comercial e Previdência Privada
T-10.11	Entidades Concessionárias de Serviço Público
T-10.12	Entidades Públicas da Administração Direta
T-10.13	Entidades Públicas da Administração Indireta
T-10.14	Entidades Agropecuárias
T-10.15	Entidades em Conta de Participação
T-10.16	Entidades que Recebem Subsídios, Subvenções e Doações
T-10.17	Entidades que Recebem Incentivos Fiscais
T-10.18	Entidades Sindicais e Associações de Classe
T-10.19	Entidades Sem Finalidade de Lucros
T-10.20	Consórcio de Empresas

Fonte: Resolução CFC N° 751/93

As NBCs T 5, T 7, T 9, T 12 e 13, embora previstas, ainda não foram implementadas.

2.4.4.1 Demonstrações contábeis normatizadas

Demonstrações contábeis, como terminologia utilizada pelo CFC, ainda carecem de conceituação, pois as NBCs não vão além da composição das referidas demonstrações. Na prática, demonstrações contábeis são relatórios, normalmente padronizados, que contém informações relativas às situações financeira, econômica e patrimonial das entidades, extraídas dos seus registros contábeis regulares e geralmente se referem a um período da gestão.

A Lei 2.627/40 regulamentava a estrutura das demonstrações contábeis brasileiras nos moldes da contabilidade européia, ou seja, priorizando a ordem crescente de liquidez para o ativo e crescente de exigibilidades para o passivo. Já a Lei 6.404/76 apresentou estrutura em ordem decrescente de liquidez para os elementos do ativo e decrescente de exigibilidade para os elementos do passivo. Esta estrutura foi adotada pelas NBCs e está disciplinada pela NBC T 2.7 e NBC T 3.1 a 3.6 e 4, que normatizaram que as demonstrações contábeis têm por finalidade apresentar a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade a que se refere.

Em várias publicações, a terminologia Demonstrações Contábeis é substituída por Demonstrações Financeiras, inclusive na própria Lei 6.404/76, Capítulo XV, tendo a segunda terminologia um significado mais abrangente, por incluir informações não necessariamente extraídas dos registros contábeis regulares. Contudo, as duas são utilizadas largamente como sinônimas.

O Conselho Federal de Contabilidade, através das NBCs T2 e T3 definiu que a terminologia a ser utilizada no Brasil é “Demonstrações Contábeis”, cuja composição está elencada no Quadro 18.

Quadro 18 – Demonstrações contábeis exigidas pelas NBCs

NBC	Demonstrações Contábeis
NBC T 2.7	Balancete
NBC T 3.2	Balanço Patrimonial

NBC T 3.3	Demonstração do Resultado
NBC T 3.4	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
NBC T 3.5	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
NBC T 3.6	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
NBC T 6.2	Notas Explicativas

As demonstrações contábeis normatizadas pelas NBCs apresentam atributos específicos cujo teor encontra-se demonstrado nas figuras 2 a 7:

a) Balancete

O Balancete é uma demonstração contábil levantada em período contábil regular de 30 dias (NBC T 2.7) e deve observar e conter os atributos demonstrados na figura 2.

Balancete	<ul style="list-style-type: none"> • Deve ser extraído dos registros contábeis em determinada data • Deve ser levantado, no mínimo, mensalmente • Quando se destinar a fins externos à entidade, deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, categoria profissional e número do CRC • Identificar a entidade, data a que se refere, abrangência, contas e respectivos grupos, saldos devedores e credores e soma dos saldos.
------------------	---

Figura 2 Atributos do balancete no Brasil

b) Balanço

O Balanço é a demonstração contábil levantada com regularidade ao final de cada exercício social, apresenta as transações continuadas expressas pelos saldos das contas patrimoniais e contém os atributos demonstrados na figura 3.

	<ul style="list-style-type: none"> • Destina-se a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio e o patrimônio líquido da entidade; • É constituído de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido; • Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser
--	--

Balço Patrimonial	<p>apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultado de exercícos futuros deverá ser demonstrado como ativo ou passivo com as deduções que o torne líquido; • Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los; • Elementos de mesma natureza e pequenos saldos de mesma natureza, desde que não ultrapasse 10% do valor do grupo, serão agrupados; • As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização e as do passivo em ordem crescente dos prazos de exigibilidade.
--------------------------	---

Figura 3 Atributos do balanço patrimonial no Brasil

c) Demonstração do Resultado

A Demonstração do Resultado é a que apresenta transações cumulativas das contas de receita e despesa, ganhos e perdas do primeiro ao último dia do exercício social e deve conter os atributos demonstrados na figura 4.

Demonstração do Resultado	<ul style="list-style-type: none"> • Destina-se a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade; • Observa o princípio da competência e evidencia a formação do resultado em diversos níveis, confrontando a receita com os custos e despesas correspondentes.
----------------------------------	--

Figura 4 Atributos da demonstração do resultado no Brasil

d) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é a que apresenta a evolução dos lucros ou prejuízos de períodos consecutivos e deve conter os atributos demonstrados na figura 5.

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	<ul style="list-style-type: none"> • Evidencia em determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade; • Incorpora aos lucros acumulados de exercícos anteriores o lucro líquido do período;
---	---

	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstra a distribuição e destinação dos lucros; • Demonstra a formação e reversão de reserva de lucros.
--	--

Figura 5 Atributos da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no Brasil

e) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a que apresenta a evolução do patrimônio líquido de períodos consecutivos e deve conter os atributos demonstrados na figura 6.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	<ul style="list-style-type: none"> • Evidencia, em determinado período, a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido da entidade; • Substitui a Demonstração de Lucros Acumulados.
--	---

Figura 6 Atributos da demonstração das mutações do patrimônio líquido no Brasil

f) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é a que apresenta as fontes e as aplicações dos recursos que movimentam o capital de giro e deve conter os atributos demonstrados na figura 7.

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Evidencia, em determinado período, as fontes de recursos bem como as aplicações; • Demonstra a variações no capital circulante líquido da entidade no período; • Demonstra a absorção ou a liberação de recursos para capital de giro.
--	--

Figura 7 Atributos da demonstração das origens e aplicações de recursos no Brasil

2.5 – Considerações sobre a normatização contábil convergente

Ao longo deste capítulo foram apresentadas as várias iniciativas de produzir normatização contábil que forneça informações com credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade, ou seja, informações confiáveis e convergentes. Essas iniciativas se deram, ora pela criação de entidades profissionais internacionais, ora pela criação de bloco econômico, ora pela reformulação de normas internas.

Esse movimento, como consequência da insatisfação do usuário com a dissonância da informação, vem demonstrando o quanto a normatização contábil, a nível internacional e de cada país, carece de tratamento homogêneo para atender às necessidades do tomador de decisão globalizado. Não obstante a história da normatização contábil ser uma história internacional, é preciso que diante do desafio de atender aos usuários de mercados interdependentes, os procedimentos normatizados sejam também globalizados para que a tomada de decisão seja produtora.

CAPITULO 3

DIVERGÊNCIAS PRODUZAS POR NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DISSONANTE

O estudo desta parte do problema contempla técnicas utilizadas na pesquisa exploratória, fundamentadas na comparação bibliográfica. Para Triviños (1995, p. 109), o uso de estudos exploratórios permite ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema e pode servir para levantar possíveis problemas de pesquisa. Para Viegas (1999, p. 162), a utilização do estudo exploratório não exime o pesquisador de formular e verificar alguma hipótese.

A comparação bibliográfica está efetuada por meio da análise de conteúdo das normas contábeis internacionais, européias, estadunidenses e brasileiras.

A pesquisa exploratória concentrou-se, pelo lado da materialidade da pesquisa bibliográfica, nas práticas contábeis que abrangem maior grau de relevância e limitou-se às NICs, às Diretivas, às normas de países da União Européia, aos USGAAP e às NBCs.

A demanda por informação homogênea em função da interdependência dos mercados, contrapondo-se às diferenças de normas contábeis adotados pelos diversos países onde o capital se estabelece, sustentam a necessidade do estudo. Neste contexto, presume-se que as diferenças de normatização influenciam na produção de informações contábeis dissonantes, desencadeando um volumoso trabalho de ajustamento na conversão das demonstrações contábeis. A redução do volume de ajustamento dessas Demonstrações se daria pela harmonização, que eliminaria os efeitos provocados pela aplicação das normas divergentes.

3.1 Procedimentos comparativos aplicados

3.1.1 Normatização contábil aplicada ao goodwill

Goodwill é uma terminologia geralmente utilizada para explicar a diferença entre o valor do custo contábil de um investimento e o seu valor de mercado. Hendriksen & Breda (1991, p. 640) afirmam ser o mais importante ativo intangível na maioria das empresas e ao mesmo tempo o de tratamento mais complexo, em função da dificuldade de mensuração. A dificuldade de mensuração se relaciona com a subjetividade de diversos fatores que modificam o valor do investimento no decorrer da vida econômica, em função dos benefícios que possa produzir.

Entre os fatores que concorrem para a formação de goodwill estão as relações comerciais lucrativas e as atitudes favoráveis de clientes e consumidores em relação à empresa que ao longo do tempo agregam valor ao empreendimento.

A normatização contábil atual só dispõe de instrumento para tratar o goodwill negociado, ou seja o valor de mercado que aumento ou reduz o valor do custo contábil do investimento por ocasião da transação de compra e venda. O goodwill formado ao longo do tempo pelo empreendimento e não negociado ainda não tem tratamento contábil adequado.

a) Normatização internacional

A normatização do IASC, por meio da NIC 22, disciplina o goodwill desde 1995 com a denominação de ágio quando positivo e de deságio quando negativo. Assim, ocorre ágio sempre que o valor da aquisição for superior ao valor justo do investimento em função do patrimônio líquido da participação societária adquirida. Ocorre deságio em situação contrária, quando o valor da aquisição for inferior ao valor justo do investimento em função do patrimônio líquido da participação societária adquirida. Valor justo é o valor de negociação que satisfaz tanto o

comprador quanto o vendedor. Na ocorrência de ágio, a NIC 22 disciplina que o mesmo deve ser reconhecido como ativo. Na ocorrência de deságio, o reconhecimento deve ser como receita diferida. Nas duas situações, o prazo de amortização deve ser de até cinco anos, podendo ser em prazo maior, quando devidamente justificado, desde que não exceda a vinte anos

b) Normatização da União Européia

Na União Européia, o goodwill adquirido é disciplinado pelas 4^a e 7^a Diretivas. O goodwill adquirido é entendido como a diferença entre o valor justo da transação e o valor do patrimônio líquido. Entre os países da UE há forma diferenciada de tratamento do goodwill adquirido. Para efeitos de consolidação das demonstrações contábeis, a 7^a Diretiva permite que ele possa ser reconhecido como conta amortizável por período não superior a cinco anos ou deduzido de reservas (Blake e Amat, 1993, p.75).

Em países como a Bélgica e Portugal, o goodwill é tratado como ativo ou passivo, respectivamente, se ágio ou deságio, amortizável pelo tempo que produzir benefícios durante cinco anos. Na Bélgica este prazo pode ser dilatado, mas deve ser devidamente justificado em notas explicativas. A legislação desses países não admite o tratamento como dedução de reservas (Blake e Amat 1993, pp. 103 e 177).

Na Espanha, o goodwill adquirido pode ser ativado e amortizado pelo prazo de cinco anos ou em até dez anos desde que sejam divulgadas as justificativas em notas explicativas. Porém, a existência de saldo de goodwill a ser amortizado implica em restrição na distribuição de dividendos até o valor do saldo (Blake e Amat, 1993, pp. 187 e 188).

Na Alemanha, França, Itália e Reino Unido o goodwill é tratado como ativo amortizável ou redução de reservas, mas para efeito de consolidação é recomendada a compensação com reservas (Blake and Amat 1993, pp. 124, 134, 155 e 209). Na Alemanha, o prazo de amortização

é de quatro anos, porém, é aceitável até quarenta anos e quando for negativo poderá reduzir reavaliações de ativo ou ser mantido como passivo. Na França, há preferência por prazos de amortização entre vinte e quarenta anos. Na Itália, são aceitos prazos entre cinco e dez anos. No Reino Unido, durante a vida economicamente útil estimada do investimento.

Na Suécia, o goodwill é disciplinado pela código de contabilidade e pelo Foreningen Auktoriserade Revisorer – FAR, que é um corpo de profissionais, como ativo amortizável. Ambos recomendam que a amortização seja por um período máximo de dez anos, embora haja tendência de amortização por um prazo de até quarenta anos (Blake e Amat, 1993, p. 196). Cooke, citado por Blake e Amat, oferece três formas de tratamento de goodwill negativo (badwill): a) dedução do ativo adquirido; b) dedução do patrimônio líquido e; c) passivo exigível a longo prazo a ser transferido para o patrimônio por determinado período.

Na Holanda, o goodwill é levado a crédito de reserva se negativo. Se positivo, pode ser baixado diretamente contra lucros, baixado contra reservas ou ainda amortizado por um período de cinco anos, podendo a amortização estender-se além de cinco anos quando devidamente justificado em nota explicativa (Blake and Amat, 1993, p. 164). Nobes & Parker (1998, p. 159) argumentam que embora o goodwill possa ser amortizado por um período de cinco anos, a prática das empresas é efetuar a baixa contra reservas.

Para uma melhor visualização das diferenças de tratamento do goodwill nos países da Europa, o quadro 19 resume os tratamentos contábeis de cada um dos países citados.

Quadro 19 – Tratamento contábil comparativo do goodwill nos países da União Européia

País	Tratamento contábil
Portugal	Ativo ou passivo, se ágio ou deságio, respectivamente. Amortizável por cinco anos.
Bélgica	Ativo ou passivo, se ágio ou desário, respectivamente. Amortizável pelo prazo de cinco anos ou prazo mais longo, desde que justificado em notas explicativas. O

	goodwill negativo não tem prazo de amortização indefinido
Espanha ;	Ativo amortizável pelo prazo de cinco anos ou de até dez anos desde que justificado em nota explicativa. O saldo não amortizado implica em restrição ao pagamento de dividendos.
Alemanha	Ativo ou passivo amortizável ou redução de reservas. O período de amortização é de quatro anos, podendo se estender até quarenta anos. O goodwill negativo ou badwill reduz reavaliações ou é carregado como passivo para reduzir lucros realizados.
França	Não há limitação para o período de amortização. Pesquisa realizada por Sociais 1991, citado Blake and Amat, descreve que 66% dos grupos franceses amortizam o goodwill em período que varia entre 20 e 40 anos, 12% em 20 anos, 7% baixam de uma só vez e em mtorno de 8% reduzem reservas e o restante não tinham informação.
Itália	Ativo amortizável pelo prazo de cinco a dez anos. Nas contas consolidadas pode ser baixado contra lucros acumulados ou capitalizado. Se negativo, deve ser demonstrado como reserva ou como provisão para perdas futuras.
Reino Unido	Ativo amortizável pelo tempo de vida econômica do investimento ou baixado contra reservas. Se negativo deve ser levado diretamente a reservas.
Holanda	Ativo amortizável pelo prazo de cinco anos ou além desse prazo se justificada em nota explicativa. Se positivo, poderá ainda ser amortizado diretamente contra lucros ou baixado contra reservas. Se negativo, deverá ser creditado em reserva de reavaliação.
Suécia	Ativo amortizável em 10 anos ou até 40 anos. Se negativo, poderá ser tratado como redução do ativo, redução do patrimônio líquido ou passivo exigível a longo prazo a ser transferido para o patrimônio líquido por prazo indeterminado.

c) Normatização estadunidense

O goodwill, na normatização contábil dos EUA, está disciplinado pelo APB, Opinião 16 par. 68 e FAS-72 par.5 (Williams, 1998, pp. 3.1.4 e 3.16), como sendo a diferença entre o valor pago e o valor representativo de patrimônio líquido da participação societária adquirida que deve ser amortizado por um período de até quarenta anos. Contudo, Williams alerta que na literatura contábil estadunidense, goodwill não é necessariamente a diferença entre custo pago e valor escritural de investimento, pelo menos quando o valor escritural for igual ao valor justo dos ativos básicos. Essa abordagem é explicada em função dos métodos denominados “separate-

valuation method and net-spread method”, que significam método da avaliação separado e método da margem líquida, sendo o primeiro oposto ao segundo.

d) Normatização brasileira

A normatização contábil brasileira (NBC T 4.2.6.3) disciplina o goodwill como acessório ao custo da participação societária adquirida, avaliada em função do valor do patrimônio líquido, recomendando seu registro em conta específica e amortização com base em sua fundamentação econômica, quando avaliada pelo método da equivalência patrimonial (NBCT 4.2.6.2).

Dessa forma, se o valor da aquisição for superior ao valor de avaliação pelo patrimônio líquido da empresa adquirida, a diferença será registrada em conta devedora acessória à do investimento, com a denominação de ágio. Em situação contrária, quando o valor da aquisição for inferior ao valor de avaliação pelo patrimônio líquido da empresa adquirida, a diferença será registrada em conta acessória credora, com a denominação de deságio.

Porém, deve-se esclarecer que poderá haver acréscimo ao valor da participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial sem que ocorra a figura do ágio. Esse acréscimo normalmente é oriundo da avaliação de bens do ativo na empresa investida que, na empresa investidora, é registrado diretamente no patrimônio líquido como reserva de reavaliação na empresa investida (coligada ou controlada).

3.1.2 – Normatização contábil aplicada ao *leasing*

A normatização contábil relativa ao *leasing* é uma das que comporta tratamento diferenciado e implica em conteúdos diversos da informação contábil, podendo conduzir o usuário da informação a decisões diferentes e equivocadas, se referida informação não for harmonizada para proporcionar segurança na tomada de decisão. Embora o *leasing* seja comumente operacionalizado nas modalidades operacional e financeira, trataremos apenas da modalidade financeira, por ser a que oferece tratamentos diferenciados. O *leasing* na modalidade financeira, normalmente, é de longo prazo, e disciplina a assunção das obrigações de garantia, de segurança e de manutenção pelo arrendatário, podendo ainda prevê a transferência de domínio do bem arrendado ao arrendatário, mediante o pagamento de valor adicional ao da locação, denominado valor residual garantido.

a) – Normatização internacional

A normatização contábil do IASC disciplina o *leasing* por meio da NIC 17, desde 1982, tendo sido revisada em 1991. No âmbito do IASC o *leasing* assume as modalidades operacional e financeiro. Nesta dissertação, conforme já foi mencionado, consideramos apenas a modalidade financeira. Para a normatização do IASC, o *leasing* é caracterizado pela transferência substancial de todos os riscos e compensações decorrentes da propriedade de um ativo, seja ou não transferida a propriedade após certo tempo.

Por essa norma, o bem objeto de arrendamento financeiro deve ser refletido no balanço como um ativo depreciável e a obrigação como um passivo, em valores iguais, no início do arrendamento.

O valor do bem arrendado está sujeito à depreciação pelo prazo do arrendamento, se não houver previsão de transferência de propriedade do bem ao arrendatário e pelo prazo de vida útil estimado se houver a referida previsão (NIC 17, par. 16 e 17).

A despesa total do arrendatário é composta pelo montante das contraprestações do valor justo da transação mais o valor dos encargos do financiamento (NIC 17, par. 18).

Nos termos do par. 22 da NIC 17, o valor dos bens oriundos de arrendamento financeiro, deve ser divulgado separadamente dos demais nas demonstrações contábeis. Nos termos do par. 28, na contabilidade do arrendador, o bem arrendado deve ser baixado do seu imobilizado, devendo ser reconhecido nas demonstrações contábeis somente nas contas a receber objeto da transação.

b) – Normatização da União Européia

A normatização contábil das operações de leasing na União Européia é distinta entre os países. O assunto ainda não está disciplinado pelas diretivas e cada país segue em suas normas contábeis o que lhe parece ser melhor. Há uma tendência de adoção das normas internacionais emanadas do IASC, NIC 17, embora haja também país que utilize os *USGAAP*, ou normas próprias.

O Reino Unido utiliza normas próprias, SSAP 21 e FRS 5, que classificam as operações de arrendamento em financeiro e operacional e disciplinam a forma de divulgação nas demonstrações contábeis do arrendador e do arrendatário (Alexander e Archer, 1998, pp. 1190 e 1191). Na modalidade de arrendamento financeiro são transferidos ao arrendatário todos os direitos e obrigações sobre o bem arrendado e na modalidade de arrendamento operacional estes ficam com o arrendador. No arrendamento financeiro o valor justo do bem arrendado e a obrigação financeira pela aquisição do bem são registrados no ativo e passivo do arrendatário,

respectivamente. No arrendamento operacional o bem permanece registrado no ativo do arrendador.

Na França, a prática predominante é a recomendada pela NIC 17, sendo o bem objeto do arrendamento financeiro incorporado ao ativo do arrendatário somente se houver a transferência de todos os direitos e riscos sobre o bem e se houver o exercício da opção de compra ou opção de compra simbólica (Alexander e Archer, 1998, pp. 316 e 317).

Na Itália, a normatização contábil não disciplina o arrendamento na modalidade financeiro e sim, apenas, na modalidade operacional (Alexander e Archer, 1998, p. 622). Essa forma de tratamento é disciplinada pela legislação tributária.

Na Alemanha, a normatização do arrendamento é feita pela legislação tributária que faz distinção entre arrendamento financeiro e arrendamento operacional. A regra geral é que um ativo arrendado deve ser contabilizado pelo arrendador, exceto se a modalidade de arrendamento for financeiro, onde o bem deve ser contabilizado no ativo do arrendatário (Alexander e Archer, 1998, p. 392).

Na Holanda, a normatização do arrendamento é própria e está disciplinada pelos atos denominados RJ 1.01.127 e 1.05.127 onde é feita a distinção entre arrendamento financeiro e arrendamento operacional. O método contábil disciplinado para o arrendamento financeiro é de que o bem arrendado e a obrigação contraída devem ser reconhecidos no balanço do arrendatário. No arrendamento operacional, o bem arrendado deve ser reconhecido no ativo do arrendador (Alexander e Archer, 1998, pp. 738 e 739). Em ambas as formas, o método contábil utilizado guarda compatibilidade com a NIC 17 emanada do IASC, exceto quanto à amortização. Nobes & Parker (1998, p. 159) citam que, na prática, as companhias holandesas não capitalizam ativos intangíveis, mas quando o fazem, amortizam-no no período máximo de cinco anos, excetuando-se o goodwill que é, preferencialmente, baixado contra reservas.

Na Espanha, a normatização contábil disciplina que o bem objeto de transação de arrendamento deve ser reconhecido no ativo imobilizado do arrendador, tanto para o arrendamento financeiro quanto para o arrendamento operacional. No arrendamento financeiro, a legislação produz uma duplicidade de registro ao disciplinar que o bem deve ser reconhecido também no ativo imobilizado do arrendatário. Assim, o bem adquirido nessa modalidade é registrado tanto no ativo imobilizado do arrendatário quanto no do arrendador (Blake and Amat, 1993, p. 189).

Em Portugal, a normatização contábil que trata do arrendamento adota os procedimentos da normatização internacional, NIC 17 emanada do IASC, tanto para o arrendamento financeiro quanto para o arrendamento operacional.

c) – Normatização estadunidense

A normatização contábil estadunidense disciplina as transações de *leasing* por meio do FAS-13, 28, 98 e FIN-21, 26 e 27 e os caracteriza, pelo lado do arrendador como “capital lease” e “operating lease”, ou seja, arrendamento de bens do imobilizado e arrendamento operacional. Pelo lado do arrendatário, como “direct financing lease”, “leveraged lease” e “operating lease”, respectivamente, financiamento direto por meio de arrendamento, arrendamento com alavancagem e arrendamento operacional. Nas modalidades de arrendamento de bens de capital e financiamento direto por meio de arrendamento, há a transferência de todos os benefícios e riscos inerentes à propriedade do bem e estão disciplinados pelo FAS-13, par. 6a e 6b, enquanto que nas outras não (Williams, 1998, p. 30.29).

No arrendatário, o registro do arrendamento de bens de capital (capital leases) é efetuado no ativo imobilizado em contrapartida com o passivo e é amortizado de forma consistente pelo

tempo de vida econômica estimado ou pelo tempo de duração do contrato de arrendamento, dependendo do critério que for utilizado para classificação do arrendamento. Se o critério utilizado para classificação do arrendamento for o de transferência do direito da propriedade para o arrendatário ao fim do contrato de arrendamento ou se o contrato contem opção de preço de compra, o bem é amortizado durante o período de vida economicamente útil estimada. Nos demais casos, o bem é amortizado durante o prazo do contrato de arrendamento (Williams, 1998, p. 30.24), exceto no “operating leases”, onde o bem fica registrado na contabilidade do arrendador.

d) – Normatização brasileira

Na normatização contábil brasileira, o *leasing* está previsto para ser tratado pela NBC T 10.2. Porém, essa norma ainda não foi aprovada pelo CFC. Assim, o *leasing* está disciplinado apenas pela legislação do segmento de instituições financeiras, Lei 6.099/74 com alterações introduzidas pela lei 7.132/83 e Portaria 140/84 (Niyama e Gomes, 2000, p. 59) e pela legislação tributária, Decreto 3.000/99.

De acordo com essa normatização citada, o valor das contraprestações do bem arrendado, na contabilidade do arrendatário, é tratado como despesa do exercício e se houver a aquisição do bem ao final do contrato, o valor residual pago será reconhecido como ativo. Na contabilidade da empresa arrendadora, o bem arrendado é reconhecido como ativo amortizável no decorrer do prazo da locação e, em período mensal, é efetuada equalização com o saldo dos valores recebidos e dos valores depreciados e amortizados¹².

Da forma como são registradas as transações de *leasing* na arrendatária, o balanço não demonstra o valor da obrigação assumida e nem evidencia o ativo gerador de riqueza. Quando

¹² Niyama e Gomes, 2000, pp. 61 a 73, apresentam modelos de contabilização e de equalização de contratos de arrendamento mercantil.

muito, dessa forma, o passivo divulga o valor de parcelas incorridas vencidas, ou de contraprestações vencidas.

3.1.3 – Normatização contábil aplicada à pesquisa e desenvolvimento

A pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e de novas tecnologias comporta controvérsias no âmbito da normatização contábil dos países abrangidos por esta dissertação, quanto à forma de reconhecimento contábil dos gastos incorridos e/ou realizados. Os gastos dessa natureza ocorrem na perspectivas de obtenção de receitas com o produto novo e/ou com a descoberta da nova tecnologia. Contudo, a normatização contábil ainda se defronta com o desafio de tratá-lo de forma harmonizada, considerando as formas diversas com as quais a cultura contábil dos países o tem tratado, ora como ativo, ora como despesa do exercício.

a) – Normatização internacional

A normatização internacional disciplina os procedimentos aplicáveis ao gasto com pesquisa e desenvolvimento por meio da NIC 9 de 1978, revisada em 1993 para vigor a partir de janeiro de 1995. Para o IASC os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem ser segregados para efeitos de definir se serão reconhecidos como ativo ou como despesa do exercício. Os gastos com pesquisa, face sua incerteza, serão reconhecidos como despesa do período em que forem incorridos (NIC 9, par. 14 e 15). Da mesma forma, os gastos com desenvolvimento são inicialmente reconhecidos como despesa do exercício corrente, contudo, se forem provadas a viabilidade técnica do produto ou processo, a viabilidade econômica de mercado, a existência de recursos suficientes para conclusão do projeto e a quantificação adequada e segura dos custos,

referidos gastos podem ser reconhecidos como ativo (NIC 9, par. 16 e 17). Uma vez ativados, os gastos com desenvolvimento deverão ser amortizados como despesa numa base consistente, de modo a refletir o padrão em que os respectivos benefícios econômicos são reconhecidos (NIC 9 – par. 21). O par. 30 disciplina a forma de divulgação quanto a políticas contábeis, montante reconhecido como despesa, métodos de amortização, período de vida útil e as taxas utilizadas, entre outros.

b) – Normatização da União Européia

Na Comunidade Européia, o gasto com pesquisa e desenvolvimento é tratado de forma semelhante ao que recomenda o IASC por meio da NIC 9. A 4ª Diretiva permite que os Países-membro ativem referido gasto e que possam efetuar a baixa no período de cinco anos ou em um período mais longo desde que seja justificada em notas explicativas. No entanto, os valores dessa natureza ativados, são objeto de exclusão da base de cálculo dos dividendos (Blake & Amat, 1993, pp. 86 e 87) e (Alexander e Archer, 1998, p. 132).

No Reino Unido, a SSPA 13 efetua a distinção entre gastos com pesquisa e gastos com desenvolvimento. O gasto com pesquisa é levado a resultado no exercício de sua ocorrência. O gasto com desenvolvimento que objetive aplicação de conhecimento técnico e científico em projeto comercial específico, com viabilidade, é permitido à empresa escolher entre uma política de reconhecimento como ativo e de baixa no curso do exercício em que o gasto ocorreu. Se a opção for pelo reconhecimento como ativo, deverá ter divulgação específica no balanço (Blake e Amat, 1993, p. 211).

Na Itália, não é feita distinção entre o gasto com pesquisa e desenvolvimento. É permitido que as empresas adotem tanto a política de reconhecimento como ativo quanto a de levar a débito

do resultado do exercício em que ocorrer o gasto. Contudo, se a opção for pela ativação do gasto este não poderá exceder ao valor estimado do lucro líquido para o projeto e deverá ser amortizado no máximo em cinco anos (Blake e Amat, 1993, p. 155).

Na França, os gastos com pesquisa e desenvolvimento são considerados despesas do exercício em que forem realizados. Porém, existem exceções, quando houver razoável certeza de recuperação econômica do valor gasto e se os projetos e os custos estiverem claramente definidos, referido valor poderá ser capitalizado. Uma vez capitalizado, o gasto deve ser amortizado em um período máximo de cinco anos, exceto em casos excepcionais, onde o prazo pode ser mais longo, mas se o projeto, no curso desse período deixar de apresentar lucratividade, deverá imediatamente ser baixado e não poderá ser reativado em caso de o projeto voltar a apresentar condições de sucesso. Contudo, se os gastos foram ativados, durante o período de baixa não poderão ser distribuídos dividendos, salvo se houver saldo de reservas o suficiente para cobertura do valor a ser amortizado (Blake e Amat, 1993, p. 125).

Na Alemanha, os gastos com pesquisa e desenvolvimento são levados a débito de resultado do exercício em que ocorrerem. Todavia, se o gasto com pesquisa for resultante de aquisição feita a terceiros, este deve ser reconhecido como ativo e amortizado em bases sistemáticas (Blake e Amat, 1993, p. 137).

Na Espanha, é permitido que as empresas reconheçam como ativo o valor dos gastos com pesquisa e desenvolvimento, desde que sejam expostas razões que viabilizem o sucesso do projeto. Contudo, os custos devem estar claramente identificados e relacionados com a atividade e devem ser amortizados no prazo máximo de cinco anos. Assim, como em relação ao goodwill, não haverá distribuição de lucros até o valor do gasto capitalizado (Blake e Amat, 1993, p. 189).

Na Holanda, os custos com pesquisa e desenvolvimento podem ser reconhecido como ativo desde que existam expectativas bem fundamentadas de que possam existir benefícios

futuros. Para consubstanciar a fundamentação, é exigida a comprovação de algumas condições, como a que os custos devem estar relacionados aos produtos e existir clara identificação dos mesmos, a probabilidade técnica de sucesso deve ser provada, a administração deve ter o compromisso de implementar o projeto, devem haver os fundos necessários para implementar a viabilidade do projeto, entre outros. Nobes & Parker (1998, p. 159), comentam que ao contrário de outros intangíveis, o custo com pesquisa e desenvolvimento não tem sido amortizado e sim uma reserva tem sido criada.

c) – Normatização estadunidense

A literatura contábil estadunidense considera que pesquisa é todo esforço planejado de uma companhia para descobrir nova informação que ajudaria a criar um novo produto, serviço, processo ou técnica. Considera que desenvolvimento é o resultado de toda descoberta garantida pela pesquisa que formula um plano para criar um objeto desejado ou para melhorar um já existente. Em que pese essa estrutura conceitual existente, a normatização contábil dos USA disciplina que os custos incorridos com pesquisa e desenvolvimento devem ser levados a débito do resultado do exercício em curso (Williams, 1998, p. 41.04). A Financial Accounting Standard – FAS-2, par. 11, orienta que todo custo dispendido ou incorrido dessa natureza deve ser levado a débito de despesa, independentemente de o projeto de pesquisa ser bem sucedido ou não e de o projeto de desenvolvimento gerar resultados positivos ou não. Portanto, as normas contábeis estadunidenses não admitem a ativação de gasto com pesquisa e desenvolvimento. Todavia, o APB 16 (Williams, 1998, p. 41.06), disciplina que os dispêndios com maquinárias e equipamentos que possam ser aproveitados em outras atividades poderão ser ativados.

d) – Normatização brasileira

A normatização contábil brasileira não disciplina o gasto com pesquisa e desenvolvimento como um fato específico que mereça destaque nas normas brasileiras de contabilidade. O fato é disciplinado no âmbito das normas brasileiras de contabilidade (NBC T 3.2 e NBC T 4.2) e da legislação societária (pelo Art. 183 – VI da lei das sociedades por ações – 6404/76), genericamente, como ativo diferido. No âmbito da legislação societária deve ser ativado e amortizado em prazo não superior a dez anos a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, ou baixados, quando essa condição não mais for efetiva. No âmbito das NBCs, deve ser amortizado em função do período em que os benefícios forem auferidos, a partir do início da operação normal, devendo a baixa ocorrer quando cessarem os empreendimentos ou quando restar comprovado que não são mais produzidos benefícios suficientes para amortizá-lo. Fipecafi e Andersen (1994, p. 274) enfatizam que os gastos com pesquisa e desenvolvimento somente poderiam estar sujeitos a diferimento no caso de projeto com viabilidade técnica já demonstrada, viabilidade financeira conseguida, existência de mercado futuro e objetiva e clara intenção de efetiva produção e comercialização do produto objeto do projeto. Assim, na normatização brasileira, tanto os gastos com pesquisa e desenvolvimento quanto os demais gastos classificados no ativo diferido, têm os mesmos critérios de ativação, de amortização e de baixa.

3.1.4 Metodologias aplicadas à avaliação de estoques

Além das diferenças de conteúdo de normatização relativas ao *leasing*, goodwill e os gastos com pesquisa e desenvolvimento, já demonstrados neste capítulo, os estoques de produtos destinados a venda e os de produtos em processo também são atingidos pelos aspectos diferenciados de avaliação.

Os estoques de mercadorias adquiridas de terceiros e os de produtos de fabricação própria, são ativos de significativo valor na composição do balanço de uma empresa comercial ou industrial. Para esse ativo, a normatização contábil internacional, européia, estadunidense e brasileira oferece vários métodos de avaliação que podem determinar diferentes volumes financeiros do ativo, do patrimônio líquido e do resultado econômico e desta forma, as consequências dessa diversidade de metodologias podem modificar o valor do endividamento pelo maior ou menor tributo apurado em relação ao lucro, bem como a relação de liquidez pelo maior ou menor ativo circulante e ainda o montante dos lucros distribuídos em função da maior ou menor base de cálculo dos dividendos.

a) - Normatização internacional

A normatização internacional, disciplinada pela NIC 2, recomenda que os estoques devem ser avaliados pelo custo ou pelo valor líquido realizável, prevalecendo o menor. Referida NIC orienta como métodos usuais alternativos de avaliação de estoques, o PEPS e o UEPS.

Para o IASC, valor líquido realizável é o preço estimado de venda no curso normal dos negócios menos os custos estimados para completar o produto e menos os custos necessários a serem incorridos para efetuar a venda (NIC 2, par. 4).

b) - Normatização da União Européia

A normatização europeia disciplina a avaliação pelo custo ou mercado, dos dois o menor. Os métodos aceitos são o CMP e o PEPS, embora haja país que aceite metodologia diferente.

A França não faz restrições ao UEPS desde que seja utilizado na preparação do balanço consolidado. Já o Reino Unido, por meio da SSPA 9 exclui o UEPS. A Holanda permite o uso de quaisquer dos três: CMP, PEPS ou UEPS, no entanto, se for utilizado UEPS ou PEPS, o custo a valor corrente deve ser demonstrado (Blake & Amat, 1993, p.167).

c) - Normatização estadunidense

A normatização dos USA permite a utilização de quaisquer dos métodos, PEPS, UEPS ou CMP. Em quaisquer dos métodos utilizados os estoques devem ser avaliados a preço de custo ou de mercado, dos dois o que for menor (Williams, 1998, p. 27.14).

Além dos métodos citados, a normatização estadunidense admite um método denominado “Retail Inventory Method” ou seja, método de inventário de varejo. Esse método avalia o custo do inventário final por meio da aplicação de uma margem percentual sobre o estoque final dos produtos a preço de venda para determinar o preço de custo dos mesmos. Calculado o inventário final a preço de custo, o custo das mercadorias vendidas é obtido por diferença, considerando o valor acumulado do estoque inicial mais compras do período menos estoque final (Williams, 1998, p. 27.12).

d) - Normatização brasileira

A normatização contábil brasileira, fortemente influenciada pela legislação tributária na avaliação de ativos, aceita dois métodos de avaliação, sendo um o CMP - custo médio ponderado e o outro o PEPS - primeiro a entrar, primeiro a sair. Em quaisquer dos métodos aceitos deve haver comparação do preço de aquisição com o preço de mercado e será utilizado o que apresentar menor valor (NBC T 4.2.3). O método denominado UEPS – último a entrar, primeiro a sair é excluído pela legislação tributária. Como a variação dos preços normalmente ocorre para cima, mesmo que em índices modestos como tem ocorrido nos últimos anos, a adoção do PEPS provoca descapitalização em função de o custo das mercadorias vendidas ser baixado pelas aquisições mais antigas e conseqüentemente de valor menor. Em situação contrária, quando a variação dos preços for para baixo, ao invés de descapitalização, o PEPS proporcionaria economia de ativos, tanto pela menor base de cálculo de distribuição de dividendos, quanto pelo menor valor de desembolso de tributos em relação ao lucro. Dessa forma a preferência das empresas tem sido pelo CMP, por situar-se entre os extremos do PEPS e do UEPS, embora haja também avaliações por custo específico, para produtos que requeiram essa metodologia, como é o caso de veículos, máquinas e unidades imobiliárias.

3.2 Diferentes estruturas de apresentação das demonstrações contábeis

Nesta seção são apresentadas as estruturas de divulgação das demonstrações contábeis mais usuais, como balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstração do fluxo de caixa, considerando as peculiaridades de cada país e bloco econômico.

3.2.1 Normatização internacional

A normatização internacional produzida pelo IASC apresenta três demonstrações contábeis como as mais usuais, centrada no balanço patrimonial, demonstração do resultado e demonstração do fluxo de caixa, todas com uma visão consolidada.

a) - Estrutura de apresentação do balanço patrimonial

De acordo com a sugestão da NIC 7, revisada em 1992, as informações que devem ser divulgadas no Balanço Patrimonial Consolidado estão demonstradas no Quadro 20.

Quadro 20—Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial Consolidado Internacional

Ativos	19X2	19X1
Caixa e equivalentes à caixa		
Contas a receber		
Estoques		
Carteira de investimentos		
Imobilizado		
Custo		
(-) depreciação acumulada		
Imobilizado líquido		
Total do ativo		
Passivo		
Contas a pagar		
Juros a pagar		
Imposto de renda a pagar		
Dívida a longo prazo		
Total do passivo		
Patrimônio Líquido		
Capital social		
Lucros acumulados		
Total do patrimônio líquido		
Total do passivo mais patrimônio líquido		

Fonte: International Accounting Standards(1998, p. 127)

A NIC 5 (IAS 1998, p.99), reformatada em 1994, apresenta estrutura do Balanço Patrimonial individual por entidade de forma diferente, conforme se demonstra no Quadro 20-1.

Quadro 20-1 Balanço Patrimonial Internacional por entidade

Ativo de Longo Prazo	Passivo de Longo Prazo
Imobilizado	Empréstimo com Garantia
Terrenos e edificações	Empréstimo sem Garantia
Equipamentos e instalações	Empréstimo Intercompanhia
Outros ativos adequadamente identificados	Empréstimo com Associadas
Depreciação acumulada	Passivo Circulante
Outros Ativos de Longo Prazo	Empréstimos e saque a descoberto
Investimentos de Longo Prazo	Obrigações transferidas do Longo Prazo
Investimentos em subsidiárias	Obrigações com Fornecedores
Investimentos em Associadas	Obrigações com Dirigentes
Outros investimentos	Obrigações Intercompanhias
Contas a Receber de Longo Prazo	Obrigações com Associadas
Contas e Títulos a Receber de vendas e serviços	Imposto de Renda a Pagar
Contas a Receber de Dirigentes	Dividendos a Pagar
Contas a Receber Intercompanhias	Provisões
Contas a Receber de Associadas	Outros Obrigações e Provisões
Outras	Patrimônio Líquido
Goodwill	Capital Social
Marcas, Patentes e Similares	Outras Contas
Despesas Diferidas	Reserva de Lucros
Ativo Circulante	Reservas
Caixa e Bancos	Lucros Acumulados
Títulos de Curto Prazo	
Contas a Receber	
Estoques	

Fonte: International Accounting Standards(1998, p. 99)

b) - Estrutura de apresentação da demonstração do resultado consolidado

Ainda de acordo com a sugestão da NIC 7, as informações devem ser divulgadas na Demonstração do Resultado Consolidado, conforme estão demonstradas no Quadro 21.

Quadro 21 – Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado Consolidada Internacional

Vendas
Custo de vendas
Lucro bruto
Depreciação
Despesas de venda e administrativas
Despesa de juros
Renda de investimentos
Prejuízo de câmbio
Lucro líquido antes do imposto de renda e item extraordinário
Item extraordinário – indenização de seguro contra terremoto
Lucro líquido depois do item extraordinário
Imposto de renda
Lucro líquido

Fonte: IBRACON (1998, p. 99)

A NIC 5 no item 11, sugere ainda que deve ser feita divulgação em separado de arrendamentos e dos ativos adquiridos segundo os planos de compra a prestação.

c) - Estrutura de apresentação da demonstração do fluxo de caixa

A NIC nº 7 aborda a Demonstração do Fluxo de Caixa e sua estrutura, enfocando os métodos direto e indireto, conforme demonstrados no Quadro 22.

Quadro 22 – Estrutura de apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa Internacional

Método direto	Método indireto
----------------------	------------------------

Fluxos de caixa das atividades operacionais	Fluxos de caixa das atividades operacionais
Recebimentos de clientes	Lucro líquido antes do IR e itens extraordinários
Pagamentos a fornecedores e empregados	Ajustes
Caixa gerada pelas operações	Depreciação
Juros pagos	Perda cambial
Imposto de renda pago	Renda de investimentos
Fluxo de caixa antes do item extraordinário	Despesa de juros
Recebimento de indenização de seguro	Lucro bruto antes da mudanças no capital de giro
Caixa líquida das atividades operacionais	Aumento nas contas a receber
Fluxo de caixa das atividades de investimentos	Diminuição nos estoques
Aquisição de subsidiária	Diminuição em contas a pagar
Compra de ativo imobilizado	Caixa proveniente das operações
Recebimento de venda de imobilizado	Juros pagos
Juros recebidos	Imposto de renda pago
Dividendos recebidos	Fluxo de caixa antes dos itens extraordinários
Caixa líquida das atividades de investimento	Recebimento de indenização de seguro
Fluxo de caixa das atividades financeiras	Caixa líquida proveniente das operações
Recebimento pela emissão de ações	Fluxo de caixa das atividades de investimento
Recebimento de empréstimos a longo prazo	Aquisição de subsidiária
Pagamento de passivo por leasing financeiro	Compra de ativo imobilizado
Dividendos pagos	Recebimento de venda de equipamento
Caixa líquida das atividades financeiras	Juros recebidos
Aumento líquido no caixa e equivalente	Dividendos recebidos
Caixa e equivalente no início do período	Caixa líquida das atividades de investimento
Caixa e equivalente no final do período	Fluxo de caixa das atividades financeiras
	Recebimento pela emissão de ações
	Recebimento de empréstimos de longo prazo
	Pagamento de obrigação por leasing financeiro
	Dividendos pagos
	Caixa líquida das atividades financeiras
	Aumento líquido na caixa e equivalentes
	Caixa e equivalente no início do período
	Caixa e equivalente no final do período

Fonte: IBRACON (1998, pp. 100 E 101)

O item dividendo pago apresentado no fluxo de caixa das atividades financeiras, pode ser apresentado, opcionalmente, no fluxo de caixa das atividades operacionais.

As normas internacionais de contabilidade apresentadas são todas de carácter orientativo, não existindo cobrança ou punição para quem não as cumprir.

3.2.2 Normatização europeia

A normatização europeia apresenta o balanço patrimonial e a demonstração de lucros e perdas (demonstração do resultado) como as demonstrações contábeis básicas, sendo que a demonstração do resultado é apresentada em dois formatos, alternativamente.

a) - Estrutura de apresentação da demonstração de lucros e perdas

A demonstração de lucros e perdas é disposta em dois formatos de apresentação das informações, sendo que um contempla as despesas por tipo e outro por finalidade operacional. Ambas as formatações estão apresentadas nos Quadros 23 e 24.

Quadro 23 – Estrutura de apresentação da Demonstração de Lucros e Perdas com base no tipo de despesa na União Europeia

- 1 Receita Líquida (Net turnover)
- 2 Variação nos estoques de produtos acabados e em processo (Variation in stocks of finished goods and work in progress)

- 3 Produção para uso próprio - imobilizado (Work performed by the undertaking for its own use and capitalized)
- 4 Outras receitas operacionais (Other operating income)
- 5 Matéria prima e material secundário (Raw material and consumables)
- Outros encargos externos (Other external charges)
- 6 Custos de pessoal (Staff costs):
 - Ordenados e salários (Wages and salaries)
 - Seguridade social e contribuição para fundo de pensão (Social security cost, with a separate indication of those relating to pensions)
- 7 Valor de ajustes de ativos fixos tangíveis e intangíveis em formação (Value adjustments in respect of formation expenses and of tangible and Intangible fixed assets)
 - Valor de ajustes de ativo circulante excedentes ao valor do ajuste normal (Value adjustments in respect of current assets, to the extent that they exceed the amount of value adjustment which are normal in the Undertaking concerned)
- 8 Outros encargos operacionais (Other operating charges)
- 9 Receita de juros com destaque dos juros de interligadas (Income from participating interests, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 10 Receita de outros investimentos e empréstimos de longo prazo com destaque das originadas de interligadas (Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 11 Outros direitos a receber com destaque dos de interligadas (Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 12 Valor de ajustes de ativos financeiros e de investimentos mantidos como ativo circulante (Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets)
- 13 Juros e encargos incorridos com destaque dos originados de interligadas (Interest payable and similar charges, with a separate indication of those concerning affiliated undertakings)
- 14 Imposto de renda sobre lucros e perdas de atividades operacionais (Tax on profit and loss on ordinary activities)
- 15 Lucro ou perda de atividades operacionais após impostos (Profit or loss on ordinary activities after taxation)
- 16 Receita extraordinária (Extraordinary income)
- 17 Encargos extraordinários (Extraordinary charges)
- 18 Lucro ou perda extraordinários (Extraordinary profit or loss)
- 19 Imposto sobre lucro ou perda extraordinários (Tax on extraordinary profit or loss)
- 20 Outros impostos não incluídos nos itens acima (Other taxes not shown under the above items)
- 21 Lucro ou perda do exercício financeiro (Profit or loss for the financial year)

Fonte: adaptada de Blake e Amat (quadro 3.2, 1993, p.67)

Essa demonstração, dos itens 9 a 21, é complementada com os itens 7 a 19 da demonstração com base na finalidade operacional demonstrada no Quadro 24.

Quadro 24 – Estrutura de apresentação da Demonstração de Lucros e Perdas com base na finalidade operacional na União Europeia

- 1 Receita líquida (Net turnover)
- 2 Custo das mercadorias vendidas incluindo o valor dos ajustes [Cost of sales (including value adjustments)]

- 3 Lucro ou prejuízo bruto (Gross profit or loss)
- 4 Custos de distribuição incluindo o valor dos ajustes [Distribution costs (including value adjustments)]
- 5 Despesas administrativas incluindo o valor dos ajustes [Administrative expenses (including value adjustments)]
- 6 Outras receitas operacionais (Other operating income)
- 7 Receita de juros com destaque dos juros de interligadas (Income from participating interests, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 8 Receita de outros investimentos e empréstimos de longo prazo com destaque das originadas de interligadas (Income from other investments and loans forming part of the fixed assets, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 9 Outros direitos a receber com destaque dos de interligadas (Other interest receivable and similar income, with a separate indication of that derived from affiliated undertakings)
- 10 Valor de ajustes ativos financeiros e de investimentos mantidos como ativo circulante (Value adjustments in respect of financial assets and of investments held as current assets)
- 11 Juros e encargos incorridos com destaque dos originados de interligadas (Interest payable and similar charges, with a separate indication of those concerning affiliated undertakings)
- 12 Imposto de renda sobre lucros e perdas de atividades operacionais (Tax on profit and loss on ordinary activities)
- 13 Lucro ou perda de atividades operacionais após impostos (Profit or loss on ordinary activities after taxation)
- 14 Receita extraordinária (Extraordinary income)
- 15 Encargos extraordinários (Extraordinary charges)
- 16 Lucro ou perda extraordinários (Extraordinary profit or loss)
- 17 Imposto sobre lucro ou perda extraordinários (Tax on extraordinary profit or loss)
- 18 Outros impostos não inclusos nos itens acima (Other taxes not shown under the above items)
- 19 Lucro ou perda do exercício financeiro (Profit or loss for the financial year).

Fonte: Blake e Amat (1993, Quadro 3.2, p. 67)

Da forma exposta, o formato da demonstração de Lucro e Perdas (Resultado do Exercício no Brasil) poderá ter até duas versões da linha 1 à 6, se a opção for a do Quadro 26 e da linha 1 a 8, se a opção for a do Quadro 25. Os demais itens nas duas demonstrações são comuns. As diferenças entre as duas demonstrações residem na forma mais analítica do formato com base operacional, onde se observa que o custo das vendas “Cost of sales” demonstrado de forma analítica no custo das matérias primas e materiais indiretos e outros encargos externos “Raw material and consumables and Other external charges” e nas outras despesas, bem como no custo de pessoal, amortização e depreciação de ativos e ajuste de ativos circulantes.

Quanto ao balanço, a 4ª diretiva disciplina no art. 10 a formatação vertical por grau crescente de liquidez (Blake and Amat, 1993, p. 67), conforme demonstrado no quadro 25.

b) - Estrutura de apresentação do balanço patrimonial

O balanço patrimonial dispõe as informações, no ativo, em ordem crescente de liquidez e no passivo, em ordem crescente de exigibilidade, sendo que do ativo circulante são deduzidas as obrigações do passivo circulante.

Quadro 25 – Estrutura de apresentação do Balanço patrimonial na União Européia

- A Capital Subscrito a integralizar (Subscribed capital unpaid)
- B Despesas em formação (Formation expenses)
- C Ativo Imobilizado (Fixed assets)
 - i Imobilizado intangível (intangible assets)
 - ii Imobilizado tangível (tangible assets)
 - iii Imobilizado financeiro (financial assets)
- D Ativo circulante (Current assets)
 - i Estoques (Stocks)
 - ii Devedores (Debtors)
 - iii Investimento (Investment)
 - iv Dinheiro em caixa e banco (Cash at bank and in hand)
- E Receita provisionada e pagamentos antecipados (Prepayments and accrued income)
- F Credores: obrigações exigíveis no curso do exercício (Creditors: amounts becoming due and payable within one year)
- G Ativo circulante líquido (Net current assets)
- H Total do ativo menos passivo circulante (Total assets less current liabilities)
- I Credores: obrigações exigíveis nos exercícios seguintes (Creditors due and payable after more than one year)
- J Provisão para obrigações e encargos (Provisions for liabilities and charges)
- K Provisão de lucros para exercícios futuros (Accruals and deferred income)
- L Capital e reservas (Capital and reserves)
 - i Capital subscrito (subscribed capital)
 - ii Ágio na emissão de ações (share premium account)
 - iii Reserva de reavaliação (revaluation reserve)
 - iv Reservas (reserves)
 - v Lucro ou prejuízo de exercícios anteriores (profit or loss brought forward)
 - vi Lucro ou prejuízo do exercício (profit or loss for the financial year)

Fonte: Blake e Amat (1993, Quadro 3.3, p. 68)

Como pode ser observado, o Balanço definido pela 4ª Diretiva, reduz do ativo, o passivo circulante, de forma que no lado inferior do balanço, demonstrado de forma vertical, estão o

passivo exigível a longo prazo e o patrimônio líquido. Desta forma, o capital de funcionamento que financia o ativo, não se apresenta como obrigação, mas sim como redução dos ativos que financiou.

Outra característica desse balanço é que o item de ativo de menor liquidez é o capital subscrito não realizado, apresentado no item A, seguido de despesas em formação. Blake & Amat (1993, p. 69) comentam que os formatos horizontal e vertical das demonstrações contábeis a serem utilizadas pelas entidades de cada país são previamente definidos ou podem ser deixados para livre escolha, conforme encontra-se demonstrado no Quadro 26.

c) - Alternativas de apresentação do balanço e demonstração de lucros e perdas

A formatação horizontal ou vertical do balanço patrimonial e da demonstração do resultado pode ser previamente definida ou deixada para livre escolha. Os países também podem escolher a forma de apresentação da demonstração do resultado, por tipo de despesa ou por operação ou ambas, conforme demonstrado no Quadro 26.

Quadro 26 – Formatação definida e de livre escolha para apresentação das demonstrações contábeis na União Européia

Formato do Balanço		Formato da demonstração do resultado			
		Por tipo de despesa		Por operação	
Horizontal	Livre escolha	Horizontal	Vertical	Horizontal	Vertical
França	Luxemburgo	França	França	Luxemburgo	Luxemburgo
Alemanha	Holanda	Bélgica	Bélgica	Holanda	Holanda
Bélgica	Reino Unido	Espanha	Alemanha	Reino Unido	Reino Unido
Itália	Irlanda	Luxemburgo	Luxemburgo	Irlanda	Irlanda
Grécia	Dinamarca	Holanda	Holanda	Dinamarca	Dinamarca
Espanha		Reino Unido	Reino Unido		Alemanha
Portugal		Irlanda	Irlanda		Grécia
		Dinamarca	Dinamarca		
		Portugal			

A 7ª Diretiva disciplina a consolidação das demonstrações contábeis, porém as empresas que sejam de grupo familiar estão desobrigadas do cumprimento dessa norma (Alexander &

Archer, 1998, p. 56). A data da consolidação será a data dos balanços de todas as subsidiárias, todavia, a diretiva também prevê que poderão ser aceitas para consolidação, demonstrações contábeis de subsidiária com data de encerramento de até três meses antes da data da consolidação, desde que fatos significativos que tenham impacto na visão justa e verdadeira das demonstrações consolidadas sejam considerados.

3.2.3 Normatização estadunidense

As quatro principais demonstrações contábeis estadunidenses exigidas para apresentação estão demonstradas nos Quadros 27 a 30 e suas estruturas são verticalizadas.

a) - Estrutura de apresentação da demonstração do resultado

A estrutura de apresentação dessa demonstração prioriza, em condições normais de operacionalização, a ordem decrescente de grandeza de valores dos estágios do lucro.

Quadro 27 – Estrutura de apresentação da Demonstração de Resultado – (Income Statement) nos Estados Unidos

Vendas líquidas (Net sales)

Custo das mercadorias vendidas(Cost of merchandise sold)

Lucro Bruto (Gross profit)

Despesas Operacionais(Operating expenses)
Vendas (Selling)
Pré-operacionais (Pre-opening)
Geral e Administrativas (General and Administratitive)
Lucro operacional (operating income)
Receita menos despesa de juros (Interest income (expense))
Lucro líquido antes do imposto de renda (Earnings before income taxes)
Imposto de Renda (Income taxes)
Lucro líquido (Net earnings)
Ganhos por ação ordinária e equivalente (earnings per common and commom equivalent share)
Média ponderada do número de ações ordinárias e equivalente(Weighted average number of
common and common equivalent shares)

Fonte: Liby e Liby e Short (1996, p.678)

b) - Estrutura de apresentação do balanço patrimonial

O balanço patrimonial demonstra o ativo por ordem decrescente de liquidez e o passivo por ordem decrescente de exigibilidade e considera as participações societárias em outras empresas como investimentos de longo prazo, classificados após o imobilizado.

Quadro 28 – Estrutura de apresentação do balanço patrimonial (Balance Sheet) nos Estados Unidos

Ativo (Assets)

Ativo circulante (Current assets)

Caixa e equivalentes (Cash and cash equivalents)

Investimentos temporários incluindo investimentos de curto prazo(Short-term Investments, including current maturities of long-Term investments)
Contas a receber líquidas (Accounts receivable net)
Inventário de mercadorias (Merchandise Inventories)
Outros ativos circulantes (Other current assets)
Total do ativo circulante (Total current assets)
Imobilizado ao custo (Property, plant, and equipment, at cost)
Terrenos e edificações (Land and buildings)
Mobiliário, instalações e equipamentos (Furniture, fixtures and equipment)
Benfeitorias em bens arrendados (Leasehold improvements)
Construção em andamento (Construction in progress)
Menos amortização e depreciação acumuladas (Less accumulated depreciation and Amortization)
Imobilizado líquido (Net property and equipment)
Investimentos de longo prazo (Long-term investments)
Excesso de custo do valor real de ativos líquidos adquiridos (Cost in excess of the fair Value of net assets acquired)
Outros ativos (Other)
Total do ativo (Total assets)
Passivo e Patrimônio líquido (Liabilities and Shareholders' Equity)
Passivo circulante (Current liabilities)
Contas a pagar (Accounts payable)
Provisão para salários e despesas correlatas (Accrued salaries and related expenses)
Imposto a pagar sobre vendas (Sales taxes payable)
Outras despesas provisionadas (Other accrued expenses)
Impostos a pagar sobre lucro (Income taxes payable)
Parcelas correntes de empréstimo de longo prazo
Total do passivo circulante (Total current liabilities)
Passivo de longo prazo (Long-Term Debt)
Outras obrigações de longo prazo (Other long-term liabilities)
Impostos diferidos sobre o lucro (Deferred income taxes)
Patrimônio líquido (Shareholders' equity)
Ações Ordinárias (Common stock)
Capital integralizado (Paid-in capital)
Lucros acumulados (Retained earnings)
Menos Ações em tesouraria (Less notes receivable from esop)
Total do patrimônio líquido (Total shareholders' equity)
Total do passivo e patrimônio líquido (Total liabilities and Shareholders' equity)

Fonte: Liby e Liby e Short (1996, p.677)

c) - Estrutura de apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido

Essa demonstração apresenta a movimentação da riqueza dos proprietários entre as datas de início e de término do exercício financeiro.

Quadro 29 – Estrutura de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Statement of Changes in Owner’s Equity) nos Estados Unidos

Transações	Common Stock		Retained Earnings and Others			
	Shares	Amount	Retained Earnings	Acumulated translation Adjustment	Notes Receivable from Shareholders	Total Shareholders Equity

Saldo inicial (Beginning balance)
 Ações preferenciais autorizadas e emitidas (Preferred stock authorized and outstanding)
 Ações ordinárias autorizadas e emitidas (Common stock authorized and issued)
 Excesso de capital integralizado por ações ordinárias (Paid-in capital in excess of par value on common stock)
 Dividendo de ações ordinárias a ser distribuído (Common stock dividend to be distributed)
 Lucros acumulados (Retained earnings)
 Ações ordinárias em tesouraria ao custo (Treasury stock of common stock at cost)
 Saldo final (Ending balance)

Fonte: Adaptado de Williams (1998, p.45.04) e Liby & at al (1996, p. 726)

d) - Estrutura de apresentação da demonstração do fluxo de caixa

Essa demonstração apresenta a movimentação de embolso e de desemboldo dos recursos financeiros disponíveis segregando as origens e as aplicações por natureza.

Quadro 30 – Estrutura de apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa (Cash Flow Statement) nos Estados Unidos

Caixa e equivalentes no início do período (Cash and cash equivalents, beginning of the period)

Operações (Operations)

Lucro líquido (Net income)

Ajustes do lucro líquido ao caixa gerado pelas operações (Adjustments to reconcile net income to cash generated by operations)

Depreciação e amortização (Depreciation and amortization)

Valor líquido de baixas do imobilizado (Net book value of property, plant, and equipment retirements)

Conversão de ativos e passivos (Changes in assets and liabilities)

Contas a receber (Accounts receivable)

Estoque (Inventories)

Impostos sobre o lucro pagos antecipadamente (Prepaid income taxes)

Outros ativos circulantes (Other current assets)

Contas a pagar (Accounts payable)

Impostos a pagar sobre o lucro (Income taxes payable)

Custos de reestruturação provisionados (Accrued restructuring costs)

Outros passivos circulantes (Other current liabilities)

Impostos sobre o lucro diferidos (Deferred income taxes)

Caixa gerado pelas operações (Cash generated by operations)

Investimentos (Investments)

Aquisições de investimentos temporários (Purchase of short-term investments)

Renda de investimentos temporários (Proceeds from short-term investments)

Aquisições de ativo imobilizado (Purchase of property, plant, and equipment)

Outros (Other)

Caixa gerado pelas atividades de investimento (Cash generated by investment activities)

Financiamento (Financing)

Acréscimo de empréstimo tomado a curto prazo (Increase in short-term borrowings)

Lançamento de ações ordinárias, líquido de benefícios tributários específicos e conversão

De dívidas de acionistas (Increases in common stock, net of related tax benefits and

Changes in notes receivable shareholders)

Recuperação de ações ordinárias (Repurchase of common stock)

Recebimento de dividendos (Cash dividends)

Outros (Other)

Caixa gerado pelas atividades financeiras (Cash generated by financing activities)

Total do caixa gerado (Total cash generated)

Caixa e equivalentes ao final do período (Cash and cash equivalents, end of the period)

Divulgação de fluxo de caixa suplementar (Supplemental cash flow disclosures)

Pagamentos durante o ano (Cash paid during the year for)

Juros (Interest)

Impostos sobre o lucro (Income taxes)

Programa de transações não desembolsáveis (Schedule of noncash transactions)

Benefício tributário de opções de ações (Tax benefit from stock options)

Fonte: Larson & Chiappetta (1996, AP-54)

3.2.4 Normatização brasileira

A normatização contábil brasileira apresenta o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das origens e aplicações dos recursos e a demonstração das mutações do patrimônio líquido, como as quatro demonstrações Contábeis básicas a serem divulgadas, todas com estrutura vertical, comparativa com o exercício anterior, complementadas pelas Notas Explicativas.

a) - Estrutura de apresentação do balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial, composto pelos itens de ativo, passivo e patrimônio líquido, apresenta-se verticalmente estruturado, independente do plano de contas que a entidade adote ou do segmento de atividade, disciplinado pela NBC T 3.2.2, conforme demonstrado no Quadro 31. Essa estrutura poderá conter quantidades maiores ou menores de agrupamentos de contas, em função da regulamentação do setor da economia em que a entidade esteja inserida.

Quadro 31 – Estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial brasileiro

ATIVO	Ano 1	Ano 2	PASSIVO	Ano 1	Ano 2
Circulante			Circulante		
Disponível					
Créditos					
Estoques					
Despesas antecipadas					
Outros valores					
Realizável a Longo Prazo			Exigível a Longo Prazo		
Permanente					
Investimentos			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Imobilizado					
Diferido					
Total			Total		

A NBC T 3.2.2 ainda disciplina que quando houver passivo a descoberto, o patrimônio deverá ser demonstrado imediatamente após o Ativo, de forma vertical.

b) - Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado

A Demonstração do Resultado como a que apresenta as transações cumulativas de receita e despesa do período e o desempenho da gestão, disciplinada pela NBC T 3.3, item 2.3, segue a estrutura do Quadro 32.

Quadro 32 – Estrutura de apresentação da Demonstração do Resultado brasileira

	Ano 1	Ano 2
RECEITA BRUTA DA EXPLORAÇÃO DAS ATIVIDADES-FINS		
(-) Impostos incidentes sobre as operações, abatimentos, devoluções e cancelamentos		
RECEITA LÍQUIDA DA EXPLORAÇÃO DAS ATIVIDADES-FINS		
(-) Custos dos Produtos ou Mercadorias e dos Serviços		
RESULTADO BRUTO DO PERÍODO		
(±) Ganhos e Perdas Operacionais		
(-) Despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras		
RESULTADO OPERACIONAL		
(±) Receitas e despesas e ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins		
RESULTADO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES E DOS IMPOSTOS		
(-) Provisões para impostos e contribuições sobre o resultado		
(-) Participações no Resultado		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO		

A lei 6.404/76, das sociedades por ações, acrescenta ao final da Demonstração do Resultado, a qual denomina Demonstração do Resultado do Exercício, Art. 187, uma linha contendo o lucro líquido por ação.

c) - Estrutura de Apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, incorpora a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e apresenta todas as contas componentes do Patrimônio Líquido

e suas respectivas movimentações, compreendidas entre as datas de início e do final do exercício, disciplinada pela NBC T 3.5, segue a estrutura do Quadro 33.

Quadro 33 – Estrutura de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Transações	Capital	Reservas	Lucros ou prejuízos acumulados	Patrimônio Líquido
Saldos iniciais				
Aumento de capital				
Ajustes				
Reversões				
Formação de reservas				
Reavaliações				
Redução de capital				
Destinação de lucros				
Resultado líquido do período				
Compensação de prejuízos				
Lucros distribuídos				
Saldos finais				

d) - Estrutura de apresentação da Demonstração das Origens e Aplicações de recursos

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, disciplinada pela NBC T 3.6, apresenta a estrutura demonstrada no Quadro 34.

Quadro 34 – Estrutura de apresentação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos brasileira

	Ano 1	Ano 2
1. ORIGENS DOS RECURSOS		
Resultado Líquido Positivo das Operações		
Custos e despesas que não geram desembolso		
Aportes de capital próprio		
Realização de ativos de longo prazo		
Realização de ativos permanentes		
Capital de terceiros de longo prazo		
Total das origens		
2. APLICAÇÃO DE RECURSOS		
Distribuição de lucros		
Aquisição de ativo permanente		
Recursos aplicados no ativo realizável a longo prazo		
Redução de capital de terceiros de longo prazo		
Reembolso de capital		
Total das origens		
3. Variação do capital circulante líquido (1 – 2)		

Variação do Capital Circulante Líquido – CCL

Capital Circulante Líquido	Início do Exercício	Final do Exercício	Variação
Ativo Circulante			
Passivo Circulante			
Variação do CCL			

O valor da Variação do CCL na coluna *Variação*, deverá ser igual ao somatório do item 3.

e) - Estrutura de apresentação das notas explicativas

As Demonstrações Contábeis brasileiras ainda são complementadas por explicações e demonstrações auxiliares, denominadas Notas Explicativas, de quem são parte integrante. As Notas Explicativas, disciplinadas pela NBC T 6.2, deverão conter informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

3.3 Consequências da normatização contábil divergente

Para efeitos de comparação das divergências de informação provocadas pela aplicação de normatização contábil dissonante sobre fatos de mesma natureza, encontram-se elencados a seguir alguns fatos aleatórios tratados simultaneamente pela normatização contábil dos países considerados no estudo:

- a) Aquisição de participação societária majoritária em outras empresas R\$ 2.000.000,00
- b) Ágio 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 R\$ 1.000.000,00
e amortização anual em 8 parcelas iguais e vida economicamente útil de 10 anos
- 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

De acordo com o que está demonstrado neste capítulo, aos fatos acima citados é aplicada normatização contábil disciplinado pelo IASC, pela União Européia, pelos Estados Unidos e pelo Brasil, cujas divergências estão demonstradas nos Quadros 35 e 36. O arrendamento mercantil se refere ao primeiro ano de vigência do contrato, com vencimento da parcela e dos juros no primeiro dia útil do mês subsequente ao do encerramento do balanço e contempla cláusula de opção de compra do bem arrendado ao final do contrato.

Quadro 35 – Efeitos da normatização contábil dissonante no balanço patrimonial

Grupos de contas	Normatização Brasileira	Normatização Internacional	Normatização Européia	Normatização Estadunidense
Ativo permanente				
Participação em outras empresas	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Ágio (goodwill)	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Bens arrendados	00	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Pesquisa	500.000	00	00	00

Desenvolvimento	500.000	500.000	500.000	00
(-) Amortização do Goodwill	00	200.000	200.000	25.000
(-) Depreciação dos bens arrendados	00	100.000	100.000	100.000
T o t a l		4.200.000	4.200.000	3.875.000
Passivo				
Obrigações com arrendador	250.000	1.000.00	1.000.000	1.000.000

A normatização brasileira por não admitir a ativação do bem adquirido por arrendamento mercantil e a normatização estadunidense por não admitir a ativação de gastos com pesquisa e desenvolvimento, apresentam-se divergentes em relação a normatização internacional e européia. Em consequência dessa diferença o balanço de empresa brasileira que realize transação de arrendamento mercantil na modalidade financeira, se apresenta com passivo apenas relativo às parcelas vincendas ou vencidas do principal e juros, em obediência ao princípio fundamental de contabilidade da competência e sem o ativo correspondente ao bem em serviço. A normatização brasileira ainda é dissonante em relação à européia e estadunidense quanto ao tratamento dos gastos com pesquisa e desenvolvimento, pois tanto a normatização contábil quanto a legislação tributária admitem o reconhecimento como ativo para posterior amortização.

O resultado do exercício apurado é também diferente, conforme demonstrado no Quadro 36, em função dos procedimentos de contabilização dos gastos com goodwill, pesquisa e desenvolvimento e arrendamento mercantil.

Quadro 36 - Efeitos da normatização contábil dissonante na demonstração do resultado

Composição	Normatização brasileira	Normatização internacional	Normatização européia	Normatização estadunidense
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	800.000	800.000	800.000	800.000

Administrativas				
(-) Pesquisa e Desenvolvimento	100.000	500.000	500.000	1.000.000
(-) Amortização arrendamento mercantil	125.000	0	0	0
(-) Juros arrendamento mercantil	150.000	150.000	150.000	150.000
(-) depreciação arrendamento mercantil	0	100.000	100.000	100.000
Lucro Líquido	825000	450.000	450.000	-50.000

Na demonstração do resultado, o impacto da dissonância de normatização afeta de forma muito significativa a credibilidade do lucro e está diretamente relacionada aos gastos goodwill, pesquisa e desenvolvimento e arrendamento mercantil. A amortização do goodwill levou em consideração o tempo de cinco anos previsto pelas NICs e pelas Diretivas e o de quarenta anos previsto pelos USGAAP. No Brasil, como a normatização permite ativar os gastos com pesquisa e desenvolvimento, ambos foram amortizados considerando o prazo de 10 anos e o goodwill não foi amortizado em função da dependência da fundamentação econômica. As normas internacionais e as da União Européia, por permitirem ativar apenas os gastos com desenvolvimento, os com pesquisa foram levados ao resultado. Nos USA, como não é permitido reconhecer como ativo nenhum dos dois, ambos foram levados a resultado do exercício corrente.

Em relação ao arrendamento mercantil, no Brasil, o resultado é afetado pelo valor das amortizações e dos juros, já nos demais países do estudo, pela depreciação e juros. A depreciação foi calculada em relação ao prazo de vida economicamente útil das máquinas, em função da previsão contratual de opção de compra e o do prazo de financiamento ser menor do que o prazo de vida útil.

Os diferentes ativo, passivo e lucro apresentados podem afetar a qualidade da informação e comprometer a tomada de decisão, se antes não houver um trabalho de harmonização das informações, eliminando os efeitos que afetam as demonstrações contábeis.

Além das divergências de conteúdo da informação, provocadas pela dissonância da normatização, também contribui para a necessidade de harmonização a falta de uniformidade da estrutura das demonstrações contábeis. Conforme pôde ser observado no item 3.2, a estrutura das demonstrações contábeis européias diverge substancialmente das demais. As demonstrações contábeis internacionais, estadunidenses e brasileiras guardam semelhanças. Porém, algumas contas, principalmente da demonstração do resultado, são demonstradas de formas diferentes e, em função dessa divergência, podem provocar dificuldades de leitura e interpretação da informação.

CAPÍTULO 4

PERCEPÇÃO SOBRE A ELABORAÇÃO DE NORMAS CONTÁBEIS E NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO

Muitas são as variáveis que podem ter influência na elaboração das normas contábeis e com diversas conotações. Para conhecê-las foram elencados quesitos a serem respondidos por meio de pesquisa. Desta forma, perguntou-se aos respondentes, de acordo com suas percepções, que fatores poderiam influenciar na elaboração das normas de contabilidade e se as normas contábeis devem ser harmonizadas. Como subsídio foram sugeridos os quesitos constantes das Tabelas 2 e 9 das seções 4.1 e 4.2 seguintes.

A escolha dos quesitos ocorreu por considerar-se relevante, no contexto, a demanda por informação harmonizada em todos os estágios da tomada de decisão e, principalmente, nas economias competitivas, onde a falta de credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade pode ser traduzida em perda de oportunidade. Contudo, nem todas as variáveis selecionadas podem estar presentes na elaboração de normas e padrões contábeis, tendo em vista que o nível social, cultural e econômico das regiões não é homogêneo.

No Brasil, espera-se que as variáveis relacionadas como quesitos nas tabelas 2 e 9, na percepção dos respondentes, possam influenciar na elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade, como hipótese a ser testada na seção 4.1. No entanto, também há que se considerar que a profissão contábil brasileira é composta por dois níveis distintos de profissionais: um, constituído na sua grande maioria por profissionais de nível médio (técnicos em contabilidade); outro, a minoria, embora crescente, hoje já em torno de 40%, é constituído de contadores (CFC, 2000).

O público pesquisado é constituído por profissionais de contabilidade, estudantes dos últimos dois semestres do curso de ciências contábeis e usuários da informação contábil. A busca

dessas informações teve por finalidade conhecer o pensamento dos segmentos pesquisados a respeito de como são elaboradas as normas contábeis no Brasil, bem como sobre a necessidade de harmonização. Foram distribuídos 1.000 questionários nas cidades de Porto Alegre, São Paulo, Belo Horizonte, Fortaleza, Goiânia e Brasília. Desses, foram devolvidos os de Porto Alegre, Fortaleza e Brasília, totalizando 100 questionários.

A outra hipótese visa testar, se na percepção dos respondentes, há necessidade de harmonização das normas contábeis. Neste sentido foram aplicados os testes demonstrados na seção 4.2.

4.1 Resultado da pesquisa relativo ao quesito “O que contribui para a normatização contábil no Brasil”

As respostas obtidas por entrevistados, dos 100 questionários devolvidos, apresentam a participação de 54% de Contadores, 6% de Técnicos em Contabilidade, 28% de estudantes e 12% de usuários. As respostas dos Estudantes dos dois últimos semestres do curso de ciências contábeis, foram obtidas somente de estudantes de Brasília, da UnB e AEUDF. As respostas oferecidas pelos respondentes, segregadas por categorias, estão demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 – Respostas obtidas por grupo de respondente

Grupo de respondente	Respostas (X)	$Y = X/\sum X$
Contador	54	0,54
Técnico em Contabilidade	6	0,06
Estudante de Ciências Contábeis	28	0,28
Usuário de contabilidade	12	0,12
Totais		1,00

As perguntas do questionário foram estruturadas em duas seções. A primeira seção está composta de oito quesitos qualificados e um denominado “outros” e tem por finalidade obter dos

entrevistados suas opiniões sobre **O que contribui para a normatização contábil no Brasil**. A Segunda seção está composta por um grupo de um quesito e dois de três quesitos cada um e tem por finalidade obter a opinião dos entrevistados sobre **O porquê da harmonização contábil no Brasil**.

Os quesitos apresentados na primeira seção do questionário são os demonstrados na Tabela 2, identificados pelo número de ordem, que contém o seguinte preâmbulo: 7. O que contribui para a normatização contábil no Brasil? (responder conforme as percepções: 1=não tenho informação sobre o assunto; 2=certamente sim; 3=provavelmente sim; 4=talvez; 5=certamente não; 6=provavelmente não).

Tabela 2 – Quesitos a respeito de “O que contribui para a normatização contábil no Brasil”

Ord.	Quesitos	Percepção
7.1	Nível de exigência do usuário da informação contábil (investidores, credores, acionistas, empregados, consumidores, etc).	
7.2	Atuação acentuada dos órgãos reguladores (Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros, entre outros).	
7.3	Nível cultural dos profissionais de contabilidade(graduação, pós-graduação, mestrado e doutorado).	
7.4	Existência de órgão colegiado tipo CRC responsável pela edição de normas contábeis.	
7.5	Atuação do Governo principalmente com vistas a arrecadação tributária.	
7.6	Exigência de parcerias externas como acordos internacionais, bloco econômico, ou busca de intercâmbio cultural com outros países.	
7.7	Busca de harmonização de procedimentos contábeis como objetivo governamental ou da profissão contábil.	
7.8	Presença marcante de empresas multinacionais que impõem influências para estabelecimento de normas contábeis.	
7.9	Outro (especificar).	

As respostas desta seção estão demonstradas na Tabela 3, estando na horizontal os quesitos e na vertical os pesos atribuídos a cada um deles. As respostas estão tabuladas de forma genérica, contemplando todos os entrevistados, sendo os quesitos 7.1 a 7.3 respondidos por 100% dos entrevistados. A resposta com percepção “**2 - certamente sim**”, foi a mais utilizada no contexto geral, totalizando 304 percepções, seguida da resposta “**3 – provavelmente sim**”, com 214. A percepção 2 obteve maior frequência nos quesitos 7.1 a 7.7 e em todos os quesitos

totalizou 38,73%. A resposta 3 foi a segunda nos mesmos quesitos e a primeira no quesito 7.8 e obteve 27,26% do total das percepções

Tabela 3 – Resposta ao quesito “O que contribui para a normatização contábil no Brasil?”

Percepções	Quesitos									Y = X/ΣX
	7.1	7.2	7.3	7.4	7.5	7.6	7.7	7.8	Total (x)	
1	12	11	6	3	5	10	5	10	62	0,0789
2	38	56	34	60	33	27	39	17	304	0,3873
3	34	22	29	25	31	24	26	23	214	0,2726
4	10	7	14	4	10	14	15	21	95	0,1210
5	3	1	7	3	8	14	5	14	55	0,0701
6	3	3	10	2	6	9	8	14	55	0,0701
Total	100	100	100	97	93	98	98	99	785	,0000

As respostas obtidas demonstram que, na percepção dos entrevistados, dos quesitos qualificados, o “**7.8 Presença marcante de empresas multinacionais que impõem influências para estabelecimento de normas contábeis**”, na percepção 2, é o que menos influencia na elaboração das normas contábeis. Já os quesitos “**7.1 Nível de exigência do usuário da informação contábil (investidores, credores, acionistas, empregados, consumidores, etc)**” a “**7.7 Busca de harmonização de procedimentos contábeis como objetivo governamental ou da profissão contábil**”, nas percepções 2 e 3, são os que mais exercem influência na elaboração das citadas normas.

O quesito “**7.5 Atuação do Governo principalmente com vistas a arrecadação tributária**”, nas percepções 2 e 3, confirma que as normas contábeis brasileiras são legalistas.

Na seqüência, Tabelas 4 a 7, os resultados estão apresentados segregando os entrevistados por grupo, evidenciando a quantidade de respostas a cada quesito e o respectivo percentual em relação ao total de respostas.

4.1.1 Respostas obtidas dos Contadores

As percepções dos Contadores representam 54% do total das respostas obtidas. De acordo com os Contadores entrevistados, as percepções 2 e 3 oferecidas como resposta aos quesitos qualificados de 7.1 a 7.8 exercem influência na elaboração das Normas Contábeis Brasileiras, totalizando 69,05% das respostas, com destaque para a percepção “**2 certamente sim**”, que representa 41,67% do total de respostas possíveis.

Tabela 4 – Percepção dos contadores sobre a elaboração das NBCs

Quesitos formulados	Percepções						Total de respostas (W)	Y = W/ΣW100
	1	2	3	4	5	6		
7.1	4	26	18	3	2	1	54	12,86
7.2	3	29	14	4	1	2	53	12,62
7.3	1	20	17	5	5	5	53	12,62
7.4	1	36	10	2	3	0	52	12,38
7.5	3	12	19	9	4	4	51	12,14
7.6	3	15	15	5	8	6	52	12,38
7.7	1	26	12	6	3	4	52	12,38
7.8	3	11	10	10	8	11	53	12,62
Total (Z)	19	175	115	44	34	33		100,00
Ω = Z//ΣW100	4,52	41,67	27,38	10,48	8,10	7,86	100,00	

As participações percentuais das demais percepções encontram-se situadas abaixo da média amostral demonstrada na Tabela 8, de 11,6671%.

4.1.2 Respostas obtidas dos técnicos em contabilidade

As percepções dos Técnicos em Contabilidade representam 6% do total das respostas obtidas. De acordo com os Técnicos em Contabilidade entrevistados, as percepções 2 e 3 oferecidas como resposta aos quesitos qualificados de 7.1 a 7.8 exercem menos influência na elaboração das Normas Contábeis Brasileiras do que na opinião dos contadores, totalizando 48,94% das respostas, com destaque para a percepção “**2 certamente sim**”, que representa 27,66% do total de respostas possíveis.

Tabela 5 – Percepção dos técnicos em contabilidade sobre a elaboração das NBCs

Quesitos formulados	Percepções						Total de respostas (W)	Y W/ΣW100
	1	2	3	4	5	6		
7.1	1	1	1	2	0	1	6	12,76
7.2	1	2	3	0	0	0	6	12,76
7.3	1	2	0	1	1	1	6	12,76
7.4	1	4	1	0	0	0	6	12,76
7.5	0	3	1	0	0	2	6	12,76
7.6	1	0	1	2	0	1	5	10,63
7.7	0	1	2	1	1	1	6	12,76
7.8	1	0	1	1	2	1	6	12,76
Total (Z)	6	13	10	7	4	7	47	
Ω = Z//ΣW100	12,77	27,66	21,28	14,89	8,51	14,89		100,00

As participações percentuais das demais percepções encontram-se situadas acima da média amostral demonstrada na Tabela 8, de 11,6671%, exceto a percepção “**5 – certamente não**” que participa com 8,51% do total das respostas possíveis.

Desta forma, na percepção dos técnicos em contabilidade, as variáveis testadas oferecem influência moderada na elaboração das normas brasileiras de contabilidade.

4.1.3 Respostas obtidas dos estudantes de contabilidade

As percepções dos Estudantes dos dois últimos semestres do curso de ciências contábeis representam 28% do total das respostas obtidas. De acordo com os Estudantes entrevistados, as percepções 2 e 3 oferecidas como resposta aos quesitos qualificados de 7.1 a 7.8 exercem influência na elaboração das Normas Contábeis Brasileiras, totalizando 66,37% das respostas, com destaque para a percepção “**2 certamente sim**”, que representa 41,26% do total de respostas possíveis.

Tabela 6 – Percepção dos estudantes de contabilidade sobre a elaboração das NBCs

Quesitos formulados	Percepções						Total de respostas (W)	Y = W/∑W100
	1	2	3	4	5	6		
7.1	7	8	11	1	1	1	29	13,00
7.2	1	18	4	2	0	1	26	11,66
7.3	3	10	7	5	1	2	28	12,56
7.4	0	17	9	1	0	0	27	12,10
7.5	1	17	5	2	3	0	28	12,56
7.6	4	8	4	7	4	1	28	12,56
7.7	3	8	8	7	1	2	29	13,00
7.8	5	6	8	6	2	1	28	12,56
Total (Z)	24	92	56	31	12	8		
Ω = Z/∑W100	10,76	41,26	25,11	13,90	5,38	3,59		,00

As participações percentuais das demais percepções encontram-se situadas abaixo da média amostral demonstrada na Tabela 8, de 11,6671%, exceto a convicção “**4 – talvez**” que participa com 13,90% do total das respostas possíveis.

4.1.4 Respostas obtidas dos usuários da informação contábil

As percepções dos usuários da informação contábil representam 12% do total das respostas obtidas. De acordo com os usuários entrevistados, as percepções 2 e 3 oferecidas como resposta aos quesitos qualificados de 7.1 a 7.8 exercem influência na elaboração das Normas

Contábeis Brasileiras, totalizando 63,16% das respostas, com destaque para a convicção “**3 - provavelmente sim**”, que representa 34,74% do total de respostas possíveis.

Tabela 7 – Percepção dos usuários da informação contábil sobre a elaboração das NBCs

Quesitos formulados	Percepções						Total de respostas (W)	Y W/ΣW
	1	2	3	4	5	6		
7.1	0	3	5	4	0	0	12	12,63
7.2	2	5	3	2	0	0	12	12,63
7.3	1	2	5	3	0	1	12	12,63
7.4	0	4	4	2	0	2	12	12,63
7.5	1	4	4	1	1	0	11	11,59
7.6	2	4	4	1	1	0	12	12,63
7.7	1	5	4	1	0	1	12	12,63
7.8	1	0	4	4	2	1	12	12,63
Total (Z)	8	27	33	18	4	5	95	
Ω = Z//ΣW100	8,42	28,42	34,74	18,95	4,21	5,26		100,00

As participações percentuais das demais percepções encontram-se situadas abaixo da média amostral demonstrada na Tabela 8, de 11,6671%, exceto a percepção “**4 – talvez**” que participa com 18,95% do total das respostas possíveis.

4.1.5 – Revelações da pesquisa e teste de hipótese

A pesquisa revela, a nível geral, do ponto de vista das percepções 2 e 3, que o Governo é um dos que mais influencia na elaboração das normas contábeis brasileiras, conforme se observa nas tabelas 3 a 7.

Essa revelação, ao nível das respostas oferecidas pelos entrevistados, vem confirmar a máxima existente no meio profissional de que as normas contábeis brasileiras são legalistas em função da ação do fisco tributante.

As respostas oferecidas por categoria de respondente e percepções, permitem inferir, em função das médias, que 61,88% correspondem às percepções “2 – certamente sim” e “3 – provavelmente sim”, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Médias das percepções

Percepção	Contador	Téc.Cont	Estudantes	Usuários	Média	Desv Padrão
1	4,52	12,77	10,76	8,42	7,494	3,5432
2	41,67	27,66	41,26	28,42	34,753	7,7589
3	27,38	21,28	25,11	34,74	27,128	5,6650
4	10,48	14,89	13,9	18,95	14,555	3,4863
5	8,1	8,51	5,38	4,21	6,550	2,0887
6	7,86	14,89	3,59	5,26	7,900	4,9802
soma	100,01	100,00	100,00	100,00	16,6671	11,6977
MÉDIA	16,6683	16,6667	16,6667	16,6667	16,6671	
Desv Padrão	14,6745	6,7848	14,2622	12,8319		11,6977

A hipótese a ser testada é, na percepção dos entrevistados, quais das variáveis influenciam na elaboração das NBCs. Assim, a hipótese verdadeira é: Ho: se a média individual das percepções for maior do que a média da amostra, as percepções influenciam na elaboração das NBCs. A hipótese alternativa é: H1: se a média individual das percepções não for maior do que a média da amostra, as percepções não influenciam na elaboração das NBCs. Os testes são concebidos para o nível de significância de 5% e estão demonstrados a seguir:

a) teste da percepção “1 – não tenho informação sobre o assunto”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 1} - \text{média das percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{7,494 - 16,667}{11,697 / \sqrt{100}} = -7,8422$$

b) teste da percepção “2 – certamente sim”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 2} - \text{média das percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{34,753 - 16,667}{11,697 / \sqrt{100}} = 15,4621$$

c) teste da percepção “3 – provavelmente sim”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 3} - \text{média das percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{27,128 - 16,667}{11,697\sqrt{100}} = 8,9433$$

d) teste da percepção “4 – talvez”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 4} - \text{média das percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{14,555 - 16,667}{11,697\sqrt{100}} = -1,8056$$

e) teste da percepção “5 – certamente não”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 5} - \text{média da percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{6,550 - 16,667}{11,697\sqrt{100}} = -8,6492$$

f) teste da percepção “6 – provavelmente não”

$$Z \text{ teste} = \frac{\text{Média da percepção 6} - \text{média das percepções}}{\text{Desv padrão das percepções} / \sqrt{100}} = \frac{7,900 - 16,667}{11,697\sqrt{100}} = -7,4951$$

4.1.6 – Resumo do teste de hipótese

A estatística teste das percepções comparada ao escore padronizado **Z**, para o nível de significância de 5%, demonstrada por percepção, mensurada por categoria de respondente em todos quesitos pesquisados, influencia na elaboração das NBCs relativamente às percepções “**2 – certamente sim, 3 – provavelmente sim, 5 – certamente não e 6 – provavelmente não**”, conforme pode ser observado na Tabela 9.

Tabela 9 – Resumo da Estatística teste das percepções sobre a elaboração das NBCs

Percepção do respondente	Estatística teste	Escore padronizado Z	Análise do conteúdo da percepção
1 – Não tenho informação sobre o assunto	-7,8422	1,65	Os respondentes da percepção em todos os quesitos alegam desconhecimento das variáveis pesquisadas em relação à elaboração das NBCs.
2 – Certamente Sim	15,4621		Os respondentes da percepção em todos os quesitos acreditam que as variáveis pesquisadas influenciam na elaboração das NBCs.
3 – Provalmente Sim	8,9433		Os respondentes da percepção em todos os quesitos acreditam que as variáveis pesquisadas podem influenciar na elaboração das NBCs.
4 - Talvez	-1,8056		Os respondentes da percepção em todos os quesitos têm dúvida de que as variáveis pesquisadas possam influenciar na elaboração das NBCs.
5 – Certamente Não	-8,6492		Os respondentes da percepção em todos os quesitos não acreditam que as variáveis pesquisadas influenciam na elaboração das NBCs.
6 – Provavelmente Não	-7,4951		Os respondentes da percepção em todos os quesitos acreditam que as variáveis pesquisadas podem não influenciar na elaboração das NBCs.

Considerando que o escore padronizado **Z** para o nível de significância de 5% é 1,65 (Stevenson, 1986, p. 225), as variáveis 7.1 a 7.8 pesquisadas, segundo a estatística teste das percepções “**2 – certamente sim** e **3 – provavelmente sim**“, influenciam na elaboração da normatização contábil brasileira, portanto aceitando hipótese verdadeira H_0 . As percepções “**5 – certamente não** e **6 – provavelmente não**“, por serem contrárias à influência das variáveis

citadas e se apresentarem abaixo do escore padronizado 1,65 também corroboram para confirmar que as variáveis poderão influenciar na elaboração das NBCs.

As conclusões que o resultado da pesquisa nos permitiu interpretar, são apenas do ponto de vista dos entrevistados e não querem expressar que efetivamente as variáveis pesquisadas influenciem na elaboração das NBCs, pois estas são elaboradas sob a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade que não foi consultado pela pesquisa realizada.

4.2 Resultado da pesquisa relativo ao quesito “O porquê da harmonização contábil no Brasil”

Os quesitos formulados para responder a esta pergunta foram divididos em três grupos, sendo o primeiro composto de um quesito e os outros dois, de três quesitos cada um e as respostas são “sim” ou “não” para cada um. As respostas ao segundo grupo, o 8.2, estão condicionadas à resposta “sim” do primeiro grupo, o 8.1, e as respostas ao terceiro grupo, o 8.3, estão condicionadas à resposta “não” do primeiro. Desta forma, diferentemente da primeira seção do questionário onde todos os quesitos tinham a mesma possibilidade de serem respondidos, nesta seção a resposta foi seletiva, conforme demonstrado na Tabela 9.

Tabela 10 – Quesitos submetidos aos respondentes sobre “O porquê da harmonização contábil no Brasil”

Ord.	Quesitos (responder S=Sim; N=Não)	Resposta
8.1	É necessário que os países harmonizem suas normas contábeis com um padrão internacional?	
8.2	Responder os quesitos 8.2.1 a 8.2.3 somente se a resposta ao item 8.1 for “sim”.	
8.2.1	Somente demonstrações contábeis preparadas nos mesmos padrões podem ser comparadas.	
8.2.2	Decisões no mundo globalizado necessitam de informações contábeis produzidas nos mesmos padrões.	
8.2.3	O contabilista precisa adquirir conhecimentos de contabilidade internacional para melhorar suas oportunidades no mercado competitivo.	
8.3	Responder os quesitos 8.3.1 a 8.3.3 somente se a resposta ao item 8.1 for “não”.	
8.3.1	Cada país é soberano para manter seus padrões contábeis próprios.	
8.3.2	A harmonização não tem reflexo na informação para tomada de decisões.	
8.3.3	A adoção de normas internacionais de contabilidade é um desrespeito às normas internas do país.	

As respostas aos quesitos desta seção estão demonstradas na Tabela 11, totalizando 335 “sim” e 57 “não”. Das 100 respostas possíveis a cada quesito, o quesito 8.1 recebeu 78 que acreditam que é necessário harmonizar as normas contábeis com um padrão internacional, 21 entendem que isso não é necessário e um não se manifestou. As respostas “não” ao quesito 8.1, impactaram nas respostas aos quesitos 8.3.1; 8.3.2 e 8.3.3, que juntos totalizam 45 respostas “sim” e 17 respostas “não”.

Tabela 11 – Resposta aos quesitos sobre “O porquê da normatização contábil”

Respondentes	Quesitos respondidos														Total das respostas	
	8.1		8.2.1		8.2.2		8.2.3		8.3.1		8.3.2		8.3.3		S	N
	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N		
Contadores	44	10	37	6	43	0	42	2	8	1	5	6	7	2	186	27
Téc. Contabilidade	1	5	1	0	1	0	1	0	5	0	4	1	5	0	18	6
Estudantes de Cont	22	6	15	6	22	0	20	2	5	1	4	2	2	4	90	21
Usuários da Cont	11	0	7	3	11	0	12	0	0	0	0	0	0	0	41	3
Total	78	21	60	15	77	0	75	4	18	2	13	9	14	6	335	57

Nesta seção do questionário vinculou-se a normatização contábil dissonante à necessidade de harmonização da mesma, como forma de minimizar as divergências de conteúdo e de interpretação na utilização da informação contábil.

A necessidade de harmonização está comprovada pela aplicação do modelo estatístico Qui-Quadrado - χ^2 , onde se compara o teste calculado com o teste crítico padronizado. Assim, a hipótese verdadeira seria: Ho: a harmonização é necessária se a soma das frequências observadas forem inferiores à frequência crítica padronizada. A hipótese alternativa, ou seja, pela não harmonização seria: H1: a harmonização não é necessária se a soma das frequências observadas forem superiores à frequência crítica padronizada.

Tabela 12 – Necessidade de harmonização das normas contábeis por segmento de respondentes

Respondentes	Respostas “sim” e “não” possíveis (x)	Respostas “sim” efetivas (y)	Z Y/X	W Y/ΣY
Contadores	54	44	0,8148	0,5641
Técnicos em contabilidade	06	01	0,1667	0,0128
Estudantes de contabilidade	28	22	0,7857	0,2821
Usuários da informação contábil	12	11	0,9167	0,1410
Total				,0000

4.2.1 – Análise das respostas por quesito

A análise dos dados da Tabela 13 permite inferir que do total de respostas válidas, 19,90% acreditam que é necessário harmonizar as normas contábeis tomando como parâmetro um padrão internacional e 19,64% acreditam que decisões no mundo globalizado necessitam de informações contábeis produzidas nos mesmos padrões, enquanto que 3,57% entendem que a adoção de normas internacionais de contabilidade é um desrespeito às normas internas do país. Por outro lado, 19,13% pensam que o contabilista precisa adquirir conhecimentos de contabilidade internacional para melhorar suas oportunidades no mercado competitivo e 15,31% dizem que somente demonstrações contábeis preparadas nos mesmos padrões podem ter comparabilidade.

Tabela 13 – Opinião geral dos respondentes por quesito a respeito da harmonização

Respondentes	Respostas		X (S+N)	Y S/ΣX	Z N/ΣX
	S	N			
8.1	78	21	99	0,1990	0,0536
8.2.1	60	15	75	0,1531	0,0383
8.2.2	77	0	77	0,1964	0,0000
8.2.3	75	4	79	0,1913	0,0102
8.3.1	18	2	20	0,0459	0,0050
8.3.2	13	9	22	0,0332	0,0230
8.3.3	14	6	20	0,0357	0,0153
Σ	335	57	392	0,8546	0,1454

As respostas “sim” aos quesitos 8.1; 8.2.1; 8.2.2 e 8.2.3 expressam a crença dos respondentes de que as informações contábeis devem ser harmonizadas. Essas respostas totalizam 73,98% do total de respostas “sim”, enquanto que a soma das respostas “não” ao quesito 8.1 e “sim” aos quesitos 8.3.1; 8.3.2 e 8.3.3 totalizam 16,84%.

4.2.2 – Considerações sobre o teste de hipótese

A hipótese a ser confirmada é H_0 : a harmonização é necessária se a soma das frequências observadas forem inferiores à frequência crítica padronizada. A Tabela 14 demonstra o teste efetuado com todas as respostas obtidas por grupo de respondente do quesito 8.1.

Tabela 14 – Estatística teste do total das respostas ao quesito 8.1

Respondentes	Frequências Observadas (Fo) e Esperadas (Fe)					
	Frequência observada = Fo			W Z/ΣZ	Frequência esperada=Fe	
	X (SIM)	Y (NÃO)	Z (x+y)		SIM	NÃO
Contadores	44	10	54	0,54	42,12	11,88
Téc.Contabilidade	1	5	6	0,06	4,68	1,32
Est.Contabilidade	22	6	28	0,28	21,84	6,16
Usuários	11	1	12	0,12	9,36	2,64
TOTAIS	78	22	100	1,00	,00	,00

Respondentes	Cálculo do χ^2 (Fo-Fe)Fe		Soma das Frequências
	SIM	NÃO	
Contadores	0,08391	0,29750	0,38141
Técnicos em Contabilidade	2,89367	10,25939	13,15306
Estudantes de Contabilidade	0,00117	0,00415	0,00532
Usuários da informação contábil	0,28735	1,01878	1,30613
Total		0	

A soma das respostas “sim” representa uma fraca tendência dos respondentes pela necessidade de harmonização das normas contábeis, enquanto que as respostas “não” representam uma forte tendência pela não necessidade de harmonização das normas contábeis. À resposta “não”, foi adicionada uma que não estava identificada, para totalizar 22, que somada às 78 respostas “sim” totalizam as 100 respostas possíveis.

Utilizou-se o teste Qui-Quadrado - χ^2 para explicar se o número de respostas “sim” obtidas no quesito 8.1 representa a crença dos respondentes de que as normas contábeis devem ser harmonizadas.

Operacionalizando-se o teste, conforme demonstrado na Tabela 13, a estatística observada de 14,84592 é superior à estatística crítica de 7,815 (Levin, 1987, p. 361), implicando na rejeição de H_0 . Assim, o conjunto de respostas oferecidas sugere a não necessidade de harmonização, em virtude de a estatística observada ser superior à estatística crítica, para 3 graus de liberdade [(4-1)(2-1) = 3] e nível de significância de 5%.

Desta forma, o resultado do teste significa que os respondentes entendem que não é necessária a harmonização das normas contábeis e conseqüentemente rejeitam a hipótese verdadeira, H_0 . No entanto, isto contraria as evidências demonstradas na Tabela 13, onde 78 das 100 respostas oferecidas são pela necessidade de harmonização. A explicação para essa divergência, está na tendência das respostas oferecidas pelos técnicos em contabilidade, que disto do restante do conjunto.

Para corrigir essa distorção, a Tabela 15 apresenta o teste sem as respostas dos técnicos em contabilidade, cujo resultado é representativo da percepção da maioria.

Tabela 15 – Estatística teste das respostas ao quesito 8.1 sem os técnicos em contabilidade

Frequências Observadas (Fo) e Esperadas (Fe)						
Respondentes	Frequência observada = Fo			W Z/ΣZ	Frequência esperada=Fe	
	X (SIM)	Y (NÃO)	Z (x+y)		SIM	NÃO
Contadores	44	10	54	0,5745	44,23	9,77
Est.Contabilidade	22	6	28	0,2979	22,94	5,06
Usuários	11	1	12	0,1276	9,83	2,17
TOTAIS				,0000	,00	,00

Respondentes	Cálculo do χ^2 (Fo-Fe)Fe		Soma das Frequências
	SIM	NÃO	
Contadores	0,00123	0,00560	0,00683
Estudantes de Contabilidade	0,04000	0,17307	0,21307
Usuários da informação contábil	0,13931	0,63099	0,77030
Total			0

Conforme a tabela acima demonstra, a estatística teste sem as respostas dos técnicos em contabilidade, representada pela soma das frequências observadas, é 0,99020 e a estatística crítica para 2 graus de liberdade e nível de significância de 5% é 5,991 (Levin, 19887, p. 361). Assim, o valor do teste observado é inferior ao valor do teste crítico, o que confirma a percepção dos respondentes pela necessidade de harmonização das normas contábeis e conseqüentemente a aceitação da hipótese verdadeira, Ho.

4.3 – Conclusão da pesquisa

As respostas oferecidas pelos respondentes da pesquisa apresentam duas situações que merecem uma análise específica. Uma situação é o desconhecimento declarado por parte dos respondentes sobre a elaboração das NBCs expresso pela utilização da percepção 1, totalizando 57 respostas. A outra é a dúvida quanto à possibilidade de influência expressa pela utilização da

percepção 4, totalizando 100 respostas. A distribuição das respostas às percepções “1 – Não tenho conhecimento sobre o assunto e 4 – talvez” , por categoria de respondente está demonstrada na Tabela 16.

Tabela 16 – Desconhecimento e dúvida dos respondentes

Respondentes	Percepções	Q u e s i t o s									
		7.1	7.2	7.3	7.4	7.5	7.6	7.7	7.8	Total	%
Contadores	1	4	3	1	1	3	3	1	3	19	40,13
	4	3	4	5	2	9	5	6	10	44	
Técnicos em Contabilidade	1	1	1	1	1	0	1	0	1	6	8,28
	4	2	0	1	0	0	2	1	1	7	
Estudantes de Contabilidade	1	7	1	3	0	1	4	3	5	24	35,03
	4	1	2	5	1	2	7	7	6	31	
Usuários da informação contábil	1	0	2	1	0	1	2	1	1	8	16,56
	4	4	2	3	2	1	1	1	4	18	
Total	1	12	7	6	2	5	10	5	10	57	100,0
	4	10	8	14	5	12	15	15	21	100	

O desconhecimento e dúvida dos respondentes corresponde a 20%(157*785/100) do total das respostas oferecidas demonstradas na Tabela 3. O desconhecimento e dúvida dos Contadores e dos Estudantes de Ciências Contábeis representam 75,16% do total dessas respostas o que parece um dado surpreendente para reflexão.

O posicionamento contrário dos Técnicos em Contabilidade à harmonização das NBCs, em virtude de representarem a grande maioria dos profissionais em atividade, também parece ser uma informação relevante para a reflexão das entidades normatizadoras da profissão contábil no Brasil, em especial o CFC.

CAPÍTULO 5

CONCLUSÕES

A busca por informação contábil intercambiável, crível, comparável e compreensível, para atendimento das necessidades de tomadores de decisão tem sido objetivo de profissionais e pesquisadores. Para alcançar esse objetivo foram criadas entidades nacionais e internacionais que congregam profissionais de vários países e de segmentos específicos da profissão, na tentativa de reduzir a divergência da normatização.

Normatização divergente aplicada a fatos semelhantes produz informação dissonante conforme se demonstrou no capítulo 3, onde a normatização contábil internacional, européia, estadunidense e brasileira modificou o conteúdo da informação apresentada nas demonstrações contábeis.

As diferenças normativas se tornam ainda mais evidentes à medida que o capital se internacionaliza e o investidor se torna mais exigente por informação homogênea que lhe permita tomar decisão com segurança. Essas diferenças estão presentes tanto no campo conceitual, referentes a normas e princípios, quanto no da aplicação e são o desafio que a contabilidade precisa vencer para manter o status de linguagem universal dos negócios.

A entidade normatizadora internacional, o IASC, no aspecto conceitual, enfatiza a importância das normas e não dos princípios. Para os países da UE, quase tudo é tratado como princípio, embora fazendo a diferenciação dos princípios emanados das Diretivas para os princípios internos de cada país. Nos Estados Unidos, o conjunto de princípios sustenta as normas, porém a ênfase está nas normas. No Brasil, a entidade normatizadora e reguladora da

profissão, o CFC, prega que os princípios são distintos das normas e a ênfase é dada aos princípios.

Dessa forma, países e bloco econômico seguem produzindo informação dissonante na conformidade de seus princípios e normas contábeis, para tomador de decisão que necessita de informação confiável produzida por normatização uniforme. Os quadros 20 e 21 apresentados no capítulo 3 demonstram o quanto essas normas desarmonizadas podem produzir informação divergente e comprometer a efetividade da decisão. A tentativa de solução para essas divergências normativas poderá ser a aceitação de um referencial internacional.

A normatização que caminha para esse referencial internacional parece ser a oriunda do IASC, pois como restou demonstrado neste trabalho, a União Européia, tanto ao nível de diretivas quanto de países individualmente, supre a ausência de normas específicas com as normas internacionais. No entanto, a influência das normas contábeis estadunidenses se apresenta como um obstáculo nessa trajetória. No Brasil, as empresas estadunidenses utilizam os USGAAP e só mais recentemente, com a chegada de maior número de empresas européias, as normas internacionais passaram a ter maior divulgação e abrangência.

A aplicação das normas contábeis dissonantes aos fatos demonstradas no capítulo 3, resultou em relevantes divergências no tratamento da informação dos gastos com goodwill, pesquisa e desenvolvimento e *leasing*. Essas divergências modificaram o desempenho da geração de lucros, agregando mais ou menos custo ao ativo e conseqüentemente alterando a estrutura de capital.

A formatação das demonstrações contábeis é também um ponto de significativas divergências nas estruturas normativas internacional, européia, estadunidense e brasileira. As demonstrações estruturadas pelas normas internacionais, estadunidenses e brasileiras guardam semelhanças de formatação, já as européias apresentam-se diferentes, além de as demonstrações

exigidas não serem as mesmas. Caso específico é a demonstração do fluxo de caixa, disciplinada pelas normas internacionais e estadunidenses que não são previstas pelas normas brasileiras e européias. A normatização brasileira exige a apresentação da demonstração das origens e aplicações de recursos, que não é exigida pela normatização dos demais países considerados no estudo.

Na competência para elaboração e validação das normas, há também significativas diferenças. No contexto internacional, estadunidense e brasileiro, as normas contábeis são elaboradas e validadas pela corporação. No contexto europeu essa competência é do Executivo ou Legislativo de cada país, sendo que na UE a competência é do Parlamento Europeu.

Todas as divergências da normatização tratadas por este estudo demonstram evidências da necessidade de harmonização das normas contábeis para produzir informação confiável. Porém, para que isso ocorra, é desejável que o profissional de contabilidade tenha conhecimentos de contabilidade internacional.

No capítulo 4 tratou-se especificamente da normatização contábil brasileira, enfatizando a percepção a respeito da elaboração das normas brasileiras de contabilidade. Essa percepção está sustentada em pesquisa realizada com profissionais, estudantes e usuários da informação contábil, demonstrada por meio de respostas a quesitos formulados que foram as variáveis utilizadas para validação da hipótese do estudo. As variáveis utilizadas se relacionaram com o nível cultural dos profissionais de contabilidade; o nível de exigência dos usuários; a atuação de entidades fiscalizadoras do mercado; a existência e atuação de entidades colegiadas responsáveis pela elaboração e edição de normas contábeis; a atuação do governo, principalmente, com vistas ao aprimoramento de mecanismos de arrecadação tributária; existência de acordos e parcerias internacionais, de intercâmbio cultural e de blocos econômicos; presença de empresas multinacionais no mercado interno e a busca de harmonização de procedimentos como objetivo

governamental ou da profissão globalizada. A hipótese testada revelou que os respondentes acreditam que as variáveis utilizadas como quesitos da pesquisa influenciam na elaboração das normas contábeis brasileiras, bem como revelam a necessidade de harmonização dessas normas com um referencial internacional.

Outra revelação da pesquisa é que os técnicos em contabilidade, possivelmente, pela formação que recebem, não consideram necessária a harmonização das normas contábeis (Tabela 10), pois das 6 respostas oferecidas somente uma é favorável à harmonização. Outra, é a confirmação de que as normas contábeis brasileiras são legalistas, em função da percepção dos entrevistados a respeito à atuação do Governo, principalmente com vistas aos interesses na arrecadação tributária. As respostas a este quesito o colocam como um dos que mais influencia na elaboração das normas contábeis no conjunto dos oito quesitos pesquisados.

A análise dos resultados da pesquisa demonstrada no item 4.3, apresenta duas situações relevantes para o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil, onde se observou o desconhecimento e dúvida, em especial de Contadores e de Estudantes de Ciências Contábeis, em relação à elaboração das NBCs. De forma semelhantemente relevante está demonstrado no item 4.2.2 a reação contrária dos Técnicos em Contabilidade em relação à harmonização das NBCs, embora se deva considerar que os Técnicos em Contabilidade participam com apenas 6% dos questionários devolvidos.

De modo geral, a redução das divergências normativas, como meta, é que permitirá a agregação dos atributos de credibilidade, compreensibilidade e comparabilidade, e estes, tornarão a informação intercambiável. A satisfação dessa meta poderá exigir que o profissional da contabilidade amplie seus conhecimentos a nível internacional e conheça as necessidades não atendidas do usuário. Esse conjunto de informação trabalhado pelas entidades normatizadoras e reguladoras da profissão conduzirão a normatização contábil para a inevitável e desejável

harmonização, que independentemente do país onde estejam os interesses do tomador de decisão, as informações tenderão a ser homogêneas.

Onde a harmonização não for possível pode ser razoável a divulgação, por meio de notas explicativas, das divergências quantificadas entre os procedimentos dissonantes normatizados, demonstrando os efeitos nos respectivos grupos de contas ou contas das demonstrações contábeis.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDER, David & ARCHER, Simon. *European accounting guide*. 3. ed. San Diego; Harcourt Brace, 1998.
- BAILEY, Larry P. *Miller gaas guide*. London; Dryden, 1998.
- BAYDOUN, Nabil & NISHIMURA, Akira & WILLET, Roger. *Accounting in the asia-pacific region*. New York; Wiley, 1997.
- BIRCHER, Paul. *Regulando os órgãos reguladores* (Gazeta mercantil, 1997; O domínio da administração);
- BLAKE, John e AMAT, Oriol. *European accounting*. London; Pitman, 1993.
- CARSBERG, Bryan. *Uniformizando as normas contábeis ao redor do mundo* (Gazeta mercantil, 1997; O domínio da administração);
- CASTRO NETO, José Luís de. *Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na união européia*(Tese de doutoramento). Universidade de São Paulo, 1998.
- CHOI, Frederick D.S. & MUELLER, Gerhard G. *International Accounting*. 2.ed. New Jersey; Prentice-Hall, 1988.
- Conselho Federal de Contabilidade. *Normas Brasileiras de Contabilidade*, 1993.
- D'AMORE, Domingos e CASTRO, Aducto de Souza. *Curso de contabilidade – 1º vol.* 20.ed. São Paulo; Saraiva, 1964
- FIPECAFI e ANDERSEN, Arthur. *Normas práticas contábeis no Brasil*. 2.ed. São Paulo; Atlas, 1994.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDA, Michal F. Van. *Accounting theory*. 5.ed. Chicago; Irwin, 1991.
- IBRACON. *Normas internacionais de contabilidade*. São Paulo, 1998.
- International Standard Accounting Committee. *International accounting standards*, 1998.
- International Standard Accounting Committee. *International accounting standards*, 2000.
- KAM, Vernon. *Accounting theory*. 2. ed. New York; Wiley, 1990.
- KPMG. *Normas internacionais de contabilidade. Resultado da pesquisa sobre sua aplicação no Brasil*, 2000.

- LARSON, Kermit D. & CHIAPPETTA, Barbara. *Fundamental accounting principles*. 4. ed. Chicago; Irwin, 1996.
- LEQUIN, Yves. *Principes comptables europeens*. Gometz la Ville; Sedifor, 1994.
- LEVIN, Jack. *Estatística aplicada a ciências humanas*. 2.ed. São Paulo; Harbra, 1987.
- LIBBY, Robert et al. *Financial accounting*. Chicago; Irwin, 1996.
- NIYAMA, Jorge Katsumi e GOMES, Amaro L. Oliveira. *Contabilidade de instituições financeiras*. São Paulo; Atlas, 2000.
- NIYAMA, Jorge Katsumi et al. *Princípios contábeis europeus e brasileiros uma abordagem comparativa*. UnB Contábil. Brasília; v. 2, n.1, p. 111-132, 1.sem.2000.
- NOBES, Christopher & PARKER, Robert. *Comparative international accounting*. 5. ed. London; Prentice Hall, 1998.
- SIMMONDS, Andy. *Resultados discordantes* (Gazeta mercantil, 1997; O domínio da administração).
- STEVENSON, William J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo; Harbra, 1986.
- TRIVIÑOS, Augusto N.S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo; Atlas, 1995.
- VIEGAS, Waldir. *Fundamentos de metodologia científica*. Brasília; UnB, 1999.
- WILLIAMS, Jan R. *Miller gaap guide*; 20. ed. London; Dryden, 1998.
- YAMAMOTO, Marina Mitiyo. *A contabilidade e o mercosul (Tese de doutoramento)*. Universidade de São Paulo, 1996.