

## A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade

### RESUMO

A convergência para os padrões contábeis internacionais têm se tornado tema relevante, com agenda definida para sua adesão em muitos países ao redor do mundo. No Brasil, coube ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a responsabilidade de emitir pronunciamentos contábeis de acordo com o *International Financial Reporting Standard* (IFRS), conforme a Lei nº 6.404/76 (alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09). Cada documento emitido pelo CPC corresponde a uma norma internacional de contabilidade emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Este trabalho tem como objetivo comparar os pronunciamentos do CPC com as normas do IASB e verificar a existência de diferenças entre os mesmos. Para tanto, realizou-se uma pesquisa documental aos pronunciamentos técnicos do CPC e às normas do IASB. Utilizou-se a técnica da análise de conteúdo, tendo o tema como unidade de significação. O universo de análise compreendeu os pronunciamentos técnicos que foram utilizados nas demonstrações contábeis das companhias brasileiras em 2010, emitidos pelo CPC nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010. Os resultados apontaram para a existência de diferenças entre os pronunciamentos emitidos pelo CPC e as normas emitidas pelo IASB, as quais foram agrupadas em quatro categorias de análise. Após análise, concluiu-se que as diferenças apontadas não prejudicam a declaração de que as demonstrações contábeis consolidadas brasileiras preparadas de acordo com os CPCs estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

Palavras-chave: CPC; IFRS; demonstrações contábeis.

### 1 INTRODUÇÃO

O início das mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional ocorreu formalmente com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 que alteraram os dispositivos da Lei nº 6.404/76, modernizando a contabilidade e exigindo que as empresas brasileiras (especialmente as sociedades por ações) passassem a utilizar pronunciamentos contábeis baseados nas normas internacionais de contabilidade.

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é o organismo internacional que elabora as normas internacionais de contabilidade as quais são utilizadas por mais de 100 países do mundo. As normas internacionais são denominadas: *International Financial Reporting Standard* – IFRS (antes de 2003 denominavam-se *International Accounting Standard* – IAS) e *International Financial Reporting Interpretation Committee* – IFRIC (antes de 2003 denominavam-se *Standard Interpretation Committee* – SIC)<sup>1</sup>. A estrutura conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis internacionais é detalhada no *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

Criado em 2005 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem a atribuição de elaborar os pronunciamentos contábeis brasileiros em conformidade com as normas internacionais, conforme preceitua a Lei nº 11.638/07. Em 2007, 2008, 2009 e 2010, baseado nas normas internacionais, o Comitê produziu 63 documentos, sendo 42 pronunciamentos técnicos (denominados CPCs), 5 orientações técnicas (denominadas OCPCs), 15 interpretações técnicas (denominadas ICPCs) e a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (*framework*).

Diante da exigência regulatória em convergir ao padrão internacional, as empresas brasileiras prepararam as suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas no padrão IFRS a partir do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, em comparação com o exercício de 2009. O requerimento para a convergência parte não somente das Leis 11.638/07 e 11.941/09, mas também dos diversos reguladores que já aprovaram, no todo ou em parte, os atos normativos editados pelo CPC, tais como: a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho Monetário Nacional (CMN), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e o CFC.

O grande impulso à adoção das normas internacionais foi proporcionado pelos países da Comunidade Europeia, que, em 2005, passaram a utilizar as normas emitidas pelo IASB, e mais recentemente em função da aceitação dos Estados Unidos, por meio da *Security and Exchange Commission* (SEC), das demonstrações contábeis no padrão IFRS, desde que sigam rigorosamente as normas do IASB, emitidas em inglês para as empresas estrangeiras (que inclui as empresas brasileiras) listadas na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) e que preparam demonstrações contábeis no padrão US GAAP.

O presente trabalho procurou responder ao seguinte questionamento:

Existem diferenças entre os pronunciamentos contábeis brasileiros emitidos pelo CPC e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB no que se refere às demonstrações contábeis consolidadas?

A motivação para o estudo decorreu do momento vivenciado, pois o Brasil encontra-se no processo de transição para uma convergência às normas internacionais de contabilidade.

A importância e contribuição deste estudo residem na abrangência da quantidade de documentos analisados, ou seja, após a emissão de 63 documentos pelo CPC. Adiciona-se ainda, que na revisão da literatura foram encontrados poucos trabalhos que se dedicaram à comparação entre essas normas, sendo que nenhum deles realizou uma análise comparativa com a abrangência e a profundidade aqui propostas.

O trabalho trará benefícios para a comunidade acadêmica, para os usuários da contabilidade e também para todos os profissionais da contabilidade. Espera-se que este estudo contribua para a compreensão das diferenças apresentadas para que as companhias possam julgar se elas são relevantes a ponto de impedir uma declaração de que suas demonstrações contábeis consolidadas preparadas no padrão CPC estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Isso porque a CVM e alguns órgãos reguladores que exigem demonstrações contábeis no padrão internacional estão adotando os documentos aprovados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis como se normas internacionais de contabilidade fossem.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução CFC nº 1.055, de 07/10/2005 com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos, levando sempre em consideração a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional. O CPC é um comitê autônomo composto por representantes das seguintes instituições: (1) Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); (2) Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional); (3) Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa); (4) Conselho Federal de Contabilidade (CFC); (5) Fundação

Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e (6) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Além dessas entidades que compõem o CPC, outros 6 (seis) representantes, tais como o CMN, a CVM, a Susep, a Receita Federal do Brasil, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Federação Brasileira dos Bancos (Febraban) foram convidados e participam mensalmente dos trabalhos do CPC. Outras entidades ou especialistas, eventualmente, são convidados a participar dos trabalhos do CPC. Nas reuniões, as entidades convidadas têm direito à voz, mas não têm direito a voto. Os membros do CPC têm direito a voz e a voto.

O CPC delibera por 2/3 de seus membros e o CFC fornece toda a estrutura necessária para a realização dos trabalhos. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010).

Os membros do CPC se reuniram mensalmente nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010 e produziram 63 documentos contábeis (entre pronunciamentos, interpretações e orientações) baseados tanto nas Leis 11.638/07 e 11.941/09 quanto e, especialmente, nas normas emitidas pelo IASB. Os órgãos reguladores brasileiros têm acompanhado o CPC aprovando e tornando obrigatórios os seus pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações.

A alteração da Lei das Sociedades por Ações, as normas do CPC e o poder regulatório, principalmente da CVM, Susep e Bacen, permitiram ao Brasil assumir o compromisso de alinhar suas práticas contábeis às normas internacionais emitidas pelo IASB, sendo que o processo de convergência é uma realidade no País.

A Lei nº 11.638/07 impulsionou os trabalhos do CPC com a inclusão do artigo 10-A na Lei nº 6.385/76 (Lei da criação da CVM), conforme segue:

A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

O trabalho do CPC consiste em estudar as normas internacionais de contabilidade, traduzi-las e, caso haja alguma divergência com as leis brasileiras, adequá-las. Após esse procedimento, o CPC coloca as normas em audiência pública para que o mercado (Ministérios do Governo Federal, Agências Reguladoras Federais, Conselhos Regionais de Contabilidade, Associações de Classe, Faculdades, Companhias Abertas, Empresas de Auditoria Independente, Professores, Contadores, Economistas, Alunos, entre outras pessoas interessadas) possa avaliá-las e sugerir melhorias.

No período em estudo, as sugestões do mercado abrangeram a forma de apresentação e o conteúdo das orientações, interpretações e pronunciamentos técnicos colocados em audiência pública. Em reuniões mensais, os membros e convidados do CPC avaliaram as sugestões provenientes das audiências públicas encerradas. As sugestões no intuito de melhorar a redação ou o entendimento do texto foram aceitas pelo CPC em sua maioria e não foram destacadas no documento denominado “Relatório de Audiência Pública” que consta no *site* do CPC. As sugestões que não foram aceitas e os motivos da sua não aceitação foram apresentados no Relatório de Audiência Pública juntamente com outros comentários julgados

relevantes pelo CPC. A partir daí os documentos foram aprovados e emitidos pelo CPC e os órgãos reguladores avaliaram a sua aprovação (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010).

A OCPC 02 e a ICPC 08 não passaram por audiência pública. Nos demais documentos houve audiência pública em conjunto com a CVM (exceto o CPC para PME que teve audiência pública conjunta somente com o CFC). No caso do CPC 11, a audiência pública ocorreu conjuntamente com a CVM e a Susep.

Cada norma internacional possui um documento correspondente no CPC. Conforme pode ser observado na Tabela 1, em alguns casos, o CPC incluiu em seus pronunciamentos contábeis (CPCs), além das respectivas IFRSs ou IASs, algumas interpretações do IASB (IFRICs ou SICs).

Na Tabela 1 constam todos os pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2007, 2008, 2009 e 2010, conforme segue:

**Tabela 1: Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC – CPCs**

| Assunto  | CPC | IASB              | Deliberação CVM  | CMN (Bacen) | Circular Susep | Resolução CFC                    |
|--|-----|-------------------|------------------|-------------|----------------|----------------------------------|
| Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis        | S/N | <i>Framework</i>  | 539/08           | -           | 408/10         | 1.121/08                         |
| Redução ao Valor Recuperável de Ativos   | 01  | IAS 36            | 527/07<br>639/10 | 3.566/08    | 408/10         | 1.110/07<br>1.292/10             |
| Efeito das Mudanças Contábeis nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis | 02  | IAS 21            | 534/08<br>640/10 | -           | 408/10         | 1.120/08<br>1.295/10             |
| Demonstração dos Fluxos de Caixa   | 03  | IAS 7             | 547/08<br>641/10 | 3.604/08    | 408/10         | 1.125/08<br>1.296/10             |
| Ativo Intangível   | 04  | IAS 38<br>SIC 32  | 553/08<br>644/10 | -           | 408/10         | 1.139/08<br>1.140/08<br>1.303/10 |
| Divulgação sobre Partes Relacionadas   | 05  | IAS 24            | 560/08<br>642/10 | 3.750/09    | 408/10         | 1.145/08<br>1.297/10             |
| Operações de Arrendamento Mercantil  | 06  | IAS 17            | 554/08<br>645/10 | -           | 408/10         | 1.141/08<br>1.304/10             |
| Subvenção e Assistência Governamentais   | 07  | IAS 20<br>SIC 10  | 555/08<br>646/10 | -           | 408/10         | 1.143/08<br>1.305/10             |
| Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários                | 08  | IAS 39<br>(parte) | 556/08<br>649/10 | -           | 408/10         | 1.142/08<br>1.313/10             |
| Demonstração do Valor Adicionado – DVA   | 09  | -                 | 557/08           | -           | 408/10         | 1.138/08<br>1.162/09             |
| Pagamento Baseado em Ações   | 10  | IFRS 2            | 562/08<br>650/10 | -           | 408/10         | 1.149/09<br>1.314/10             |
| Contrato de Seguros  | 11  | IFRS 4            | 563/08           | -           | 408/10         | 1.150/09                         |
| Ajuste a Valor Presente  | 12  | -                 | 564/08           | -           | 408/10         | 1.151/09                         |
| Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08                      | 13  | -                 | 565/08           | -           | 408/10         | 1.152/09                         |
| Combinação de Negócios   | 15  | IFRS 3            | 580/09           | -           | 408/10         | 1.175/09                         |
| Estoques   | 16  | IAS 2             | 575/09           | -           | 408/10         | 1.170/09                         |
| Contratos de Construção  | 17  | IAS 11            | 576/09           | -           | 408/10         | 1.171/09                         |
| Investimento em Coligada   | 18  | IAS 28            | 605/09           | -           | 408/10         | 1.241/09                         |
| Participação em Empreendimento Controlado em   | 19  | IAS 31<br>SIC 13  | 606/09           | -           | 408/10         | 1.242/09                         |

|   |              |                              |                  |          |        |                      |
|---|--------------|------------------------------|------------------|----------|--------|----------------------|
| Conjunto ( <i>Joint Venture</i> )   |              |                              |                  |          |        |                      |
| Custos de Empréstimos   | 20           | IAS 23                       | 577/09           | -        | 408/10 | 1.172/09             |
| Demonstração Intermediária  | 21           | IAS 34<br>IFRIC 10           | 581/09           | -        | 408/10 | 1.174/09             |
| Informações por Segmento  | 22           | IFRS 8                       | 582/09           | -        | 408/10 | 1.176/09             |
| Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas Contábeis e Retificação de Erro | 23           | IAS 8                        | 592/09           | -        | 408/10 | 1.179/09             |
| Evento Subseqüente  | 24           | IAS 10                       | 593/09           | -        | 408/10 | 1.184/09             |
| Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes                      | 25           | IAS 37                       | 594/09           | 3.823/09 | 408/10 | 1.180/09             |
| Apresentação das Demonstrações Contábeis                                    | 26           | IAS 1                        | 595/09           | -        | 408/10 | 1.185/09             |
| Ativo Imobilizado   | 27           | IAS 16                       | 583/09           | -        | 408/10 | 1.177/09             |
| Propriedade para Investimento   | 28           | IAS 40                       | 584/09           | -        | 408/10 | 1.178/09             |
| Ativo Biológico e Produto Agrícola  | 29           | IAS 41                       | 596/09           | -        | 408/10 | 1.186/09             |
| Receitas  | 30           | IAS 18<br>SIC 31<br>IFRIC 13 | 597/09           | -        | 408/10 | 1.187/09             |
| Ativo não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada            | 31           | IFRS 5                       | 598/09           | -        | 408/10 | 1.188/09             |
| Tributos sobre o Lucro  | 32           | IAS 12<br>SIC 21 e 25        | 599/09           | -        | 408/10 | 1.189/09             |
| Benefícios a Empregados   | 33           | IAS 19<br>IFRIC 14           | 600/09           | -        | 408/10 | 1.193/09             |
| Demonstrações Separadas   | 35           | IAS 27                       | 607/09           | -        | 408/10 | 1.239/09             |
| Demonstrações Consolidadas  | 36           | IAS 27<br>SIC 12             | 608/09           | -        | 408/10 | 1.240/09             |
| Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade                   | 37           | IFRS 1                       | 609/09<br>647/10 | -        | 408/10 | 1.253/09<br>1.306/10 |
| Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração                       | 38           | IAS 39<br>IFRIC 9            | 604/09           | -        | 408/10 | 1.196/09             |
| Instrumentos Financeiros: Apresentação                                      | 39           | IAS 32                       | 604/09           | -        | 408/10 | 1.197/09             |
| Instrumentos Financeiros: Evidenciação                                      | 40           | IFRS 7                       | 604/09           | -        | 408/10 | 1.198/09             |
| Resultado por Ação  | 41           | IAS 33                       | 636/10           | -        | 408/10 | 1.287/10             |
| Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41                     | 43           | IFRS 1                       | 610/09<br>651/10 | -        | 408/10 | 1.254/09<br>1.315/10 |
| Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PME)                         | CPC para PME | IFRS for SMEs                | -                | -        | 408/10 | 1.255/09<br>1.285/10 |

Fonte: preparada pelos autores.

Obs.: os CPCs de 01 ao 08, 10, 37 e 43 foram revisados e por isso constam 2 aprovações pela CVM e pelo CFC.

Na Tabela 2 constam todas as orientações técnicas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2008, 2009 e 2010 (em 2007 não houve emissão de OCPCs):

**Tabela 2: Orientações Técnicas emitidas pelo CPC – OCPCs**

| Assunto  | CPC | IASB | Deliberação CVM              | CMN (Bacen) | Circular Susep | Resolução CFC |
|--|-----|------|------------------------------|-------------|----------------|---------------|
| Entidades de Incorporação Imobiliária            | 01  | -    | 561/08                       | -           | -              | 1.154/09      |
| Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis | 02  | -    | Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/ | -           | Carta Circular | 1.157/09      |

|  |    |                           |  |   |                |          |
|--|----|---------------------------|--|---|----------------|----------|
| de 2008  |    |                           | 01/09                                    |   | Decon<br>01/09 |          |
| Instrumentos Financeiros:<br>Reconhecimento,<br>Mensuração e Evidenciação                                | 03 | IFRS 7,<br>IAS 32 e<br>39 | Ofício-Circular<br>CVM/SNC/SEP/<br>03/09 | - | -              | 1.199/09 |
| Aplicação da Interpretação<br>Técnica ICPC 02 às<br>Entidades de Incorporação<br>Imobiliária Brasileiras | 04 | -                         | 653/10                                   | - | -              | 1.317/10 |
| Contratos de Concessão   | 05 | -                         | 654/10                                   | - | -              | 1.318/10 |

Fonte: preparada pelos autores.

Na Tabela 3 constam todas as interpretações técnicas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2009 e 2010 (em 2007 e 2008 não foram emitidas interpretações):

**Tabela 3: Interpretações Técnicas emitidas pelo CPC – ICPCs**

| Assunto  | CPC | IASB                   | Deliberação<br>CVM | Resolução<br>CFC |
|--|-----|------------------------|--------------------|------------------|
| Contratos de Concessão   | 01  | IFRIC 12<br>SIC 29     | 611/09             | 1.261/09         |
| Contrato de Construção do Setor Imobiliário  | 02  | IFRIC 15               | 612/09             | 1.266/09         |
| Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil  | 03  | IFRIC 4,<br>SIC15 e 27 | 613/09             | 1.256/09         |
| Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações  | 04  | IFRIC 8                | 614/09             | 1.257/09         |
| Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria  | 05  | IFRIC 11               | 615/09             | 1.258/09         |
| <i>Hedge</i> de Investimento Líquido em Operação no Exterior   | 06  | IFRIC 16               | 616/09             | 1.259/09         |
| Distribuição de Lucros <i>In Natura</i>  | 07  | IFRIC 17               | 617/09             | 1.260/09         |
| Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos  | 08  | -                      | 601/09             | 1.195/09         |
| Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial       | 09  | -                      | 618/09             | 1.262/09         |
| Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43 | 10  | -                      | 619/09             | 1.263/09         |
| Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes  | 11  | IFRIC 18               | 620/09             | 1.264/09         |
| Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares  | 12  | IFRIC 1                | 621/09             | 1.265/09         |
| Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental  | 13  | IFRIC 5                | 637/10             | 1.288/10         |
| Passivo Decorrente de Participação em Mercado Específico – Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos  | 15  | IFRIC 6                | 638/10             | 1.289/10         |
| Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais   | 16  | IFRIC 19               | 652/10             | 1.316/10         |

Fonte: preparada pelos autores.

Obs. 1: o Bacen não aprovou nenhuma interpretação. A Susep aprovou todas as interpretações por meio da Circular nº 408/10.

Obs. 2: as ICPCs 04 e 05 foram canceladas e incorporadas ao CPC 10 (que foi revisado), seguindo o mesmo procedimento adotado pelo IASB.

## 2.2 A Visão dos Órgãos Reguladores

O Banco Central do Brasil (Bacen), por meio do Comunicado nº 14.259, de 10/03/2006, tornou obrigatória a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em IFRS para as Instituições Financeiras, a partir de 31/12/2010. Em 2009, o

CMN e o próprio Bacen apresentaram as diretrizes para essa elaboração e divulgação por meio da Resolução CMN nº 3.786 e da Circular Bacen nº 3.472.

A CVM expediu, em 13/07/2007, a Instrução nº 457, tornando obrigatória a elaboração e a divulgação de demonstrações contábeis consolidadas em IFRS para as Companhias Abertas, a partir de 31/12/2010. Atualizou essa Instrução requerendo demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs e os CPCs.

Por sua vez, a Susep emitiu, em 26/12/2007, a Circular nº 357, exigindo a preparação e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em IFRS para as seguradoras, resseguradoras, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar, a partir de 31/12/2010. A autarquia atualizou a Circular requerendo demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os CPCs e, a partir de 2011, inclusive as demonstrações contábeis individuais devem estar de acordo com os CPCs.

O CMN e a CVM adotaram diferentes orientações no processo de convergência. A CVM exigiu que as companhias utilizem os pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC tanto nas demonstrações contábeis individuais quanto nas demonstrações contábeis consolidadas. Já o CMN exigiu que as instituições financeiras de capital aberto ou que possua Comitê de Auditoria: (i) utilizem as normas internacionais de contabilidade emitidas na língua inglesa pelo IASB e traduzidas para o português pelo Ibracon; (ii) apliquem as normas do IASB somente nas demonstrações contábeis consolidadas; (iii) continuem preparando demonstrações contábeis com base nas normas do CMN e do Bacen, exigindo portanto dois conjuntos de demonstrações contábeis.

Ao justificar a decisão de adotar orientações diferentes das definidas pela CVM, o Bacen informou que, pela legislação brasileira, as instituições financeiras podem ter tratamento distinto no processo de convergência contábil. O artigo 61 da Lei nº 11.941/09 determina que a escrituração contábil tratada no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, quando realizada por instituições financeiras, mesmo que sejam companhias abertas, deve observar as disposições contidas na Lei nº 4.595/64 e nos atos normativos dela decorrentes, ou seja, deve seguir as diretrizes do CMN e do Bacen. (informação verbal<sup>2</sup>).

Já a CVM, ao justificar sua decisão, informou que a própria Lei nº 11.638/07 já sinalizava que o processo de convergência contábil deveria incluir também os balanços individuais das companhias e, por isso, a CVM e o CPC trabalharam para ir além do que a maioria dos países fez até agora, que foi modificar a norma contábil apenas para as demonstrações consolidadas. (informação verbal<sup>3</sup>).

### **2.3 Estudos Afins**

Como as normas do CPC são muito recentes, a literatura sobre os pronunciamentos contábeis brasileiros baseados em normas internacionais ainda é reduzida no Brasil. Isso ocorre porque as companhias brasileiras utilizavam as normas locais e a literatura aborda essas antigas normas que estão praticamente em desuso. Com relação às IFRSs, a literatura é relativamente pequena no Brasil, porém ela tem aumentado em função: (i) da recente obrigatoriedade do uso das normas internacionais de contabilidade nos diversos países do mundo; (ii) da modificação introduzida na Lei das Sociedades por Ações (Leis 11.638/07 e 11.941/09); (iii) dos recentes requerimentos dos órgãos reguladores brasileiros; e (iv) da permissão da SEC para a utilização das IFRSs em vez do US GAAP.

Dos trabalhos realizados que tratam do assunto, o de Soares (2002) objetivou dissertar sobre a futura convergência dos países da União Europeia e a Suíça às normas internacionais de contabilidade, em data em que as empresas europeias ainda não eram obrigadas a utilizá-las. A dissertação de Silva (2002) explorou a norma contábil das operações de seguros

emanadas do projeto que estava sendo desenvolvido pelo IASB à época (a agora IFRS 4) em comparação com as normas e práticas contábeis das seguradoras brasileiras, com a finalidade de observar as principais diferenças e similaridades entre as normas analisadas e, principalmente, seus reflexos nas demonstrações contábeis. A dissertação de Costa (2005) comparou as normas sobre seguros no Brasil com as normas do Mercosul e também com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB. Santos (2006) descreveu as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB contribuindo para a convergência contábil do Brasil às normas internacionais, mas não incluiu qualquer comparação com as normas brasileiras.

Mais recentemente, Ernst & Young e Fipecafi (2009) descreveram as normas internacionais e citaram comparação com as normas brasileiras. É o trabalho que mais se aproximou deste, porém como a comparação não é o objetivo principal da obra, a presente pesquisa foi mais abrangente e aprofundada do que a apresentada no livro.

Mcmanus (2009) escreveu sobre a Lei nº 11.638/07 e as normas internacionais emitidas pelo IASB e comparou, resumidamente, algumas normas brasileiras com as normas internacionais. Porém, no momento da edição do livro, poucos CPCs haviam sido emitidos e, portanto, muitos pronunciamentos não foram comparados. Ademais, as comparações citadas nas poucas normas não tiveram a mesma profundidade que este trabalho teve.

### 3 METODOLOGIA

Foi realizada uma pesquisa documental em que cada documento (pronunciamento técnico, orientação e interpretação), emitido pelo CPC foi comparado com a norma internacional de contabilidade (IFRS) correspondente. Apontadas as divergências, quando existentes, realizou-se a análise para responder à pergunta objeto deste estudo, se existem diferenças relevantes entre os pronunciamentos contábeis brasileiros emitidos pelo CPC e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

Utilizou-se a técnica de análise de conteúdo que, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 99): “[...] busca a essência de um texto nos detalhes das informações, dadas as evidências disponíveis.”

A organização da codificação compreende três escolhas: 1) o universo de análise; 2) as unidades de análise ou unidades de registro; 3) as categorias de análise. (BARDIN, 1997)

O presente estudo considerou como universo de análise todos os pronunciamentos, interpretações e orientações, publicados pelo CPC até o dia 31 de dezembro de 2010 e as normas internacionais de contabilidade emitidas e alteradas até o dia 1º de julho de 2009, conforme o livro publicado pelo IASB em 2009.

As unidades de análise ou o elemento básico de análise foi definido tendo o tema como unidade de significação. Como indica Bardin (1997, p. 105), “[...] fazer uma análise temática consiste em descobrir os ‘núcleos de sentido’ que compõem a comunicação e cuja presença ou frequência de aparição podem significar alguma coisa para o objetivo analítico escolhido”. Os núcleos de sentido são recortes que dependem dos objetivos do estudo.

A partir da análise e sistematização das diferenças existentes entre as normas do CPC e do IASB, estabeleceram-se quatro conjuntos de categorias a serem verificadas, a saber:

- Categoria 1: Diferenças em função da legislação brasileira: esta categoria caracteriza-se por apresentar possíveis diferenças entre as orientações contábeis emanadas de institutos legais e as normas contábeis internacionais refletidas nos CPC;



- Categoria 2: Diferenças em relação às opções de tratamento contábil oferecidas pelo IASB e que não são permitidas pelo CPC. Esses são casos em que o Comitê requer como procedimento apenas uma das opções que constam na norma internacional;
- Categoria 3: Diferenças de caráter geral entre o CPC e o IASB; e
- Categoria 4: Normas do IASB não emitidas pelo CPC.

A pesquisa restringiu-se ao conjunto de normativos e, portanto, os guias de implementação, orientações de aplicação, glossários, bases para conclusão, apêndices e exemplos (documentos que não fazem parte dos pronunciamentos) e que estão contidos em alguns pronunciamentos não foram analisados. Os aspectos tributários também não foram abordados.

#### **4 ANÁLISE DAS DIFERENÇAS ENTRE AS NORMAS DO IASB E DO CPC**

Após exaustiva análise comparativa entre as normas do CPC e as normas internacionais, foi possível inferir as diferenças existentes entre as mesmas, as quais são apresentadas abaixo, segundo as categorias definidas na metodologia do trabalho.

Destaca-se que as normas internacionais são válidas tão-somente para as demonstrações contábeis consolidadas e separadas, enquanto que as normas do CPC são válidas, também, para as demonstrações contábeis individuais.

##### **4.1 Categoria 1: Diferenças em função da Legislação Brasileira**

O CPC, ao traduzir as normas do IASB, não permitiu que qualquer procedimento requerido pelo organismo internacional estivesse em desacordo com a legislação brasileira. Assim sendo, ocorreram algumas diferenças, as quais são apresentadas a seguir:

###### **a) Reavaliação de itens do ativo imobilizado e intangível**

A reavaliação é uma opção oferecida pelas normas internacionais de contabilidade prevista na IAS 16 (para o ativo imobilizado) e na IAS 38 (para os ativos intangíveis). No Brasil, as Leis 11.638/07 e 11.941/09 não permitiram a continuação da prática da reavaliação de ativos contida nos artigos 176 e 182 da Lei nº 6.404/76. Assim, os CPCs números 04 e 27 mantiveram os parágrafos relativos à reavaliação correlacionados com as IAS 16 e 38, porém acrescentaram a seguinte frase sobre reavaliação: “se permitida legalmente”. Ou seja, embora prevista, não é aceita pela Lei e não deve ser praticada.

###### **b) Manutenção de saldo no ativo diferido**

No Brasil, o CPC 13 e o artigo 299-A da Lei nº 6.404/76 (alterado pela Lei nº 11.941/09) permitiram que as contas do ativo diferido mantivessem seus saldos até a sua total amortização. O IASB, entretanto, não prevê esse tipo de ativo, assim, para que as demonstrações contábeis possam ser declaradas como de acordo com as IFRS, o artigo 5º do CPC 43 não aceitou saldo em contas do ativo diferido.

###### **c) Defasagem de meses nas demonstrações contábeis das coligadas e controladas**

Conforme artigo número 248 da Lei nº 6.404/76, a defasagem máxima permitida nas demonstrações contábeis das coligadas e controladas é de 2 (dois) meses, enquanto o IASB permitiu defasagem máxima de 3 (três) meses. O assunto constou nos CPC 18 e 36, bem como no pronunciamento para pequenas e médias empresas.

###### **d) Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado – DVA**

Conforme artigo número 176 da Lei nº 6.404/76 (alterado pela Lei nº 11.638/07 e 11.941/09), a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é obrigatória para as

companhias abertas. O CPC 09 tratou o assunto e não há qualquer norma do IASB que exija a divulgação dessa demonstração.

#### **e) Registro de dividendo mínimo obrigatório**

Conforme artigo número 202 da Lei nº 6.404/76, os acionistas têm direito a um dividendo mínimo obrigatório que corresponde à metade do lucro líquido ajustado ou o percentual que estiver determinado no estatuto ou no contrato social da companhia. Para o CPC, este dividendo caracteriza-se como uma obrigação legal quando proveniente da legislação societária ou do compromisso contratual proveniente do estatuto ou contrato social da companhia. O CPC 25 estabeleceu que o passivo deve ser reconhecido quando existir uma obrigação legal que faça com que a entidade não tenha outra alternativa realista senão liquidar essa obrigação. O artigo 176, § 3º da Lei nº 6.404/76, determina ainda que “as demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.”

Diante dessa situação, o CPC, por meio da ICPC 08, determinou que o dividendo obrigatório ou estatutário deve ser registrado como passivo quando da proposta dos órgãos da administração (no encerramento do exercício) e que o valor excedente (se houver) seja contabilizado no patrimônio líquido em conta de “dividendo adicional proposto”.

Conforme requerido pelo item 12 da IAS 10, que tratou de eventos subsequentes, se uma entidade declarar dividendos aos acionistas após o encerramento do período, não deve reconhecer esses dividendos como passivo no encerramento do exercício. Para o IASB, a obrigação legal ocorrerá somente quando a assembleia de acionistas, que é soberana, decidir sobre o pagamento de dividendos, ou seja, no exercício seguinte.

#### **f) Aplicação do método de equivalência patrimonial nas controladas**

No Brasil, quando uma entidade possui investimento em controlada são feitas avaliação pelo método da equivalência patrimonial e consequentes demonstrações contábeis individuais e consolidadas. O IASB não reconhece as demonstrações contábeis individuais, só admitindo demonstrações consolidadas e separadas. Para o IASB, quando há investimento em controlada, as entidades devem consolidá-la, ou, alternativamente, dependendo de alguns requerimentos (como não ser companhia aberta), o investimento pode ser avaliado pelo *fair value* (valor justo) ou pelo custo (IAS 27) e não pelo método da equivalência patrimonial.

Caso a mensuração seja pelo valor justo ou pelo custo, a entidade deve preparar demonstrações separadas, as quais se apresentam diferentes das demonstrações individuais e consolidadas. Como a legislação brasileira (artigos 176 e 249 da Lei nº 6.404/76) exige a preparação e a divulgação de demonstrações contábeis individuais, o CPC incluiu o assunto “demonstrações contábeis individuais” em seus documentos.

#### **g) Aplicação do método de equivalência patrimonial nas *joint ventures***

No Brasil, a consolidação proporcional é exigida para as companhias abertas, conforme artigo 32 da Instrução CVM 247/96. O CPC requer que o valor da equivalência patrimonial conste na demonstração individual e, para a demonstração consolidada, deve ser preparada a consolidação proporcional. O IASB não requer demonstração individual, mas oferece duas alternativas para a demonstração consolidada, ou seja, utilizar a consolidação proporcional ou simplesmente considerar o valor apurado na equivalência patrimonial.

#### **h) Apresentação da demonstração do resultado – por natureza ou função**

Uma demonstração de resultado por função ocorre quando seus itens são apresentados de acordo com os gastos gerais dos departamentos funcionais da companhia (despesas

administrativas, operacionais, financeiras etc.). Quando a demonstração é “por natureza”, como o próprio nome diz, as despesas são apresentadas com base nessa característica (despesas com: pessoal, materiais consumidos, depreciações, amortizações, benefícios a empregados, etc.)

No Brasil é requerida a apresentação da demonstração do resultado por função (exemplo constante no artigo 187 da Lei nº 6.404/76). Já o IASB (parágrafo 101 da IAS 1), além de permitir a demonstração por função, oferece a opção da apresentação pela natureza das despesas. O IASB ainda determina que a companhia ao publicar sua demonstração por função deve divulgar também a natureza das despesas e receitas, pois considera-se essa informação importante para prever os fluxos de caixa. No item 101 do documento correspondente ao IASB (CPC 26), o CPC acrescentou a frase, “obedecidas as disposições legais”.

#### **i) Constituição de ativos provenientes de planos de benefícios definidos**

No parágrafo 59(c) da IAS 19, o IASB dispõe que um ativo pode surgir quando um plano de benefício definido tiver recebido contribuições em excesso ou, em certos casos, quando são reconhecidos ganhos atuariais. A entidade reconhece um ativo em tais casos porque estão disponíveis benefícios econômicos futuros para a entidade na forma de redução em contribuições futuras ou de restituição em espécie, seja diretamente para a entidade, ou indiretamente para compensar a insuficiência de outro plano de benefício pós-emprego.

Já o CPC 33 acrescentou a frase “obedecida a legislação pertinente”. Isso ocorreu porque a Resolução CGPC nº 26/08 do Conselho de Gestão da Previdência Complementar não permite a destinação de excedente de um plano de benefícios para compensar insuficiência de outro plano.

Foi incluído o item 143A no CPC 33 requerendo conciliação das premissas atuariais do fundo e da patrocinadora. O IASB não exige essa conciliação.

### **4.2 Categoria 2: Diferenças em relação a opções adicionais oferecidas pelo IASB na adoção inicial**

O CPC não permitiu as mesmas opções oferecidas pelo IASB porque algumas datas estabelecidas pela IFRS 1 não representam a realidade brasileira, uma vez que a data de transição no Brasil é o dia 1º de janeiro de 2009 e, mesmo antes dessa data, já existiam 14 pronunciamentos em vigor, ou seja, parte dos registros contábeis das companhias brasileiras já estava adequada às normas internacionais desde o exercício de 2008. O CPC justificou ainda que, ao oferecer mais opções, as alternativas poderiam afetar a comparabilidade, além de deixar o resultado e o patrimônio líquido diferentes entre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas.

Conforme o Ibracon (2010, p. 9), o IASB entende que as limitações de alternativas existentes nas IFRSs não é fator impeditivo para que as demonstrações contábeis consolidadas sejam consideradas de acordo com as IFRSs.

A seguir, constam as diferenças apuradas no CPC 37 que trata da adoção inicial:

#### **a) Utilização do método do custo atribuído (*deemed cost*) em ativos intangíveis, investimentos em controladas, coligadas ou outros ativos e passivos**

Os itens 31, D7 e D8 do CPC 37 não permitiram remensurar a valor justo (custo atribuído) os ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto (*joint ventures*), coligadas ou outros ativos e passivos. O IASB permite (mas não exige) o *deemed cost* nesses tipos de ativo.

Importante ressaltar que tanto o CPC quanto o IASB permitem (mas não exigem) o uso do custo atribuído nos ativos imobilizados e nas propriedades para investimento.

A CVM, por meio da Deliberação nº 619/09, exigiu que as companhias abertas que não aplicarem o *deemed cost* na adoção inicial justifiquem os motivos da não aplicação.

#### **b) Adoção inicial antecipada das IFRSs por algumas empresas brasileiras**

No item 34A, o CPC orientou as companhias que elaboraram demonstrações consolidadas em IFRS antes de 1º de janeiro de 2009 a restringir suas divergências apenas àquelas já praticadas, dando ampla divulgação dessas práticas e não adotando novos procedimentos divergentes do CPC. O IASB não trata do assunto.

#### **c) Utilização das últimas alterações das normas internacionais em aplicações retrospectivas**

Os itens 36 a 39 foram eliminados no CPC 37 porque o Comitê brasileiro não permitiu que as empresas retroagissem seus registros contábeis anteriores à data de transição. O IASB alterou algumas de suas normas, como a IFRS 3 e as IASs 1 e 27, entre outras, requerendo que quando uma empresa optar por retroagir registros contábeis em assuntos como “combinação de negócios”, “consolidação”, “investimentos em coligadas e controladas” entre outros, utilize as normas que já contemplem as últimas atualizações procedidas e não as normas vigentes na época da aplicação retrospectiva.

#### **d) Reconhecimento de ágio (*goodwill*) como redução do patrimônio líquido**

O IASB, no item C4(i) da IFRS 1, oferece duas opções para as empresas que reconheceram o *goodwill* como redução de patrimônio líquido de acordo com normas anteriores às IFRSs. O CPC 37 excluiu o item, pois não existe essa possibilidade aqui no Brasil.

#### **e) Permissão de isenções de outras IFRSs não aceitas pelo CPC 37 na data de transição**

No apêndice “D”, o CPC 37 não permitiu que as empresas brasileiras, quando estiverem adotando as normas internacionais pela primeira vez, utilizem várias isenções de outras IFRSs permitidas pelo IASB na IFRS 1, a saber:

- Transação de pagamentos baseados em ações – pelo IASB, nos itens D2 e D3, os adotantes pela primeira vez podem aplicar a IFRS 2 para períodos anteriores à data de transição. No Brasil, o CPC 10 que trata do assunto vigora desde 2008 e o CPC não achou necessário aplicar essa isenção.
- Mensuração de ativos ou passivos financeiros pelo valor justo em seu reconhecimento inicial – pelo IASB, no item D20, os adotantes pela primeira vez, na inexistência de um mercado ativo, podem utilizar técnica de avaliação constante na IAS 39 (AG76 e AG76A) para mensurar os seus ativos financeiros com transações ocorridas antes da data de transição. No Brasil, o CPC não aceitou essa isenção.
- Custos de empréstimos e financiamentos – pelo IASB, no item D23, os adotantes pela primeira vez podem aplicar as disposições transitórias estabelecidas nos itens 27 e 28 da IAS 23 (CPC 20). No Brasil, o CPC não aceitou essa isenção.

### **4.3 Categoria 3: Diferenças de caráter geral entre o CPC e o IASB**

As diferenças apresentadas a seguir são de caráter geral, nas quais o CPC decidiu alterar alguns parágrafos da norma do IASB, ou mesmo criar norma não existente no IASB.

#### **a) Amortização de *goodwill* (ágio por expectativa de rentabilidade futura)**

No Brasil, a interpretação ICPC 09 (item 43) prevê a possibilidade de amortizar o *goodwill* caso o mesmo tenha vida útil definida. O IASB não trata de vida útil para *goodwill* em sua norma sobre intangível, a IAS 38 (CPC 04). O organismo internacional requer que o *goodwill* seja sempre testado por *impairment* e o CPC também, mas oferece essa exceção.

#### **b) Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) – CPC 03 (IAS 7)**

O IASB (item 19) encoraja a preparação da DFC pelo método direto e o CPC não. No caso da preparação pelo método direto, o CPC (itens 20A) exigiu reconciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. O IASB não exige reconciliação.

#### **c) Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente – CPCs 21 e 26 e CPC PME (IASs 34 e 1 e IFRS for SMEs)**

O resultado abrangente compreende o lucro líquido da companhia adicionado de “outros resultados abrangentes”. Os outros resultados abrangentes são receitas e despesas que transitam diretamente pelo patrimônio líquido e que não são provenientes dos acionistas, tais como ajuste de avaliação patrimonial, ganhos e perdas atuariais, variação da reserva de reavaliação, dentre outros.

O IASB oferece duas opções para a publicação (i) preparar uma demonstração do resultado e outra do resultado abrangente; ou (ii) preparar uma única demonstração contemplando as duas demonstrações.

O CPC exigiu as duas demonstrações, mas facultou que a demonstração do resultado abrangente seja divulgada em uma coluna da demonstração das mutações do patrimônio líquido. O IASB não oferece essa opção.

#### **d) Inclusão da ação preferencial no cálculo do lucro por ação básico e diluído**

Foi incluído no CPC 41 o item 3A requerendo na aplicação do cálculo e na divulgação do resultado por ação ordinária básico e diluído a aplicação dos mesmos procedimentos para a ação preferencial. No IASB só consta requerimento para a ação ordinária.

#### **e) Citação de documentos não emitidos pelo CPC e emitidos pelo IASB**

Os CPCs 34 (Exploração e Avaliação de Recursos Minerais e 42 (Contabilização e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária) não foram emitidos no período analisado, conforme Tabela 4, entretanto foram citados nos CPC aprovados: CPC 27 (item 3c) cita o CPC 34; e o CPC 33 (item 66) e o CPC 20 (item 9) citam o CPC 42.

#### **f) Transações entre controladora e controlada não reconhecidas nas demonstrações contábeis individuais**

Pelo CPC 18, os resultados decorrentes de transações ascendentes e descendentes entre a controladora e a controlada não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da vendedora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço da adquirente pertencente ao grupo econômico. O IASB não trata de demonstrações individuais.

### **4.4 Categoria 4: Normas do IASB não emitidas pelo CPC em 2007, 2008, 2009 e 2010**

Apesar dos 63 documentos emitidos pelo CPC no período de 2007 a 2010, 7 (sete) normas do IASB não foram analisadas pelo Comitê brasileiro.

Na Tabela 4, apresentada a seguir, constam as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB e não emitidas pelo CPC no período em análise. É importante ressaltar que este item foi acrescentado porque a não emissão de determinada norma do IASB pelo CPC poderia ser um empecilho para a convergência.

**Tabela 4: Normas do IASB não emitidas pelo CPC em 2007, 2008, 2009 e 2010**

| Assunto  | IASB    | CPC     |
|--|---------|---------|
| Contabilização e Relatório de Planos de Benefícios de Aposentadoria  | IAS 26  | -       |
| Instrumentos Financeiros: Mensuração   | IFRS 9  | -       |
| Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares   | IFRIC 2 | ICPC 14 |
| Aplicação da Abordagem de Reapresentação prevista na IAS 29 – Relatório Financeiro em Economia Altamente Inflacionária | IFRIC 7 | -       |
| Introdução ao Euro   | SIC 7   | -       |
| Contabilização e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária  | IAS 29  | CPC 42  |
| Exploração e Avaliação de Recursos Minerais  | IFRS 6  | CPC 34  |

Fonte: preparada pelos autores.

Obs. 1: a SIC 7 não será tratada pelo CPC, pois não é aplicável ao Brasil; a IFRS 9 não é obrigatória até o momento; e o CPC enviará sugestões ao IASB sobre a IAS 29 e a IFRIC 7.

Obs. 2: os CPCs 34 e 42 e a ICPC 14 foram numerados, mas ainda não foram aprovados pelo Comitê brasileiro.

O CPC entende que a não emissão desses pronunciamentos não é empecilho para a convergência, pois algumas normas: (i) ou não são aplicáveis ao Brasil, como a SIC 7; (ii) ou não são relevantes no momento atual que o Brasil se encontra, com a IAS 29; (iii) ou ainda não são obrigatórias pelo IASB, como a IFRS 9.

## 5 CONCLUSÕES

No processo de convergência dos padrões contábeis por grande parte dos países ao redor do mundo às normas internacionais, é de grande valia os estudos que tratam do processo, dificuldades e evolução dos padrões locais, até a adoção completa às IFRSs.

As normas internacionais de contabilidade, no Brasil, estão sendo previstas nos Pronunciamentos Técnicos CPC. Assim sendo, reconhecer as limitações que impedem a declaração de que as demonstrações contábeis preparadas em conformidade com as normas do CPC estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade é de fundamental importância para o entendimento do estágio atual da convergência brasileira.

No intuito de se verificar o estágio atual da aderência contábil brasileira ao padrão internacional realizou-se a pesquisa documental com a utilização da técnica de análise de conteúdo em que foram analisados os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

Após a análise dos documentos emitidos pelo CPC nos anos de 2007 a 2010 e da comparação dos pronunciamentos brasileiros com as normas internacionais, foram apontadas as diferenças apuradas. As diferenças mais importantes foram organizadas em quatro categorias e analisadas individualmente e estão apresentados resumidamente a seguir:

Categoria 1: Diferenças em função da Legislação Brasileira – nesta categoria foram citadas: (i) a reavaliação de ativos que não é permitida legalmente no Brasil; (ii) o saldo em ativo diferido permitido pela legislação brasileira e não previsto pelas IFRSs; (iii) a diferença de um mês adicional de defasagem no encerramento das demonstrações contábeis das coligadas e controladas admitidas pelas IFRSs; (iv) a obrigatoriedade de publicação da demonstração do valor adicionado no Brasil; (v) o registro como obrigação dos dividendos mínimos obrigatórios ou estatutários; (vi) a existência de demonstrações contábeis individuais no Brasil; e (vii) a utilização do método de equivalência patrimonial em investimentos com controle compartilhado.

Categoria 2: Diferenças em relação às opções adicionais oferecidas pelo IASB na adoção inicial – o CPC não permitiu as mesmas opções oferecidas pelo IASB porque algumas datas estabelecidas pela IFRS 1 não representam a realidade brasileira, uma vez que a data de transição no Brasil é o dia 1º de janeiro de 2009 e, mesmo antes dessa data, já existiam 14 pronunciamentos em vigor.

Categoria 3: Diferenças de caráter geral entre o CPC e o IASB – nesta categoria foram citadas: (i) a amortização do *goodwill* em casos de vida útil definida, prevista pelo CPC e não prevista pelo IASB; (ii) a preferência pelo método direto pelo IASB na demonstração do fluxo de caixa, enquanto o CPC não manifestou diferença e exigiu a conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais; (iii) a aceitação da demonstração do resultado abrangente como parte da demonstração da mutação do patrimônio líquido no Brasil; e (iv) a inclusão das ações preferenciais no cálculo do lucro por ação.

Categoria 4: Normas do IASB não emitidas pelo CPC em 2007, 2008, 2009 e 2010 – constatou-se que 7 (sete) normas do IASB ainda não foram aprovadas pelo CPC.

Assim sendo, com base nos resultados da pesquisa, é possível responder à questão deste trabalho, ou seja, existem diferenças entre os CPCs e as normas emitidas pelo IASB no que refere às demonstrações consolidadas. E, em uma análise mais apurada, é possível afirmar que apesar das diferenças, as demonstrações contábeis pelo CPC podem ser declaradas “de acordo com as IFRSs” em função de que os procedimentos previstos nas normas internacionais foram contemplados pelos CPCs. Entretanto, raciocínio inverso não deve ser aplicado, ou seja, as demonstrações contábeis preparadas pelas IFRS necessariamente não estão em conformidade com os CPCs, em função das restrições de alguns pronunciamentos do CPC em relação às IFRSs, como por exemplo, a reavaliação de ativos.

Este estudo contribui para o entendimento do estágio da convergência dos padrões contábeis brasileiros ao padrão internacional. Sugere-se para futuros estudos a avaliação da continuidade dos trabalhos do CPC no ano de 2011 e períodos posteriores, bem como outras revisões e novas emissões de normas que possam surgir do IASB e do CPC.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997.

BRASIL. **Lei nº 6.404 (compilada)**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 13/03/2010.

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

CARVALHO, L. Nelson G.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio M. da. **Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília: CPC, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico (CPC 41) e Interpretações Técnicas emitidas em 2010**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 21/12/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2009**. Brasília: CFC, 2010.

COSTA, Jorge Andrade. **Contabilidade de Seguros: As Experiências no Brasil e no Mercosul em Comparação com as Normas Propostas pelo IASB**. Rio de Janeiro: Funenseg, 2005.

ERNST & YOUNG E FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de Pesquisa em Economia e Elaboração de Monografias**. São Paulo: Atlas, 2000.

IASC FOUNDATION PUBLICATIONS DEPARTMENT. **A Guide Through IFRS: including the full consolidated text of the Standards and Interpretations and accompanying documents issued by the International Accounting Standards Board as at 1 July 2009 with extensive cross-references and other annotations**. London: IASC Foundation Publications Department, 2009.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs): incluindo as normas internacionais de contabilidade (IASs) e as interpretações tal como aprovadas em 1º de janeiro de 2009, volumes 1 e 2**. São Paulo: Ibracon, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Luiz Murilo Strube. **Entendendo e Aplicando as Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

LUNA, Sérgio. **Planejamento de Pesquisa**. São Paulo: EDUC, 1996.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu; HIRASHIMA, Taiki. **Globalização de Mercados e Harmonização das Práticas Contábeis**. Trabalho apresentado no XX Seminário Interamericano de Contabilidade. São Paulo, 1991.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCMANUS, Kieran John. **IFRS – Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade e da Lei nº 11.638 no Brasil – Aspectos Práticos e Contábeis Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, João José dos. **Manual de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Cenofisco, 2006.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 21. ed. (revista e ampliada). São Paulo: Cortez, 2000.

SOARES, Jairo da Rocha. **Normas e Práticas Contábeis: Uma perspectiva internacional de harmonização. Aplicação das normas internacionais de contabilidade na União Europeia e Suíça**. Dissertação de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

---

<sup>1</sup> As IASs e as SICs continuam vigentes com estas nomenclaturas.

<sup>2</sup> Conforme informação de representante do Bacen em reunião do CPC.

<sup>3</sup> Conforme informação de representante da CVM em reunião do CPC.