

HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL: UM ESTUDO SOBRE AS DIFICULDADES DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS EM RELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (IFRS)

Autores:

ALAN APARECIDO SIQUEIRA SOUZA

(UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS UNIMONTES)

FERNANDO BATISTA COUTINHO FILHO

(UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS - UNIMONTES)

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo investigar as principais dificuldades para a readequação das Normas Brasileiras de Contabilidade em relação às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) em uma empresa metalúrgica do Norte de Minas. As questões de pesquisa foram relacionadas às dificuldades de migração entre as normas, ressaltando o processo inicial de elaboração e implantação dos relatórios em IFRS, a necessidade de investimento em novos sistemas, a influência do fator cultural na adoção de normas de contabilidade internacional, a influência do sistema jurídico brasileiro, a questão da disciplina contabilidade internacional e outros fatores relevantes para a investigação empírica. No delineamento desta investigação, adotou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso; e como procedimentos de coleta de dados, foram utilizados entrevista semi-estruturada e questionários, além da análise documental e da observação. Nos resultados do estudo são apontados e discutidos aspectos relacionados ao processo que envolve a integração da empresa pesquisada ao contexto internacional utilizando as estruturas em IFRS, as quais apresentam poucas semelhanças com as normas contábeis brasileiras.

Palavras-Chave: contabilidade internacional, harmonização das normas contábeis, readequação entre as normas.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A discussão acerca da harmonização das normas de contabilidade intensificou-se ao fim da década de 90 do século passado. A crise das economias japonesa, asiática e russa despertou a atenção de organismos internacionais para o fato de que a contabilidade de cada país é diferente, o que torna as demonstrações emitidas por empresas em diferentes países, demonstrativos incomparáveis, não atendendo, assim aos requisitos de uma economia globalizada. Neste aspecto, observa-se que são grandes os riscos de investimento onde se desconhecem as regras (ANDRADE, 2003, p. 24). Vê-se, portanto a necessidade de uma harmonização das normas de contabilidade em um nível mundial. Para Pohlmann (1995, p.13):

A harmonização das normas contábeis é um processo necessário e natural, já que é fato notório e incontestável a recente internacionalização e globalização dos negócios, trazendo como provável conseqüência o requerimento maciço de informações de natureza contábil, com um conteúdo claro e bem compreendido por todos os usuários.

Nesse contexto, o Brasil integra-se ao projeto ligado ao *International Forum for Accountancy Development* (IFAD), e tem a árdua tarefa de convencer a comunidade de negócios da necessidade de modernizar a prática profissional contábil brasileira (ANDRADE, 2003, p. 25).

Quanto à harmonização contábil de uma forma geral, nota-se que organismos internacionais como o *International Accounting Standards Committee* (IASB) vem demonstrando a necessária harmonização entre as normas, com a emissão de vários pronunciamentos sobre o assunto, sempre com intuito de promover de forma mundial a aceitação e o cumprimento dessas novas regras. De um mesmo modo, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) norte americano, reconhece também a imprescindível readequação contábil em uma linguagem universal (LEITE, 2002, p. 95). É, no entanto notável observar que apesar da existência de conflitos de interesses entre esses organismos internacionais contábeis, a atual tendência é de convergência entre ambos os conjuntos de normas. Dentre as normas internacionais, destaca-se o *International Financial Reporting Standards* (IFRS) utilizados pelos países da União Européia.

Essas normas objetivam internacionalizar as informações contábeis, proporcionando maior comparabilidade e confiabilidade, oferecendo maior precisão na análise das demonstrações das instituições nacionais com suas matrizes no exterior (MADEIRA, 2004, p.82). A adoção de tais práticas justifica-se por ser uma linguagem única para medir e relatar o desempenho das empresas, pois mensurações realizadas com normas não harmônicas provocam insegurança no mercado, o que pode até mesmo retirar de um país emergente a possibilidade de atrair recursos.

No Brasil, diversos estudos versam sobre a harmonização contábil internacional. Dentre outros, Pohlmann (1995), Leite (2002), Carvalho (2004), Madeira (2004), Weffort (2005), Martins e Lisboa (2005). Observa Weffort (2005, p. 27), que além do preenchimento de lacunas existentes na literatura contábil nacional e internacional, o estudo do Brasil e a harmonização contábil traz contribuições para a compreensão do modelo contábil predominante neste país e dos fatores para a determinação das suas características.

Especificamente quanto ao *International Financial Reporting Standard* (IFRS), Madeira (2004) indica que esses padrões emitidos pelo IASB estão sendo considerados uma revolução no mercado financeiro, sendo o ano de 2005 o período da introdução dessas atuais normas em várias empresas da União Européia, dando grande passo a caminho da harmonização internacional. De acordo com Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.19), os IFRS ganharam importância substancial com a sua obrigatoriedade nas empresas listadas em bolsas da União Européia a partir de 2005.

Martins e Lisboa (2005, p. 65) argumentam que o Brasil vem procurando aderir às regras emitidas pelo IASB, mas a cultura fiscalista e do Direito Romano aqui presentes, impede fortemente essa adesão de forma rápida. Neste aspecto, Madeira (2004, p.81) refere-se ao projeto de lei nº 3.741 que propõe alterações em dispositivos na Lei 6.404/76 com

finalidade de criar condições para harmonização das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais. Esse projeto se encontra em tramitação no congresso há anos.

Martins e Lisboa (2005, p. 64) revelam ainda que representantes do FASB e IASB estão discutindo a necessária convergência de ambos os conjuntos de normas. Sendo que há diversas equipes de trabalho reunindo esses dois grupos e produzindo revisões em seus procedimentos.

Nesse contexto de busca de harmonização contábil, verifica-se no Brasil empresas controladas por grupos Europeus, que além de manterem as demonstrações contábeis segundo as leis brasileiras, devem readequá-las “voluntariamente” aos padrões IFRS praticados pela comunidade européia. Estas normas apresentam divergências em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil, sendo que o processo de readequação das demonstrações para IFRS é complexo e apresenta dificuldades para a desejada harmonização.

Assim, convém observar que são oportunas pesquisas sobre normas internacionais de contabilidade, pois IFRS é tema atual e relevante para conhecimento dos usuários da informação contábil. Recentemente, o Banco Central do Brasil ciente das transformações verificadas nos últimos anos na economia mundial, emitiu comunicado 14.259/06 estabelecendo procedimentos para convergência das normas aplicadas às instituições financeiras e outras instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais emitidas pelo IASB.

Dessa forma, considerando a importância do assunto, o presente estudo objetiva contribuir para a discussão sobre a necessidade de acompanhamento e análise das modificações advindas do processo da globalização da economia, que influenciam diretamente as normas contábeis de vários países. O estudo relata uma pesquisa realizada em uma empresa que elabora as suas demonstrações contábeis em conformidade com a legislação societária brasileira e necessita reportar estas informações para a sua matriz localizada na Europa.

2. METODOLOGIA

No delineamento desta investigação, adotou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso, pelas suas características de estudo profundo e extenuante acerca de um fenômeno. Esse modelo operativo de pesquisa se caracteriza por proporcionar um amplo e detalhado conhecimento do fenômeno em estudo dentro de seu contexto real. Busca-se encontrar dados esclarecedores e comprovadores do assunto em questão, almejando a resposta do problema de pesquisa (GIL, 1991, p. 58).

Os estudos de casos analisam um ou poucos fatos com profundidade, sendo verificada a sua maior utilidade no desenvolvimento de pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas (SILVA, 2003, p.63).

Como procedimentos de coleta de dados, são utilizados a entrevista semi-estruturada e questionários, além da análise documental e da observação.

3. GLOBALIZAÇÃO: UM PROCESSO DE MUDANÇA IRREVERSÍVEL

Nos últimos anos, o mundo e sua economia estão passando por processos de mudanças consideradas como irreversíveis, que modificaram praticamente todos os aspectos da sociedade mundial (LEITE, 2002, p. 86).

Sobre esse processo Ianni (2001, p. 212) argumenta:

O mundo transforma-se em território de todo o mundo. Tudo se desterritorializa e reterritorializa. Não somente muda de lugar, desenraiza-se, circulando pelo espaço, atravessando montanhas e desertos, mares e oceanos, línguas e religiões, culturas e civilizações. As fronteiras são abolidas ou tornam-se irrelevantes e inócuas, fragmentam-se e mudam de figura, parecem, mas não são.

Nesse cenário mundial marcado pela crescente internacionalização da economia, surgem blocos econômicos continentais e regionais, que somam esforços conjuntos para ampliação de suas relações socioculturais, demonstrando que recentemente se busca por meio da cooperação o desenvolvimento socioeconômico entre os países com o propósito de fortalecer para enfrentar a competitividade global (ROSA, 1999, p. 19).

É, no entanto notável observar, que nesta nova realidade os grupos de usuários da informação contábil ganham escalas consideradas planetárias e demandam por uma linguagem financeira universal, pois as demonstrações contábeis elaboradas em diferentes países com normas não uniformes geram demonstrativos incomparáveis, não atendendo às expectativas do mercado globalizado.

A harmonização contábil é um processo pelo qual, vários países de comum acordo, realizam mudanças expressivas nos seus sistemas contábeis, tornando-os compatíveis, e respeitando as peculiaridades de cada região. Observa-se, no entanto que a harmonização contábil não é uma fácil tarefa, uma vez que vários são os obstáculos para a sua concretização. A harmonização é necessária para redução das divergências contábeis entre os países. O objetivo deste processo não é extinguir as diferenças, mas apenas acomodá-las, pois a contabilidade deve ser direcionada ao atendimento das necessidades específicas de cada país (WEFFORT, 2005, p. 21).

Nesse ambiente, os investidores externos aplicarão seus capitais se tiverem antecipadamente boas informações sobre as condições do mercado e sobre as empresas em que vão investir. Desta forma, países que desejam atrair recursos, devem direcionar seus esforços para o processo de harmonização das normas de contabilidade, pois este constitui fator decisivo para competitividade em nível mundial. Como destacam Iudicibus, Martins e Gelbke (2000, p. 35), “há que se evoluir por conceitos mais avançados para apuração de valores realmente confiáveis e úteis à administração local e aos acionistas no exterior”.

Considerando as modificações advindas com o processo da globalização, ressalta-se que o futuro caminha para a harmonização das normas de contabilidade. No entanto, o Brasil tendo aceitado o desafio da harmonização, tem a difícil tarefa de conduzir a atualização e modernização da prática profissional contábil brasileira (ANDRADE, 2003, p.25).

4. A CONTABILIDADE INTERNACIONAL

Em relação à evolução dos negócios mundiais neste início de século, nota-se a existência de grandes fluxos de capitais não apenas financeiros, mas também humanos e de conhecimento ao redor do planeta. Neste cenário, Weffort (2005, p. 19) reconhece a contabilidade como ferramenta de gestão essencial para a criação e manutenção de empreendimentos nas modernas economias mundiais, sendo que a contabilidade internacional ganha destaque como resposta às mudanças deste novo e dinâmico mercado.

Quanto aos fluxos financeiros de capitais entre os países, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 14), identificam que:

Investidores, dados seus apetites para risco, estão ávidos por oportunidades de investimento; os investidores avessos ao risco buscam oportunidades de ganhos modestos, mas consistentes no tempo, virtualmente sem volatilidades. Os investidores “amantes do risco” buscam oportunidades de ganhos mais polpudos em prazos mais curtos. Ambos são protagonistas reais e presentes no jogo econômico no mundo de hoje, e ambos têm seu espaço legítimo.

Assim, nota-se que os excedentes de poupanças e a movimentação de capitais entre diversos países despertaram a busca por uma harmonização das normas e práticas contábeis em uma escala mundial, uma vez que o objetivo é a redução das incertezas de investimento. De fato, convém observar que os relatórios contábeis devem transmitir confiabilidade, pois, informações elaboradas em um determinado país, são analisadas em outras nacionalidades por possíveis investidores (MADEIRA, 2004, p. 78).

Nesse sentido, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 15) destacam que, “a contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora do país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar”. Sem dúvida, pode ser constatado que esse é o papel da contabilidade internacional.

Apesar disso, Weffort (2005, p. 215), identifica que no Brasil a Contabilidade Internacional como disciplina, é pouco freqüente nos cursos de graduação em ciências contábeis, não favorecendo assim a harmonização contábil internacional.

5. AS NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATÓRIOS FINANCEIROS (IFRS)

As normas internacionais de relatórios financeiros constituem-se na tradução para a expressão em inglês *International Financial Reporting Standard* (IFRS), que são o conjunto de normas internacionais de contabilidade adotados pelos países da União Européia.

Segundo Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 19), a partir do ano de 2005, as empresas listadas em bolsas dessa União, adotaram de forma obrigatória esses padrões de contabilidade. Outros países como Austrália, Rússia e Uruguai também se manifestaram favoravelmente em prol da adoção dos IFRS nos próximos anos. Para adoção pela primeira vez de tais normas,

usa-se a IFRS 1 que trata dos procedimentos necessários para elaboração das primeiras demonstrações em IFRS, assegurando informações úteis e comparáveis, fornecendo assim condições adequadas para o estabelecimento destas novas formas de contabilidade, sendo que o principal anseio é o processamento destas informações a custos menores que os benefícios gerados.

Neste contexto, é importante, destacar que empresas listadas em bolsas e que já adotam modelos contábeis internacionais em conformidade com os US GAAP (princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA) poderão ter mais facilidades na adoção das IFRS, pelas analogias existentes entre essas normas (GOWER, 2004, p.13).

A relevância da adoção das normas de relatórios financeiros pelas empresas Europeias são reveladas por Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.15), da seguinte forma:

Balanços de empresas [...] em diversos países tinham que ser comparados quanto a margens, retornos, custos de oportunidade, estruturas patrimoniais e desempenhos, e havia (ainda há) enorme desperdício de tempo e dinheiro para entender as distintas normas contábeis nacionais e reconciliá-las para um padrão único. Isso deixará de ser obstáculo e deixará de ser um custo a partir das IFRS – as normas das empresas de países que as adotarem já sairão, na origem, em IFRS, e eventualmente o máximo que se exigirá será a tradução do idioma, e não mais das práticas contábeis.

Em relação ao Brasil, empresas controladas por grupos europeus devem readequar suas demonstrações aos padrões IFRS de forma “voluntária”, ou seja, quando forem reportar seus resultados devem atender às normas contábeis exigidas pela matriz ou controladoras no exterior. Este processo é definido como harmonização de fato, referindo-se à aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais (WEFFORT, 2005, p.22).

Segundo Martins e Lisboa (2005, p.65), o Brasil por meio da CVM, BACEN, IBRACON, CFC, Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA) e Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC) procura aderir às regras do IASB, mas as características culturais fiscalistas e a cultura do Direito Romano presentes no Brasil impedem que o processo de harmonização contábil seja realizado de forma rápida em nossas práticas contábeis.

6. A RELAÇÃO CULTURA E HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL

Dado seu caráter específico, o termo cultura, amplamente estudado no campo das ciências sociais e mais especificamente na área da antropologia, é também objeto de relevantes estudos no cenário de negócios e na área de contabilidade. Para uma melhor compreensão das diferenças entre os países e das dificuldades relacionadas à harmonização contábil internacional torna-se necessário o estudo do fator cultural nessas discussões (WEFFORT, 2005, p.138).

Segundo Demo (1985, p.61), “tudo aquilo que os seres humanos, através dos tempos e em todos os lugares, criaram, descobriram, construíram, transformaram e desenvolveram para sobreviver e satisfazer às suas necessidades, podemos dizer que é cultura ou manifestações culturais”. Por conseguinte, partindo dessa definição, e relacionando a cultura com a área contábil, Martins e Lisboa (2005, p.52) reconhecem a contabilidade como ciência social aplicada que recebe as influências da cultura geral do local onde está inserida.

Esses valores exercem grandes influências sobre a contabilidade. Como destaca Weffort (2005, p. 19):

A contabilidade é moldada pelo ambiente no qual opera. Da mesma forma que as nações têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, elas também têm diferentes padrões de desenvolvimento da contabilidade financeira. [...] Esta diversidade é resultante da variação dos ambientes de negócios ao redor do mundo e do fato de a contabilidade ser ambientalmente sensível.

Em relação a esta variação de ambientes, vários são os obstáculos para a harmonização contábil internacional, pois grandes são as divergências entre as práticas contábeis de diversos países, aliado aos distintos sistemas jurídicos. Outro fator é o de não reconhecer que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo com suas especificidades culturais, legais e econômicas (MADEIRA, 2004, p.79).

A cultura integra-se às causas para as diferenças contábeis internacionais, sendo capaz de influenciar nas normas e práticas, afetando o comportamento do contador e dos usuários das informações contábeis. Mas é fato justificável por não haver duas sociedades absolutamente iguais, e conseqüentemente é improvável que se encontre internacionalmente duas culturas idênticas (WEFFORT, 2005, p. 138-139).

Portanto, considerando que é fato notório a influência da cultura de um país em suas normas e práticas contábeis, nota-se que a adoção das normas internacionais IFRS representa a importação de uma nova forma de cultura contábil, advinda da União Européia e fortemente influenciada pela globalização da economia. Entretanto, como pondera Weffort (2005, p. 217-218), as práticas contábeis encontram-se enraizadas nas regiões onde se desenvolvem e devem ser respeitadas, pois não se podem deixar subitamente as normas locais, apesar das razões significativas para uma harmonização contábil internacional.

7. AS INFLUÊNCIAS DO DIREITO ROMANO E CONSUETUDINÁRIO

A partir do entendimento que a formação jurídica de cada país poderá exercer influências no processo de adoção de normas internacionais de contabilidade, é importante identificar algumas das características inerentes às culturas do Direito Romano e Consuetudinário. Desse modo, considerando que o objeto da contabilidade é o patrimônio, ele está relacionado com conceitos de propriedade, daí é perceptível o vínculo que se estabelece entre o Direito e a Contabilidade. Nesta relação, é verificável a influência do Direito e da cultura de um povo sobre sua contabilidade (MARTINS e LISBOA, 2005, p. 51).

A cultura do Direito Romano ou Sistema Codificado é referida por Weffort (2005, p. 94-95), como o sistema que modelado na Europa, é o mais usado nos países europeus e em seus respectivos colonizados na América Latina. Suas bases são do Império Romano, caracterizado por ser complexo, individualista e formalista. Outra característica acentuada é a presença da codificação o que não existe no Direito Consuetudinário, o que faz este mais eficiente que o Romano.

Caracterizando ainda o Direito Romano, Martins e Lisboa (2005, p. 52-53) argumentam que para este, tudo precisa estar bem escrito e com detalhes servindo assim como fonte de direito. Desse modo, o que mais tem valor é a lei, as normas, o contrato. Essa cultura incluiu as regras contábeis em leis para as pessoas jurídicas, exigindo escriturações contábeis bem como suas demonstrações com o fim específico de proteção aos credores.

Por outro lado, a cultura do Direito Consuetudinário é definida como um sistema que tem suas bases no direito costumeiro, com soluções casuísticas para os conflitos, é direito elaborado por juizes e por isso tem na jurisprudência sua principal fonte. Sua origem é inglesa e está presente em países colonizados pela Inglaterra como os Estados Unidos, África do Sul, Canadá, Austrália, Nova Zelândia (WEFFORT, 2005, p. 91-93).

De acordo com Martins e Lisboa (2005, p. 53-54), na cultura do Direito Consuetudinário, considera-se que, quanto menos se escrever em termos de legislação, melhor. Os julgamentos consideram a força e a interpretação da consciência popular do que é correto. Desta forma, a tradição, os costumes e a cultura têm grande relevância na solução de conflitos. É importante ouvir e conhecer o pensamento das pessoas, da sociedade, atendo-se os julgadores apenas o mínimo necessário que está escrito.

Segundo esses autores, os anglo-saxônicos não se interessaram em colocar a contabilidade e suas regras em Leis. O importante para eles é a consulta quando necessário aos especialistas nos assuntos contábeis, e nunca à legislação que jamais deveria se prender a aspectos técnicos, pois eles mudam com o tempo e com as necessidades do dinâmico mundo dos negócios.

Ao estabelecer uma comparação do Direito Romano e Consuetudinário, percebe-se que neste último é desconhecida a reunião de leis em código, tornando-o mais eficaz e flexível que o sistema Romano. Observam Martins e Lisboa (2005, p. 54) que:

[...] essas diferentes culturas e doutrinas, principalmente as relativas ao mundo do Direito, levaram a diferentes Contabilidades. Mas isso vem custando muito porque diferentes formas de Contabilidade atravancam e encarecem os grandes movimentos migratórios de capital de hoje, com grandes investimentos na forma de empréstimos ou de inversões de capital de um país no outro.

Observa-se que o formalismo e a complexidade presentes nas bases jurídicas do Direito Romano poderão dificultar a adesão de forma rápida das práticas contábeis internacionais em IFRS, pois essas devem submeter-se aos processos às vezes demorados de normatização para serem instituídas em lei, como é, por exemplo, o caso do Brasil.

8. O BRASIL

O Brasil, através de seus principais órgãos de normatização contábil, direciona esforços, seja com estudos ou propostas, para a adoção de normas internacionais de contabilidade do IASB, mas aqui vale ressaltar que as suas peculiaridades culturais somadas com a forte presença do sistema jurídico romano dificultam a adoção dessas regras (MARTINS e LISBOA, 2005, p. 65).

Entre as maiores empresas brasileiras onde há investimentos estrangeiros, a predominância é norte-americana, o que sugere a adoção voluntária de práticas contábeis de acordo com os US-GAAP (princípios geralmente aceitos nos Estados Unidos). Por outro lado, apesar da menor participação dos países europeus, estes concorrem ou podem concorrer com esta influência dos Estados Unidos, pois utilizam padrões contábeis internacionais do IASB, os quais recentemente foram adotados pela União Européia. Neste sentido, pode ser constatado que empresas brasileiras ao captarem recursos no exterior devem elaborar e divulgar voluntariamente as demonstrações contábeis em conformidade com normas internacionais IFRS ou US-GAAP, isso paralelamente com as demonstrações emitidas segundo as normas brasileiras (WEFFORT, 2005, p. 84-85).

As normas contábeis brasileiras estão consolidadas e alicerçadas em sete princípios fundamentais de contabilidade de acordo com a resolução 750/93 do CFC, constituindo assim a essência das doutrinas e teorias predominantes nas ciências da contabilidade e no campo profissional contábil deste país. Os principais órgãos de normatização contábil aqui presentes são o CFC, IBRACON, CVM, Banco Central do Brasil, Secretaria da Receita Federal, e dentre as principais normas vigentes, ganha grande destaque a Lei 6.404/76 responsável por nortear a constituição das sociedades por ações (MADEIRA, 2004, p. 76).

Quanto à estrutura jurídica deste país, Martins e Lisboa (2005, p. 65) revelam que:

Temos, pela nossa formação jurídica, enormes dificuldades em abandonar a idéia de se ter regras contábeis em Lei, e isso, se por um lado em alguns momentos permite avanços extraordinários, como a Lei das S/A em 1976, por outro simplesmente impede outros avanços, como vem ocorrendo desde então. A indelegabilidade de poderes contida em nossa Constituição é um óbice enorme a um processo mais ágil de evolução nas regras contábeis.

Weffort (2005, p. 107) descreve que a codificação no sistema jurídico romano brasileiro torna-o mais austero e pouco ágil para acompanhamento de possíveis mudanças. O fato é que se espera das normas jurídicas brasileiras mais do que elas realmente podem oferecer. Entretanto, nota-se que não podem preencher todas as expectativas e nem antecipar possíveis mudanças.

No Brasil, encontra-se no congresso o projeto de lei 3.741/00, encaminhado pela CVM, cujo enfoque principal é a modernização dos princípios contidos na lei 6.404/76, adaptando-os às mudanças do ambiente moderno. No entanto, este projeto está há anos em tramitação, e não pode resolver toda a situação para a adoção de normas internacionais de contabilidade (MADEIRA, 2004, p.81; MARTINS e LISBOA, 2005, p. 66).

Por fim, observa Weffort (2005, p. 214) que:

No Brasil, as normas contábeis encontram-se, principalmente, na legislação societária, comercial e fiscal, o que faz com que a incorporação das tendências internacionais dependa do processo legislativo, normalmente demorado (o Código Civil atual entrou em vigor em 2003, quase 28 anos após a sua primeira proposta, com inúmeras deliberações ultrapassadas sobre aspectos contábeis). Há, portanto, um “engessamento” das normas contábeis nacionais, proveniente das próprias características do sistema jurídico, excessivamente formalista e rígido, que valoriza mais a forma do que a essência.

9. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

9.1 ANÁLISE GERAL

Nesta pesquisa, buscou-se identificar as dificuldades de adequação das normas brasileiras de contabilidade em relação as IFRS na realidade empresarial do Norte de Minas. Com esse propósito, foi encaminhado um questionário de pesquisa composto por dez questões abertas a uma empresa Metalúrgica do Norte de Minas que elabora suas demonstrações contábeis segundo a legislação societária brasileira e reporta essas informações em IFRS para a sua matriz localizada na Europa.

As questões foram elaboradas e articuladas em boa medida com as teorias que norteiam este trabalho e com informações obtidas em entrevistas semi-estruturadas iniciais, junto à gerência responsável pela migração entre as normas. Os aspectos abordados no questionário foram relacionados às dificuldades de migração entre as normas, ressaltando o processo inicial de elaboração e implantação dos relatórios em IFRS, a necessidade de investimento em novos sistemas, a influência do fator cultural na adoção de normas de contabilidade internacional, a influência do sistema jurídico brasileiro, a questão da disciplina contabilidade internacional e outros fatores relevantes para essa investigação empírica.

Perguntada acerca da implantação e elaboração inicial das demonstrações em IFRS, constatou-se que por exigência do grupo a que pertence, a empresa pesquisada adotou as normas internacionais de relatórios financeiros em IFRS no ano de 2005, utilizando os modelos de relatórios elaborados e disponibilizados pelo próprio grupo. Esses relatórios são mensalmente reportados ao exterior, sendo que a conversão para a moeda estrangeira é feita no momento da consolidação das demonstrações pelo grupo controlador. O processo de migração das informações é realizado utilizando planilhas eletrônicas, com o uso de fórmulas que levam as informações ao formato internacional em IFRS. Parte das informações geradas é reportada em arquivos eletrônicos e a outra parte é enviada através de um sistema na página do próprio site do grupo.

Ao questionar sobre a necessidade de investimentos em sistemas que processem estas novas formas de informação, identificou-se que o grupo readequou e investiu em um sistema para todas as unidades, criando novas contas quando preciso e atualizando-o sempre que necessário às mudanças da legislação internacional, pois a emissão e melhoria de normas

internacionais de contabilidade é tarefa interminável considerando a atual dinâmica empresarial. As IFRS demandam por melhores sistemas para apresentação e processamento de dados contábeis, entretanto, os sistemas importados têm elevados custos. Como se verifica, os custos decorrentes da divulgação de dois demonstrativos de resultados não são baixos.

A questão que solicitava opinião sobre a qualidade e flexibilidade das demonstrações em IFRS em relação às demonstrações brasileiras, trouxe uma visão positiva das normas internacionais de contabilidade, evidenciando que essas demonstrações elaboradas em IFRS são padronizadas pelo grupo e mais voltadas ao foco gerencial. Essa constatação é reforçada por Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 94), que consideram as IFRS como formas de demonstrações, destinadas a capacitar os usuários da informação contábil para a tomada de decisões econômicas. Essa realidade é diferente daquela apresentada no mundo latino; no Brasil, por exemplo, as demonstrações contábeis são mantidas para atender principalmente ao fisco. Como destacam Martins e Lisboa (2005, p.60), a Receita Federal interessa-se fortemente em editar regras para a contabilidade, que sejam convenientes a ela. Com isso, as regras fiscais brasileiras não favorecem a elaboração de demonstrações contábeis úteis e flexíveis a usuários externos, credores, e possíveis investidores.

Um outro item do questionário buscou identificar em quais aspectos eram mais percebidas complexidade e dificuldades em relação ao processo de convergência e migração das demonstrações brasileiras para IFRS. Foram elencados dois aspectos: o primeiro, relacionado à escassez de profissionais no Brasil que compreendem estas novas formas de informação em IFRS. Como se verifica, a utilização de normas internacionais é voluntária e necessária inicialmente às empresas multinacionais ou com investimentos no exterior, o número de profissionais envolvidos com estas informações limita-se a poucas empresas de auditorias reconhecidas internacionalmente. O segundo aspecto diz respeito a dificuldades técnicas de migração entre as normas, mais especificamente na forma de compreensão das mesmas. No caso em estudo, o suporte técnico para dirimir tais dificuldades é fornecido pelo próprio grupo, pois o mercado brasileiro apesar dos esforços realizados por vários órgãos de normatização contábil parece não estar totalmente preparado para esta nova realidade internacional.

Em relação à influência do fator cultural do país sobre as normas internacionais de contabilidade, foi perguntado se este constitui em obstáculo para a adoção das IFRS na empresa. A resposta foi de que, apesar do reconhecimento que a contabilidade é sensível ao ambiente em que opera, este fator não apresenta reflexos negativos na adoção das normas internacionais de contabilidade, pois, é o grupo que dita as regras. Weffort (2005, p. 216), apresenta evidências para compreensão de tal fato, observando que em companhias multinacionais os aspectos relacionados à cultura nacional tornam-se pouco relevantes, devido a tendências de atendimento a uma cultura global.

Na seqüência, questionou-se sobre o entendimento de que o sistema jurídico romano brasileiro constitui entrave à adoção de normas internacionais de contabilidade. Optou-se por este questionamento mesmo considerando que a adoção de normas internacionais é de natureza voluntária. A resposta foi de que, devido à morosidade na aprovação das leis, o ambiente jurídico brasileiro parece não estar ainda adequado à adoção de normas internacionais de contabilidade. Essa constatação se reforça pela existência do projeto de lei nº 3.741 que propõe criar condições para harmonização das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais, o qual encontra-se em tramitação no congresso há anos. Neste aspecto, Weffort (2005, p. 107), caracteriza este sistema como demorado e rígido, não sendo capaz de antecipar e acompanhar possíveis mudanças.

Considerando que poucos cursos de contabilidade no Brasil possuem a disciplina de contabilidade internacional, questionou-se até que ponto tal fato apresenta-se desfavorável no desenvolvimento das atividades em IFRS na empresa. Foi enfatizado que isso traz prejuízos para a compreensão e migração das normas internacionais de contabilidade, entretanto, acredita-se que as universidades possam se readequar a este novo contexto. Como se verifica, no caso em estudo o profissional de contabilidade se depara a situações não estudadas no próprio curso de graduação, tal fato leva-o a buscar o conhecimento e o treinamento desse assunto que é importante para o desenvolvimento de seu trabalho.

Uma vez que a empresa já possui histórico de utilização do USGAAP, questionou-se sobre qual a contribuição de tal fato para a adoção das IFRS. A resposta indicou que a empresa se readequou às exigências do grupo sendo a experiência favorável para o uso dos padrões IFRS em virtude de semelhanças entre essas normas. Diante disso, acredita-se que a empresa pesquisada apresenta-se mais preparada nesta área internacional, podendo até mesmo apresentar vantagens em relação às outras que utilizam estas normas com menores períodos de tempo ou que terão de implantá-las pela primeira vez.

Considerando que o futuro está na harmonização das normas contábeis, inquiriu-se a opinião sobre a vantagem na utilização e adoção dos padrões IFRS pela empresa. A resposta indica que, apesar das dificuldades na elaboração das demonstrações em IFRS, essas apresentam maior flexibilidade, contribuindo para uma melhor demonstração da realidade econômica da empresa, pois o objetivo das IFRS é a capacitação do usuário para a tomada de decisões econômicas. Entretanto, quanto à utilização e adoção dessas normas no Brasil, Martins e Lisboa (2005, p.65), advertem que a adoção desses padrões emitidos pelo IASB, sem etapas de aprendizado e treinamento, traz grandes dificuldades às empresas, profissionais de contabilidades e demais usuários da informação contábil. Carvalho (2004, p.27), observa ainda de maneira geral que é preciso atualização e reeducação para a utilização das normas do IASB, requerendo grande número de horas dedicadas aos estudos das mesmas, pois deve-se rever políticas contábeis, alterar sistemas, retreinar equipes de trabalhos e envolver advogados e auditorias independentes para esclarecimentos de pontos controversos nesta migração de normas domésticas para as internacionais.

9.2 ANÁLISE DOCUMENTAL E OBSERVAÇÃO

Nesse segundo momento da pesquisa empírica, buscou-se a ampliação da compreensão do fenômeno em estudo através de dados de fontes documentais. O instrumento de coleta adotado foi o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício do ano de 2006 em IFRS e também segundo as normas brasileiras de contabilidade.

Procedeu-se inicialmente a análise das estruturas desses documentos e constatou-se que possuem o conteúdo mínimo de informações e grupos de contas recomendados pela norma internacional IAS 1 que trata da apresentação das demonstrações contábeis.

A apresentação do balanço patrimonial em IFRS analisado traz a disposição dos grupos em ativo e passivo não corrente e corrente, em ordem decrescente de liquidez, diferentemente do balanço patrimonial segundo as normas brasileiras. Nota-se nesse documento que, não é apenas mudanças de contas, é mudança de mentalidade na busca da transparência e clareza para compreensão das informações contábeis da empresa. Ressalta-se que a opção pela estrutura do balanço adotada no caso em estudo justifica-se por fornecer

informações mais relevantes para o tipo de atividade desenvolvida pelo grupo. Outras empresas, como as instituições financeiras, poderiam adotar conforme as IFRS outra estrutura por ordem de liquidez que fornecesse informações mais relevantes para atividades financeiras.

Nesse balanço em IFRS em estudo, verificou-se ainda que o valor da conta estoque corresponde ao mesmo do balanço segundo as normas brasileiras de contabilidade, indicando um ponto semelhante entre as normas. Observou-se assim que uma informação adicional ao balanço é também reportada ao grupo a respeito de obsolescência dos estoques. Conforme a regra em IFRS adotada pelo grupo, deve-se analisar a movimentação dos itens em estoque nos períodos de 180 dias e 360 dias. Para itens sem movimentação por 180 dias devem-se considerar 50% do seu valor obsoleto. Já os itens sem movimentação por 360 dias consideram-se 100% do seu valor obsoleto.

Por conseguinte, na análise da demonstração do resultado do exercício segundo as normas brasileiras e segundo as normas internacionais, identificou-se uma grande diferença nos resultados, superior a 878,85%. Enquanto que pelas normas brasileiras de contabilidade há um prejuízo, pelas normas em IFRS há um lucro significativo. Essa diferença entre resultados deve-se ao fato das normas aplicadas no Brasil serem diferentes das normas internacionais em IFRS, quando da elaboração desse demonstrativo contábil. Deste modo, nota-se que é necessário a elaboração de relatórios explicativos de tais diferenças para os investidores e outros usuários da informação contábil. Assim, segundo os documentos analisados, constatou-se que são significativas as diferenças entre os dois conjuntos de normas.

Utilizando ainda a técnica observacional para coletar dados e informações, foi observado todo o processo de readequação entre as normas brasileiras e as internacionais de contabilidade em um período de fechamento do resultado em um mês. A primeira impressão verificada é a do trabalho em equipe, pois, o setor responsável pela readequação entre as normas depende do fechamento contábil realizado no último dia de cada mês. Observou-se neste período a utilização freqüente de muitas planilhas eletrônicas de migração, demonstrando assim que é uma atividade complexa e que demanda por tempo e conhecimento para a concretização dos trabalhos.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo destacou a contabilidade internacional como instrumento necessário ao moderno e dinâmico ambiente de negócios, merecendo destaque os padrões IFRS emitidos pelo IASB. Assim, por meio do estudo de uma empresa que utiliza tais padrões, verificou-se que essas regras internacionais têm como principal escopo informar e capacitar os usuários para a tomada de decisões econômicas, diferentemente da realidade presente no Brasil, onde a cultura fiscalista dá ordens e regras não apresentando compromisso algum com a técnica contábil.

Na empresa pesquisada o processo de readequação é trabalhoso exigindo profundos conhecimentos tanto das normas locais como das normas internacionais em IFRS. Foi verificada que a principal ferramenta utilizada nesse processo são as planilhas eletrônicas carregadas de diversas fórmulas e regras que levam a informação das demonstrações brasileiras ao formato IFRS.

Quanto às dificuldades nesse processo de convergência e migração entre normas, verificou-se, a carência de profissionais que compreendem essas novas formas de informação constatando desta forma que este conhecimento é ainda muito restrito, faltando especialistas para ministrarem cursos e treinamentos. Tal fato, juntamente com a escassez de disciplinas de contabilidade internacional nos cursos de graduação, contribui para dificuldades quanto à aplicação e compreensão destas normas.

Quanto ao fator cultural destacado nesse trabalho, percebeu-se que apesar de sua influência sobre a contabilidade, e mesmo considerando que cada nação tenha a sua própria história e valores culturais distintos, não foi considerado na pesquisa como entrave a adoção dos IFRS, pois a empresa pesquisada é uma multinacional, e a maior influência é a do grupo controlador, que dita os procedimentos e regras a serem seguidos internacionalmente.

Apesar de não afetar inicialmente a empresa sob investigação, o sistema jurídico romano Brasileiro, foi identificado como um dos principais obstáculos ao processo de convergência entre as normas, pois, no Brasil a lei é a principal fonte do direito, e não se pode impor obrigatoriamente a adoção de demonstrações contábeis fora dos padrões locais, a não ser em virtude de alterações na legislação. Entretanto, existe um projeto de lei esquecido há anos no congresso, e que não pode resolver toda a condição para a adoção de normas internacionais em IFRS, a sua aprovação significaria uma grande contribuição para a prática contábil brasileira.

A utilidade deste estudo está relacionada com os profissionais que se inserem neste contexto de mudanças constantes, pois, em um cenário onde o FASB e IASB revisam suas normas para convergência, é necessária atualização profissional contábil sobre essas normas internacionais de contabilidade.

Dessa forma, os dados apresentados e obtidos indicam que a empresa pesquisada integra-se ao contexto internacional utilizando as estruturas em IFRS as quais apresenta poucas semelhanças com as normas contábeis brasileiras, o que conseqüentemente geram diferenças significativas no resultado do período. Assim, considerando ainda a amplitude do tema, fica aberto o campo para futuras pesquisas nesta área internacional de contabilidade, que pode ser explorada em seus diversos aspectos relacionados à aplicação dos padrões IFRS.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Guy Almeida. **Profissão Contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências.** Revista de Contabilidade do CRC de SP Março/2003.

CARVALHO, L. Nelson, LEMES, Sirlei, COSTA, Fábio Moraes. **Contabilidade Internacional Aplicação das IFRS 2005.** São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, L. Nelson. **Uma só norma contábil.** Revista Mercado de Capitais 1º Trimestre 2004.

DEMO, Pedro. **Sociologia uma Introdução Crítica,** 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1985.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOWER, Matthew. **Contabilidade Orquestrada**. Revista RI Maio/2004.

IANNI, Octávio. **Teorias da Globalização**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS Eliseu, GELBECKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Normas Contábeis Internacionais – uma visão para o futuro**. Revista Brasileira de Contabilidade Julho/Agosto/2002.

MADEIRA, Geová José. **Harmonização de Normas Contábeis: um Estudo sobre as Divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus Reflexos na Contabilidade Brasileira**. Revista Brasileira de Contabilidade Novembro/Dezembro/2004.

MARTINS, Eliseu e LISBOA, Lázaro Plácido. **Ensaio sobre Cultura e Diversidade Contábil**. Revista Brasileira de Contabilidade Março/Abril/2005.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Harmonização Contábil no Mercosul: A Profissão e o Processo de Emissão de Normas – Uma Contribuição**. Caderno de Estudos nº 12, São Paulo, FIECAAF, Setembro/1995.

ROSA, Paulo Moreira. **A Contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige, **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.