



A Aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade

The Adherence of the Accounting Pronouncements of the CPC to International Accounting Standards

Jorge Andrade Costa¹, Carlos Renato Theóphilo², Marina Mitiyo Yamamoto³

RESUMO

A convergência para os padrões contábeis internacionais tem se tornado um assunto relevante, com agenda definida para sua adesão em muitos países ao redor do mundo. No Brasil, coube ao CPC a responsabilidade de emitir pronunciamentos contábeis de acordo com as normas IFRS. Cada documento emitido pelo CPC corresponde a uma norma internacional de contabilidade emitida pelo 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 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 65 pronunciamentos técnicos que estão sendo utilizados nas demonstrações contábeis das companhias brasileiras, emitidos pelo CPC entre os anos de 2007 a 2011. 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 do IASB.

Palavras-chave: CPC, IFRS, IASB, demonstrações contábeis.

ABSTRACT

The convergence to international accounting standards has become a relevant issue and many countries around the world have already scheduled their adoption of these standards. In Brazil, the Accounting Pronouncements Committee (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, or CPC) was attributed the responsibility for issuing accounting pronouncements in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). Each document issued by CPC corresponds to an international accounting standard issued by the International Accounting Standards Board (IASB). This paper, using content analysis, compares CPC pronouncements to IASB standards with the intention of identifying possible differences. Sixty-five technical pronouncements issued by CPC between years 2007 to 2011 and used in the financial statements of Brazilian companies were analyzed. Results show the existence of differences between the pronouncements issued by the CPC and the standards issued by the IASB, grouped into four categories of analysis. It is concluded, nonetheless, that the differences identified are not sufficient to preclude the statement that consolidated financial statements prepared in accordance with Brazilian CPCs are in accordance with IASB standards.

Keywords: CPC, IFRS, IASB, financial statements.

¹ Universidade de São Paulo - USP - jorgeandradecosta@gmail.com

² Universidade Estadual de Montes Claros - Unimontes - MG - crtheophilo@uol.com.br

³ Universidade de São Paulo - USP - marinamy@usp.br

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 Standards* – IFRS (antes de 2003 denominavam-se *International Accounting Standards* – IAS) e *International Financial Reporting Interpretation Committee* – IFRIC (antes de 2003 denominavam-se *Standard Interpretation Committee* – SIC)¹. 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. Baseado nas normas internacionais, o Comitê produziu 65 documentos, sendo 42 pronunciamentos técnicos (denominados CPCs), cinco orientações técnicas (denominadas OCPCs), 17 interpretações técnicas (denominadas ICPCs) e a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro (*framework*), entre os anos de 2007 a 2011.

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 regulado-

res 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?

Apesar de o IASB não abranger as demonstrações contábeis individuais em suas normas, os documentos emitidos pelo CPC, aprovados por órgãos reguladores e pelo CFC, tratam das demonstrações contábeis individuais e consolidadas. A questão de pesquisa refere-se somente às demonstrações contábeis consolidadas, exatamente porque as normas do IASB só tratam de demonstrações contábeis consolidadas e, portanto, não haveria base para comparação.

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 65 documentos pelo CPC. Adiciona-se ainda, que na revisão da literatura foram encontrados poucos trabalhos que se dedicaram à compara-

ção 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 também, 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.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.2 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 seis representantes - 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, também 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 entre os anos 2007 e 2011 e produziram 65 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 finan-

ceiras 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 no período de 2007 a 2011, conforme segue:

Tabela 1 - Pronunciamentos Técnicos (CPCs) emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Assunto	CPC	IASB	Deliberação CVM	CMN (BACEN)	Circular Susep	Resolução CFC
Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	S/N	<i>Framework</i>	539/08 675/11	-	-	1.121/08 1.374/11
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	01	IAS 36	527/07 639/10	3.566/08	430/12	1.110/07 1.292/10
Efeito das Mudanças Contábeis nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	02	IAS 21	534/08 640/10	-	430/12	1.120/08 1.295/10
Demonstração dos Fluxos de Caixa	03	IAS 7	547/08 641/10	3.604/08	430/12	1.125/08 1.296/10
Ativo Intangível	04	IAS 38 SIC 32	553/08 644/10	-	430/12	1.139/08 1.140/08 1.303/10
Divulgação sobre Partes Relacionadas	05	IAS 24	560/08 642/10	3.750/09	430/12	1.145/08 1.297/10
Operações de Arrendamento Mercantil	06	IAS 17	554/08 645/10	-	430/12	1.141/08 1.304/10

Subvenção e Assistência Governamentais	07	IAS 20 SIC 10	555/08 646/10	-	430/12	1.143/08 1.305/10
Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	08	IAS 39 (parte)	556/08 649/10	-	430/12	1.142/08 1.313/10
Demonstração do Valor Adicionado - DVA	09	-	557/08	-	-	1.138/08 1.162/09
Pagamento Baseado em Ações	10	IFRS 2	562/08 650/10	3.989/11	430/12	1.149/09 1.314/10
Contratos de Seguro	11	IFRS 4	563/08	-	430/12	1.150/09
Ajuste a Valor Presente	12	-	564/08	-	430/12	1.151/09
Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08	13	-	565/08	-	430/12	1.152/09
Combinação de Negócios	15	IFRS 3	580/09 665/11	-	430/12	1.175/09 1.350/11
Estoques	16	IAS 2	575/09	-	430/12	1.170/09 1.273/10
Contratos de Construção	17	IAS 11	576/09	-	-	1.171/09
Investimento em Coligada e em Controlada	18	IAS 28	605/09	-	430/12	1.241/09
Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	19	IAS 31 SIC 13	606/09 666/11	-	430/12	1.242/09 1.351/11
Custos de Empréstimos	20	IAS 23	577/09 672/11	-	430/12	1.172/09 1.359/11
Demonstração Intermediária	21	IAS 34 IFRIC 10	581/09 673/11	-	430/12	1.174/09 1.359/11
Informações por Segmento	22	IFRS 8	582/09	-	430/12	1.176/09
Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas Contábeis e Retificação de Erro	23	IAS 8	592/09	4.007/11	430/12	1.179/09
Evento Subsequente	24	IAS 10	593/09	3.973/11	430/12	1.184/09
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	25	IAS 37	594/09	3.823/09	430/12	1.180/09
Apresentação das Demonstrações Contábeis	26	IAS 1	595/09 676/11	-	-	1.185/09 1.376/11
Ativo Imobilizado	27	IAS 16	583/09	-	430/12	1.177/09
Propriedade para Investimento	28	IAS 40	584/09	-	430/12	1.178/09
Ativo Biológico e Produto Agrícola	29	IAS 41	596/09	-	-	1.186/09
Receitas	30	IAS 18 SIC 31 IFRIC 13	597/09	-	430/12	1.187/09
Ativo não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	31	IFRS 5	598/09	-	430/12	1.188/09
Tributos sobre o Lucro	32	IAS 12 SIC 21 e 25	599/09	-	430/12	1.189/09
Benefícios a Empregados	33	IAS 19 IFRIC 14	600/09	-	430/12	1.193/09
Demonstrações Separadas	35	IAS 27	607/09 667/11	-	430/12	1.239/09 1.351/11
Demonstrações Consolidadas	36	IAS 27 SIC 12	608/09 668/11	-	430/12	1.240/09 1.273/10 1.351/11
Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	37	IFRS 1	609/09 647/10	-	430/12	1.253/09 1.306/10
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	38	IAS 39	604/09	-	430/12	1.196/09

Instrumentos Financeiros: Apresentação	39	IAS 32	604/09	-	430/12	1.197/09
Instrumentos Financeiros: Evidenciação	40	IFRS 7	604/09	-	430/12	1.198/09
Resultado por Ação	41	IAS 33	636/10	-	430/12	1.287/10
Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41	43	IFRS 1	610/09 651/10	-	430/12	1.254/09 1.315/10 1.319/10
Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PME)	CPC para PME	IFRS for SMEs	-	-	-	1.255/09 1.285/10

Fonte: tabela preparada pelos autores.

Nota: constam mais de uma aprovação pela CVM e pelo CFC no caso dos CPCs revisados.

Na Tabela 2 constam todas as orientações técnicas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2008, 2009 e 2010 (em 2007 e 2011 não houve emissão de OCPCs):

Tabela 2 - Orientações Técnicas (OCPCs) emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Assunto	OCPC	IASB	Deliberação CVM	CMN (BACEN)	Circular Susep	Resolução CFC
Entidades de Incorporação Imobiliária	01	-	561/08	-	-	1.154/09 1.273/10
Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	02	-	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/ 01/09	-	Carta Circular Decon 01/09	1.157/09
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	03	IFRS 7, IAS 32 e 39	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/ 03/09	-	-	1.199/09
Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras	04	-	653/10	-	-	1.317/10
Contratos de Concessão	05	-	654/10	-	-	1.318/10

Fonte: tabela preparada pelos autores.

Na Tabela 3 constam todas as interpretações técnicas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2009, 2010 e 2011 (em 2007 e 2008 não foram emitidas interpretações):

Tabela 3 - Interpretações Técnicas (ICPCs) emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Assunto	ICPC	IASB	Deliberação CVM	Resolução CFC
Contratos de Concessão	01	IFRIC 12	611/09 677/11	1.261/09 1.376/11
Contrato de Construção do Setor Imobiliário	02	IFRIC 15	612/09	1.266/09
Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil	03	IFRIC 4, SIC 15 e 27	613/09	1.256/09
Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações (nota 2)	04	IFRIC 8	614/09	1.257/09

Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações – Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria (nota 2)	05	IFRIC 11	615/09	1.258/09
Hedge 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
Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	14	IFRIC 2	-	1.365/11
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
Contratos de Concessão: Evidenciação	17	SIC 29	677/11	1.375/11

Fonte: tabela preparada pelos autores.

Nota 1: o BACEN não aprovou nenhuma interpretação. A Susep aprovou todas as interpretações por meio da Circular nº 430/12.

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

Nota 3: a ICPC 14 foi emitida, porém o CFC aprovou a interpretação para vigorar a partir de 2016.

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 Ibraccon; (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 verbal²).

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 as demonstrações contábeis 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 verbal³).

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 dos US GAAPs.

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.

Silva, et. al. (2004) discorreram sobre uma diversidade de diferenças estruturais e culturais existentes nos países que podem influenciar na adoção das normas internacionais de contabilidade. Os autores concluíram que tais diferenças foram consideradas os maiores entraves à convergência das normas contábeis no mundo globalizado.

Niyama (2005), corroborando com o estudo de Silva, et. al. (2004), desenvolveu uma discussão versando que valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social são refletidas nas práticas contábeis de uma nação e, conseqüentemente, a evolução de normas contábeis pode estar vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país.

A dissertação de Costa (2005) comparou, especificamente, as normas sobre seguros no Brasil com as normas securitárias do Mercosul e do IASB. Foram apontadas inúmeras diferenças entre as normas brasileiras e internacionais, porém, até a data em que o estudo foi realizado as seguradoras utilizavam normas locais e não as normas convergidas.

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.

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.

Como as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB foram adotadas nos países da União Europeia desde 2005, vários estudos correlatos foram realizados no intuito de verificar os impactos provenientes do novo padrão contábil naquela região.

Grudnitski e Aubert (2008) analisaram 3.078 companhias, de 15 países da União Europeia, que adotaram as IFRSs em 2005 para verificar possíveis impactos. Os autores concluíram que o padrão IFRS aumenta a qualidade das informações contábeis. Foram identificadas relações significativas entre a adoção das IFRSs e os retornos no mercado para as companhias de todos os países constantes da amostra.

Ernstberger et. al. (2008) estudaram uma amostra de 163 companhias alemãs no período de 2003 a 2006. Os autores concluíram que os impactos da adoção das IFRSs foram positivos; afinal, as normas locais alemãs são muito conservadoras.

Miranda (2008) estudou se houve mudanças significativas em indicadores econômico-financeiros de bancos de capital aberto da França, Reino Unido e Espanha, que adotaram as IFRSs. A autora concluiu que a adoção das normas IFRS mostrou-se capaz de provocar mudanças significativas em tais indicadores.

Morais e Curto (2009) analisaram uma amostra contendo 6.977 companhias em 14 países da União Europeia, no período compreendido entre 2000 e 2005. Corroborando com o estudo de Grudnitski e Aubert (2008), os autores também concluíram que houve maior relevância das informações contábeis após a adoção das IFRSs.

Estudo da Ernst & Young Terco e Fipecafi (2011) avaliou as demonstrações contábeis de 2010 de 56 companhias abertas brasileiras e concluíram que o Brasil possui um único problema de divergência em relação às normas internacionais, ou seja, as normas do IASB somente permitem que haja balanços individuais com investimento em controlada se o investimento estiver registrado pelo custo ou pelo valor justo e não pela equivalência patrimonial. O estudo concluiu que “[...] as demonstrações individuais das empresas brasileiras com investimentos em controladas avaliados pelo método de equivalência patrimonial não estão, unicamente por esse fato, totalmente alinhadas com as normas internacionais”. Entretanto, o estudo também observou que as demonstrações consolidadas preparadas de acordo com as IFRSs ainda mantêm uma forte identidade brasileira e que “[...] apesar de esperada, ao menos neste momento inicial de adoção, tal constatação levanta possíveis questionamentos acerca da consistência e comparabilidade prometidas por um padrão contábil global único.”

Como o objetivo desse estudo foi o de verificar as possíveis diferenças entre as normas do IASB e as normas produzidas pelo CPC, que são correlacionadas com as normas internacionais de contabilidade, não foram identificados estudos que tratassem especificamente sobre este assunto.

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. Aparentadas as divergências, quando existentes, realizou-se a análise para responder à pergunta ob-

jeto 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 2011, e as normas internacionais de contabilidade emitidas e alteradas até o dia 1º de julho de 2010, conforme o livro publicado pelo IASB em 2010.

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.

Com base na 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 CPCs;
- Categoria 2: Diferenças em relação a opções adicionais oferecidas pelo IASB na adoção inicial. 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.

Como limitações: (i) o estudo restringiu-se ao conjunto de normativos do IASB e do CPC e não incluiu guias de implementação, orientações de aplicação, glossários, bases para conclusão, apêndices e exemplos que estão contidos em alguns normativos, mas não fazem parte dos mesmos; e (ii) 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 04 e 27 mantiveram os parágrafos relativos à reavaliação correlacionados com as IASs 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 IFRSs, 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 dois meses, enquanto o IASB permitiu defasagem máxima de três meses. O assunto constou nos CPCs 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 pro-

posta 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 avaliações 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) Apresentação da demonstração do resultado - por natureza ou função

Uma demonstração de resultado por fun-

ção 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 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”.

h) **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, seja indiretamente para compensar a insuficiência de outro plano de benefício pós-emprego.

Já o CPC 33 acrescentou a frase “obede-cida 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 (2011, 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.

É 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 consoli-

dadas 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 (item 20A) exigiu reconciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. O IASB não exige reconciliação.

c) 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.

d) 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 CPCs aprovados: CPC 27 (item 3c) cita o CPC 34; e o CPC 33 (item 66) cita o CPC 42.

e) 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 entre 2007 e 2011

Apesar dos 65 documentos emitidos pelo CPC no período de 2007 a 2011, onze 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.

O CPC entende que a não aprovação 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, como a IAS 29; (iii) ou ainda não são obrigatórias pelo IASB, como as IFRSs de 9 a 13 e a IFRIC 20.

Analisando a situação das onze normas do IASB ainda não aprovadas pelo CPC é possível interpretar que os documentos ainda não aprovados não prejudicam a convergência e, portanto não produzem efeitos nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras, pelos seguintes motivos:

Tabela 4 - Normas do IASB ainda não aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis entre 2007 e 2011.

Assunto	IASB	CPC
Introdução ao Euro	SIC 7	-
Contabilização e Relatório de Planos de Benefícios de Aposentadoria	IAS 26	-
Contabilização e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	IAS 29	CPC 42
Aplicação da Abordagem de Reapresentação prevista na IAS 29 - Relatório Financeiro em Economia Altamente Inflacionária	IFRIC 7	-
Custos de Remoção de Resíduos de Superfície na Fase de Produção de uma Mina	IFRIC 20	-
Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6	CPC 34
Instrumentos Financeiros: Mensuração	IFRS 9	-
Demonstrações Contábeis Consolidadas	IFRS 10	-
Empreendimento em Conjunto	IFRS 11	-
Divulgação de Participação em Outras Entidades	IFRS 12	-
Mensuração a Valor Justo	IFRS 13	-

Fonte: tabela preparada pelos autores.

Nota 1: a SIC 7 não será tratada pelo CPC, pois não é aplicável ao Brasil; as IFRSs de 9 a 13, bem como a IFRIC 20 não são obrigatórias até o momento; e o CPC enviará sugestões ao IASB sobre a IAS 29 e a IFRIC 7.

Nota 2: os CPCs 34 e 42 foram numerados, mas ainda não foram aprovados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

- Seis normas (as IFRSs de 9 a 13 e a IFRIC 20) só terão vigência em 2013, com exceção da IFRS 9 que teve sua vigência prorrogada de 2013 para 2015. A emissão dos pronunciamentos correlacionados a essas normas está prevista para 2012, conforme cronograma do CPC.

- A SIC 7 não possui aplicabilidade no Brasil, pois a interpretação foi emitida para os países da Europa que adotaram o euro como a moeda do país. Assim, esta interpretação não será emitida no Brasil.

- A IAS 26 aplica-se aos fundos de pensão e não às empresas de uma forma geral, as quais já possuem norma própria para benefícios a empregados, o CPC 33, que se correlaciona com a IAS 19. O Comitê de Pronun-

ciamentos Contábeis estima emitir o pronunciamento correlacionado com a IAS 26 no ano de 2013, após discussão com a PREVIC – Superintendência Nacional de Previdência Complementar.

- A IAS 29 e a IFRIC 7 não produzem diferenças contábeis no atual momento vivido pelo Brasil, pois, desde 1997, o país deixou de possuir uma economia hiperinflacionária, conforme definições dos normativos do IASB. De qualquer maneira, a não emissão dos documentos correlacionados se deveu ao fato das normas estarem em revisão pelo IASB e o Brasil ter se prontificado a sugerir melhorias na norma internacional, uma vez que desse assunto o Brasil tem vasta experiência, pois já conviveu com altas taxas de inflação. Enquanto o IASB não revisar estas normas o CPC não aprovará os pronunciamentos correlacionados.

- A IFRS 6 passa por revisão do IASB e por isso o CPC preferiu aguardar as mudanças na norma internacional. Trata-se de melhorias limitadas nas práticas contábeis relativas aos dispêndios na exploração e avaliação de recursos minerais. Enquanto o IASB não revisar a IFRS 6 o Comitê brasileiro não aprovará o CPC 34.

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 interna-

cional, 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 entre os anos 2007 e 2011 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 apresentadas 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; e (vi) a existência de demonstrações contábeis individuais no Brasil.

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; e (iii) a inclusão das ações preferenciais no cálculo do lucro por ação.

Categoria 4: Normas do IASB não emitidas pelo CPC entre 2007 e 2011 – constatou-se

que onze 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 contábeis consolidadas. E, em uma análise mais apurada, é possível afirmar que, apesar das diferenças apresentadas, 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 IFRSs 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. A não reavaliação de ativos no Brasil está de acordo com as IFRSs, uma vez que o IASB oferece a opção de reavaliar ou de não reavaliar.

Adicionalmente, não obstante as diferenças detectadas entre os CPCs e as IFRSs, também é possível afirmar que as demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com os CPCs podem ser declaradas “de acordo com as IFRSs”, pois as principais diferenças apresentadas ou não são relevantes no reconhecimento e mensuração de itens de ativos, passivos, receitas e despesas ou atingem especificamente as demonstrações contábeis individuais.

O que poderia ser questionável seria afirmar que as demonstrações contábeis individuais das empresas brasileiras estão totalmente convergentes com as normas internacionais de contabilidade. O próprio CPC faz a ressalva informando que o IASB não prevê mensuração pelo método de equivalência patrimonial para as empresas controladas, bem como também não trata das demonstrações individuais. Assim sendo, a resposta a este questionamento poderia ser negativa em função: (i) do IASB não ter emitido normas específicas para as demonstrações individuais; (ii) da inclusão de parágrafos adicionais nos pronunciamentos do CPC para contemplar as demonstrações individuais, como ocorreu com os CPCs 18, 33, 41 e outros;

(iii) da emissão de interpretações específicas sem a respectiva norma similar no IASB, como ocorreu com as ICPCs 9 e 10 que abrangem as demonstrações individuais; e (iv) da alteração no nome do CPC 18 para contemplar as demonstrações individuais.

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 2012 e períodos posteriores, bem como outras revisões e novas emissões de normas que possam surgir do IASB e do CPC.

Como limitações: (i) o estudo restringiu-se ao conjunto de normativos do IASB e do CPC e não incluiu guias de implementação, orientações de aplicação, glossários, bases para conclusão, apêndices e exemplos que estão contidos em alguns normativos, mas não fazem parte dos mesmos; e (ii) aspectos tributários também não foram abordados.

REFERÊNCIAS

- BARDIN, L. (1997). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- BRASIL. (1976). *Lei nº 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Recuperado em 13 março, 2010, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2010). *Pronunciamento Técnico CPC 41*. Recuperado em 21 dezembro, 2010, de http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_41.pdf.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2010). *Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2009*. Brasília: CFC.
- COSTA, J. A. (2005). *Contabilidade de Seguros: As Experiências no Brasil e no Mercosul em Comparação com as Normas Propostas pelo IASB*. Rio de Janeiro: Funenseg.
- ERNST & YOUNG & FIPECAFI. (2009). *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas.
- ERNST & YOUNG TERCO & FIPECAFI. (2011).

- Análises sobre a Adoção Inicial do IFRS no Brasil*. Recuperado em 1 julho, 2012, de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/\\$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf).
- ERNSTBERGER, J., STICH, M., & VOGLER, O. (2008). *Economic consequences of the German reforms on the enforcement of IFRS*. Recuperado em 1 julho, 2012, de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321674.
- GIL, Antônio Carlos. (2000). *Técnicas de Pesquisa em Economia e Elaboração de Monografias*. São Paulo: Atlas.
- GRUDNITSKI, G., & AUBERT, F. (2008). *The impact and importance of mandatory adoption of international financial reporting standards in Europe*. Recuperado em 1 julho, 2012, de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276338.
- IASC FOUNDATION PUBLICATIONS DEPARTMENT. (2009). *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.
- IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. (2011). *Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS): pronunciamentos oficiais emitidos até 1º de janeiro de 2011, volumes 1 e 2*. São Paulo: Ibracon.
- IUDÍCIBUS, S. de, MARTINS, E., GELBCKE, E. R., & SANTOS, A. dos. (2010). *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas.
- LIMA, L. M. S. (2010). *Entendendo e Aplicando as Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, G. de A., & THEÓFILO, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*, (2ª Ed.). São Paulo: Atlas.
- MCMANUS, K. J. (2009). *IFRS – Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade e da Lei nº 11.638 no Brasil – Aspectos Práticos e Contábeis Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin.
- MIRANDA, V. L. (2008). *Impactos da adoção das IFRSs (International Financial Reporting Standards) em indicadores econômicos-financeiros de bancos de alguns países da União Europeia*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- MORAIS, A. I., & CURTO, J. D. (2008). Accounting quality and the adoption of IASB Standards – Portuguese evidence. *Revista Contabilidade & Finanças, USP*, v. 19, n. 48, p. 103-111.
- NIYAMA, J. K. (2005). *Contabilidade Internacional*. São Paulo: Atlas.
- SANTOS, J. J. dos. (2006). *Manual de Contabilidade Internacional*. São Paulo: Cenofisco.
- SILVA, C. B. A., MADEIRA, G. J., & ASSIS, J. L. F. (2004, jan./jan.). Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 115-139.
- SOARES, J. da R. (2002). *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, SP, Brasil.

Notas:

¹ As IASs e as SICs continuam vigentes com estas nomenclaturas.

² Conforme informação de representante do BACEN em reunião do CPC.

³ Conforme informação de representante da CVM em reunião do CPC.