

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A HARMONIZAÇÃO E PADRONIZAÇÃO, UMA DESCRIÇÃO DE ESTUDOS SOBRE O TEMA NO BRASIL

RESUMO

Normas Internacionais de Contabilidade não são mais uma realidade distante da contabilidade e das pesquisas no Brasil. Neste contexto a contabilidade deve ser compreendida como uma linguagem utilizada para a comunicação dos agentes econômicos globais. Diante de práticas contábeis que se divergem emerge a necessidade constante de pesquisas possibilitando resultados na tentativa de diminuir as diversidades. Sendo assim, o presente estudo investiga: quais os aspectos relevantes que norteiam o tema Normas Internacionais de Contabilidade e quais os estudos realizados no Brasil sobre o tema? Buscar-se-á resposta a este questionamento por meio de pesquisa bibliográfica visando à exposição dos aspectos relevantes a serem considerados na perspectiva de padronizar ou harmonizar (convergir). Também são pesquisados os *sites* institucionais das universidades que possuam em seus programas mestrado em contabilidade e controladoria. Como resultado do trabalho foi possível inferir que os aspectos relevantes norteadores do tema Normas Internacionais de Contabilidade perpassam por caminhos que vão além da contabilidade, ou seja, estão intrinsecamente ligados às práticas contábeis aspectos culturais, políticos, jurídicos, econômicos e educacionais de um país.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional, Harmonização, Padronização.

1. Introdução

Ao apreciar um mapa geográfico do Brasil em 1534, ou mesmo um mapa mundial do século XVI desenhado por Gerardus Mercator, tem-se a impressão de que o mundo geográfico não era o mesmo deste que conhecemos hoje. Um país, mesmo sem saber onde fica, qual língua utiliza, qual seu poder econômico em termos de produção e distribuição, digamos de um país asiático, pode impactar nos resultados econômicos de outro país. Isto é globalização, onde as fronteiras geográficas desaparecem e surge uma nova fronteira: o conhecimento. Neste contexto, as barreiras são formadas pela falta de conhecimento.

Em meio a este mundo de negócios econômicos globalizados, a contabilidade passa a ser linguagem mais utilizada para a comunicação dos agentes econômicos. Santos *et al* (2006) descrevem que em virtude de sistemas legais, a contabilidade se diferencia em algumas nações no que tange a normas e regras, mesmo assim, as práticas contábeis intencionam objetivos próximos. Carvalho *et al* (2006, p. 3) faz o seguinte comentário: “... dizer a um leigo em economia, finanças e contabilidade que pode existir um contador que NÃO SEJA especialista em matéria tributária pode causar enorme espanto e incompreensão – esse profissional entende então DE QUÊ?” Indo ao encontro do tema proposto pelo presente artigo, uma resposta seria: entende de Normas Internacionais de Contabilidade.

Para elucidar ainda mais a importância do tema normas internacionais de contabilidade, Carvalho (2005) faz um comentário muito pertinente, dizendo que normas contábeis internacionais são eficazes agentes de desenvolvimento econômico, sendo meio de comunicação e exposição de boas empresas aos mercados investidores. Descreve ainda que boas empresas são aquelas que desenvolvem e distribuem produtos e serviços de qualidade, com racionalidade e competência. Conquistam clientes fiéis, bem como são alvo de bons candidatos a emprego e aglutinam fornecedores em torno de si.

O mercado investidor, ao se deparar com uma empresa com estas características, a premia com seus capitais, ou seja, adquire seus títulos de dívida ou títulos patrimoniais que irão consolidar e expandir o empreendimento. Segundo Carvalho (2005, p. 12) é este o grande *case* para as normas contábeis internacionais “... um exercício de repensar como as organizações são administradas e como os balanços passam a ser entendidos como promessas de fluxos de caixa”.

Diante deste contexto o presente estudo questiona: quais os aspectos relevantes que norteiam o tema Normas Internacionais de Contabilidade e quais os estudos realizados no Brasil sobre o tema? Para responder a este questionamento, será realizada pesquisa bibliográfica visando à exposição dos aspectos relevantes a serem considerados na perspectiva de padronizar ou harmonizar (convergir). Quanto ao estado da arte, serão pesquisados os *sites* institucionais das universidades que possuam em seus programas mestrado em contabilidade e controladoria. A delimitação de pesquisa nos *sites* das universidades se justifica pela possibilidade de acesso aos pesquisadores de forma gratuita.

No que diz respeito à metodologia, conforme Gil (2006), quanto aos objetivos é classificada como exploratória, quanto aos procedimentos é uma pesquisa bibliográfica e no que se refere à abordagem do problema qualitativa, pois abordará os aspectos relevantes norteadores do tema e quantitativa ao descrever as pesquisas realizadas sobre o tema no Brasil. Os estudos aqui abordados são significativos para obtenção de uma visão ampla e atualizada sobre o atual estado da arte de normas internacionais de contabilidade, revelado por pesquisadores brasileiros.

2. Aspectos relevantes norteadores das Normas Internacionais de Contabilidade

A internacionalização da economia conduz à necessidade de estudos associados ao entendimento da contabilidade internacional. Diante disso, com vistas a alcançar suas finalidades, a informação contábil necessita evidenciar suas características qualitativas: confiabilidade, relevância, tempestividade, neutralidade e comparabilidade. Sendo por meio desta última, a comparabilidade, que os usuários poderão realizar análises de duas ou mais empresas, ou a mesma em momentos distintos, a nível nacional ou internacional.

Cada país pode ter sua própria regulamentação contábil, articulada com os múltiplos aspectos de ordem política, jurídica, social, econômica e cultural. A diversidade do arcabouço contábil entre países pode se constituir em um obstáculo à expansão internacional das empresas e ao investimento estrangeiro. A linguagem contábil não é homogênea em termos internacionais, devido aos países possuírem suas práticas contábeis próprias. Cada país pode possuir critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação. Por exemplo, no Brasil o lucro de uma empresa pode não ser o mesmo que o lucro divulgado nas normas dos EUA ou da Alemanha.

Franco (1997) apresenta um comparativo entre princípios e normas de uma ciência:

PRINCÍPIOS	NORMAS
Preceitos Básicos	Preceitos Complementares
Imutáveis e Permanentes	Mutáveis e Adaptáveis
Existência Própria	Impositivos na Execução da Prática Contábil
Precedem as Normas	Aplicação dos Princípios
Hierarquicamente superiores	Subordinados aos princípios
Não podem variar segundo as circunstâncias	Variam com as condições econômico-sociais e culturais
Poucos e Definidos	Sem Restrições a Quantidade
São parte da doutrina	Exigíveis no exercício da profissão

Fonte: Adaptado de Franco (1997, p. 100-101)

Quadro 1 – Comparativo das características de Princípios e Normas

Tendo como premissa os Princípios Contábeis, as Normas devem ser compreendidas como: direcionadoras da aplicação dos Princípios; de quantidade ilimitada; podendo ser mutáveis e adaptáveis às condições econômico-sociais e culturais; são impositivas à prática contábil sendo estendida a aplicação na prática profissional. Ligados às Normas estão os Regulamentos que para Lopes e Iudícibus (2004, p. 233) são “... conjunto de normas coercitivas, emanadas do Estado ou de órgão com poderes para tanto” que em sua emissão envolve um processo de órgão legitimador, aceitação, eficácia, efeitos úteis, pertinência e necessidade.

O fato de diferentes países produzirem diferentes normas, princípios e práticas contábeis conduzem ao seguinte questionamento: Normas Contábeis Internacionais devem ser padronizadas ou harmonizadas (convergência)? Weffort (2005) define estas três condições expondo que “a padronização pretende tornar obrigatória à adoção de padrões contábeis iguais para todos os países, bem como para todas as empresas em cada país” (WEFFORT, 2005, p. 62). Já a harmonização “busca a acomodação das diferenças locais, reconhecendo que a abordagem *one size fits all* pode não ser a mais adequada” (WEFFORT, 2005, p. 14), enquanto que a convergência volta-se para o “... alcance de um resultado comum (*adopt but don't adapt*)” (p. 14). Os termos em inglês apresentados na definição de harmonização, *one size fits all*, sugere uma medida para todos e, na convergência, *adopt but don't adapt*, sugere uma adoção das normas ficando facultativa a adaptação.

A essência deste processo é a procura de se distanciar da total diversidade. A harmonização contábil é aquele processo que procura diminuir a variedade de práticas contábeis existentes no registro de eventos por parte, principalmente de empresas (BUENO e LOPES, 2005). Para Niyama (2005), a busca de critérios coerentes é o processo de harmonização contábil internacional, visando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

Diante do exposto é possível inferir que a padronização busca uniformizar as normas contábeis e a harmonização pode ser compreendida como um processo que busca aproximá-las. Sob este aspecto a harmonização contábil é um processo que sugere a acomodação das diversidades de contextos objetivando uma linguagem contábil comparável entre os países, sem desrespeitar fatores que envolvem questões econômico-sociais e culturais de cada país.

Mas o porquê de tanta discussão acerca do tema? Ou como sabiamente é descrito por Costa e Carvalho (2006): “a questão óbvia é por que razão não foi adotado o padrão Gaap,

implementado e operado pelo FASB dos EUA, sabidamente sede do mercado de capitais mais desenvolvido do mundo?” Os autores respondem a esta questão dizendo que pesam razões políticas e conceituais, vinculadas a uma realidade de um país – Estados Unidos da América – onde a prática contábil está vinculada a uma malha legal e infralegal que é própria do país.

Pelo exposto, fica claro que a contabilidade não existe por si só. Ela é uma consequência de fatores que vão além da própria Ciência Contábil e diz respeito ao ambiente onde ela está inserida. Corroborando com esta constatação Weffort (2005) apresenta um quadro explicativo das razões que fazem emergir esta diversidade de práticas contábeis:

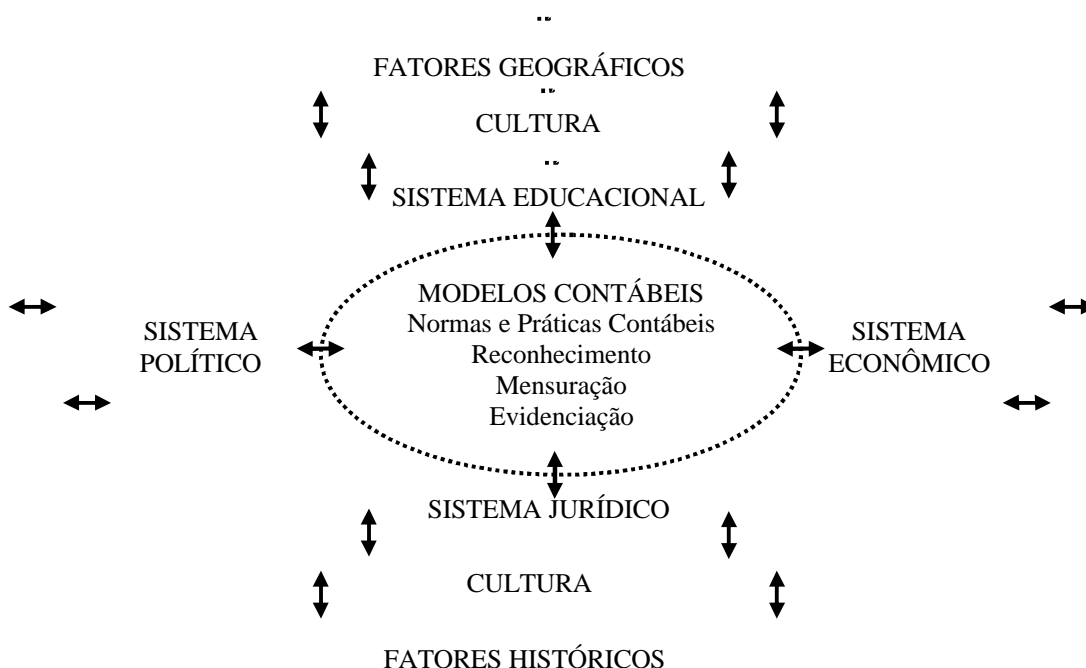
Razões Genéricas	Exemplos de Razões Específicas
➤ características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nível de educação e sofisticação dos usuários (especialmente, do gestor de negócios e da comunidade financeira) ▪ tipo de sistema de financiamento ▪ características das empresas: tamanho, complexidade, multinacionalidade, endividamento.
➤ características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sistema de educação profissional dos contadores ▪ <i>status</i>, idade e tamanho da profissão contábil
➤ modos pelos quais se pode organizar a sociedade sob a qual o modelo contábil se desenvolve	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sistema político ▪ sistema econômico e nível de desenvolvimento ▪ sistema jurídico ▪ sistema fiscal
➤ aspectos culturais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ valores culturais ▪ religião ▪ linguagem
➤ outros fatores externos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ históricos (principalmente, invasões e herança colonial) ▪ geográficos ▪ laços econômicos e políticos

Fonte adaptada de: Weffort (2005, p. 42)

Quadro 2 - Principais razões para as diferenças nas normas e práticas contábeis.

O quadro apresenta diversas razões para que as práticas de cada país sejam divergentes. Estas razões dizem respeito a fatores próprios de cada país e que não são passíveis de mudanças rápidas. Ou seja, ao analisar o aspecto cultural abordado pela autora, mudar valores, religião e linguagem, seria pressupor que todos no mundo falassem a mesma língua, tivessem os mesmos valores religiosos e crenças, enfim, que houvesse um mesmo padrão para todos. Esta é uma discussão que perpassa pelas ciências sociológicas, pelo direito, pela economia entre outras, que não cabe aqui a definição destes conceitos, mas devem ser levadas em consideração mediante a harmonização de práticas contábeis, ou seja, tenta a compreensão destas diversidades e buscar minimizar seus efeitos nas práticas contábeis.

Weffort (2005) apresenta uma figura que revela a dimensão e complexidade do tema, apontando para uma visão sistêmica onde a contabilidade se insere:



Fonte: Weffort (2005, p. 57)

Figura 1 – Visão teórica das principais interações do modelo contábil

A figura aponta os fatores geográficos e históricos como parte externa, mesmo assim, de forma indireta interage com os modelos contábeis. O exemplo citado é que

...países mais isolados geograficamente e/ou que não sofreram invasão ou colonização tendem a sofrer menor influência de outros países na sua cultura e a desenvolver instituições mais compatíveis com suas necessidades e características, em vez de limitar-se a “transplantar” um sistema do país que o domina culturalmente. (WEFFORT, 2005, p. 58)

Esta é uma das explicações dos motivos que geram a grande discussão em torno do tema. Há países que são mais fortes em suas articulações políticas, o que já faz parte de seus aspectos históricos e geográficos, pois não trazem em sua história aspectos de colonização, logo, não acatam a práticas externas e buscam impor as suas.

Com relação aos fatores culturais estes influenciam de forma direta e indireta, sendo que estes aspectos dizem respeito a sua cultura ser independente ou dominada. Weffort (2005) esclarece que a forma direta de interação diz respeito a valores culturais e comportamento dos usuários, enquanto que a forma indireta refere-se às instituições.

No que diz respeito ao sistema jurídico, este é “... destacado como um dos mais relevantes na determinação direta do modelo contábil” (WEFFORT, 2005, p. 59). A autora, apoiada em diversos autores também descreve que o sistema educacional “... especialmente o profissional contábil, como essencial para possibilitar uma efetiva incorporação na prática das normas estabelecidas” (WEFFORT, 2005, p. 59). Niyama (2005, p. 31) corrobora com este pensamento descrevendo que o “... ensino na área contábil é afetada pela política educacional de um modo global e pelo nível de desenvolvimento econômico do país”. A adoção de

padrões contábeis internacionais não resulta na sua correta utilização, pois podem ser utilizados e interpretados pelos contadores de forma equivocada.

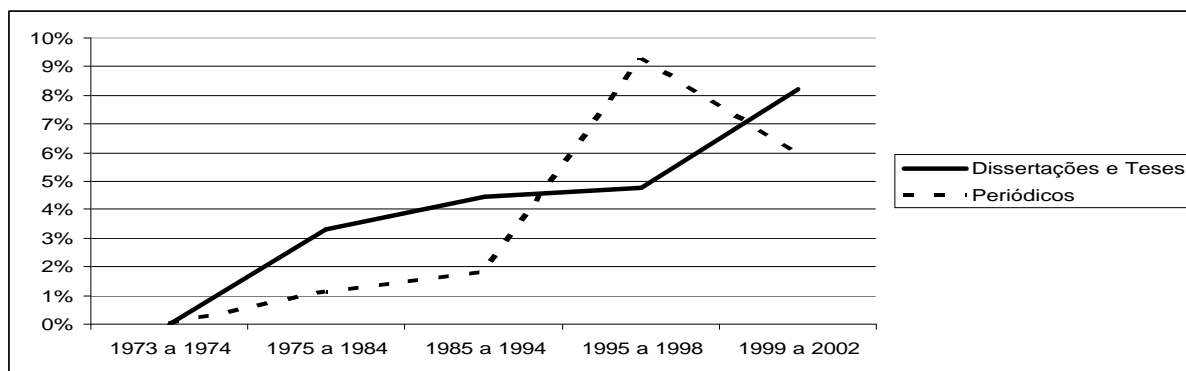
Também o sistema econômico irá interagir de forma direta ou indireta, sendo que a complexidade e estabilidade econômica irão afetar as práticas contábeis diretamente. Ainda sobre o sistema econômico e jurídico há fatores que os correlacionam:

...os países que adotam um sistema baseado nos costumes (consuetudinários) parecem mais propensos a desenvolver um mercado de capital mais forte – especialmente em virtude da proteção e segurança que esse sistema oferece aos investidores – do que os países com sistema codificado. (LA PORTA *et al* 1998 *apud* WEFFORT, 2005, p. 59)

Diante das exposições feitas até o momento, é possível definir que os aspectos que envolvem a padronização ou a harmonização de normas internacionais de contabilidade não dizem respeito apenas a questões contábeis. Intrinsecamente à contabilidade estão correlacionados fatores históricos, geográficos, culturais, políticos, educacionais, econômicos e jurídicos que interferem nas normas internacionais de contabilidade. Pode-se, no entanto dizer que, uma padronização será dificultada, pois envolvem estes fatores que não são passíveis de mudanças por decreto. A possibilidade de equilíbrio do tema volta-se para a harmonização que contempla em sua essência a convergência onde há a possibilidade de aplicar e não necessariamente adaptar-se em um só sistema nacional que envolve a cultura, política, jurisdição, educação de um país.

3. Estudos sobre o tema contabilidade internacional realizados no Brasil

Para expor o atual estado da arte sobre contabilidade internacional no Brasil este estudo inicia descrevendo os resultados obtidos na pesquisa realizada por Weffort (2005) que analisa as dissertações, teses e periódicos nacionais no período de 1973 a 2002. A figura a seguir demonstra evolução destes trabalhos no decorrer do período analisado:



Fonte: adaptado de Weffort (2005, p. 129 e 135)

Figura 2 – Evolução de número de dissertações, teses e periódicos no período de 1973 a 2002.

A figura nos revela que o tema contabilidade internacional até o ano de 1994 era pouco estudado, tendo um salto significativo no período de 1994 a 1998, continuando sua evolução em produções nas dissertações e teses até o ano de 2002, o que não aconteceu com os periódicos. Independentemente de aumentos e diminuições dos estudos, fica muito claro que o assunto tem sido desenvolvido com mais ênfase a partir do ano de 1995, chegando próximo de 5% da amostra analisada.

O tema Contabilidade Internacional, conforme Niyama (2005, p. 21) não possui uma data exata que defina o início de seus estudos “...mas pode-se traçar uma linha divisória por volta de 1950-1960, após o término da Segunda Guerra Mundial e o restabelecimento do comércio internacional mundial” como início deste processo de estudos. Esta informação, comparada ao início dos estudos no Brasil, pode ser compreendido como um atraso de nossos estudos, ou então, por questões culturais, políticas e econômicas não haver a necessidade dos mesmos.

Atualmente os estudos sobre Normas Internacionais de Contabilidade têm ganhado mais importância, inclusive sendo exigida a sua inserção como disciplina nos cursos de graduação. Mas a base de pesquisa não se encontra nos níveis de graduação, mas sim, nos programas de pós-graduação *latos* e *stricto sensu*, principalmente nesse último. No que tange a pós-graduação *stricto sensu*, o Brasil conta atualmente com 16 programas de mestrado e dois programas de doutorado na área de Contabilidade e Controladoria. O quadro a seguir apresenta informações relativas à área de especialização e instituição onde estes programas estão sendo realizados.

PROGRAMA	IES	UF	CURSOS
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UNB	DF	Mestrado Acadêmico e Doutorado
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FUCAPE	ES	Mestrado Profissional
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFMG	MG	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFRJ	RJ	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UERJ	RJ	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UNISINOS	RS	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FURB	SC	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UnIFECAP	SP	Mestrado Acadêmico
CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS	PUC/SP	SP	Mestrado Acadêmico
CONTABILIDADE	UFBA	BA	Mestrado Acadêmico
CONTABILIDADE	UFPR	PR	Mestrado Acadêmico
CONTABILIDADE	UFSC	SC	Mestrado Acadêmico
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA	UFAM	AM	Mestrado Profissional
CONTROLADORIA	UFC	CE	Mestrado Profissional
CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP	SP	Mestrado Acadêmico e Doutorado
CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP/RP	SP	Mestrado Acadêmico

Fonte: adaptado do site institucional da CAPES

Quadro 3 – Programas de mestrado e doutorado no Brasil no ano de 2007

No que tange a presente pesquisa, foram pesquisadas as dissertações e teses disponíveis nos *sites* institucionais das Instituições de Ensino Superior – IES. Foram encontrados trabalhos com acesso *on-line* nas seguintes instituições:

- Universidade de Brasília – UNB;
- Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE;
- Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS;
- Universidade de São Paulo – USP

As demais IES relacionadas no Quadro 3 não apresentam pesquisas que envolvam o tema Contabilidade Internacional, ou então, não divulgam esta informações via *internet*. Há também aquelas que não possuem estudos até então realizados, pois foram homologadas as autorizações a partir de 2005, estando às mesmas em fase de produção das primeiras dissertações. Uma vez esclarecido estes pontos, o presente estudo concentra-se em verificar quais as pesquisas que estão sendo desenvolvidos nos programas de mestrado e doutorado enquanto resultado de seus estudos, ou seja, dissertações e teses.

Pesquisas que apresentam estudos sobre a harmonização na América do Sul

Amenábar (2001) questiona se há harmonização contábil em cinco países da América Latina: Argentina, Brasil, Colômbia, Peru e Venezuela. O corpo do trabalho descreve os Princípios Contábeis de cada país, bem como faz uma análise das práticas dos seguintes elementos patrimoniais: estoques, investimento permanente, ativo imobilizado, arrendamento mercantil ou *leasing*, ativo diferido e técnicas de reconhecimento de inflação. Os resultados da pesquisa concentram-se em uma comparação dos critérios descrevendo estas divergências individualizadas de cada país.

A autora também apresenta uma definição de harmonização com base na releitura de diversos autores nacionais e internacionais:

A harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torna-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral de contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente suas normas contábeis, considerando a influência dessas normas na economia, e respeitando as características e peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração econômica. (p. 4)

Costa Neto (2003) questiona a existência de divergências entre as normas e se estão estas em consonância com a Teoria Contábil com o IASB e com os propósitos para mensuração e divulgação do risco de crédito conforme o BIS. A pesquisa descreve os antecedentes históricos, instituições e estrutura do Mercosul; a base conceitual da provisão para devedores duvidosos e as normas do banco de Compensações Internacionais – BIS. Também descreve sobre a norma de contabilidade que trata do assunto na concepção do IASB e dos países: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. Em seguida são feitas análises comparativas e testes de aderência. O autor conclui que “...os critérios previstos nas normas dos países signatários do Mercosul apresentam divergência e não guardam plena consonância com as normas do IASB e às propostas para mensuração e divulgação do risco de crédito do BIS.” (p. 197)

Estudos comparativos da na aplicação de normas norte-americanas

A problematização levantada por Santos (2006) aborda qual o nível de utilização do conservadorismo e como o lucro contábil incorpora o retorno econômico (*timeliness*) entre os demonstrativos com configuração contábil em US-GAAP e BR-GAAP nas empresas listadas na Bovespa com ADRs negociadas na Bolsa de Nova Iorque. O referencial teórico descreve sobre a capacidade informacional da contabilidade, gerenciamento de resultado e governança corporativa, assim como as normas contábeis brasileiras e americanas, realizando também uma revisão profunda sobre as evidências empíricas do conservadorismo.

Os resultados da pesquisa não evidenciam que o lucro contábil apresentado na aplicação das US-GAAP apresente maior nível de utilização do conservadorismo, embora que em outros estudos internacionais isto seja evidenciado. O autor conclui diante da análise realizada que “...pode-se inferir que o conservadorismo contábil para as empresas brasileiras pode não estar no GAAP, os instrumentos de governança corporativa podem ser fatores que contribuam para o nível de utilização do conservadorismo” (p. 53)

Nascimento (2006) em seu estudo objetiva verificar a eficiência do conteúdo informacional do Resultado Contábil em US-GAAP das empresas brasileiras com ações negociadas na Bolsa de Nova Iorque. O referencial teórico aborda os seguintes tópicos: eficiência de mercado, convergência e regulamentação das normas internacionais de contabilidade e emissão de valores mobiliários nos Estados Unidos da América. Os testes realizados de estudo de eventos revelam que os Resultados Contábeis em US-GAAP não impactam significativamente o retorno das ações no mercado acionário brasileiro.

Kirchner (2004) levanta o seguinte questionamento: a divulgação da conciliação contábil das diferenças resultantes da aplicação das normas brasileira e norte-americana, contribui para a redução da assimetria informacional entre os usuários internos e externos das informações contábeis? Para responder a esta questão o autor faz considerações teóricas sobre objetivos e usuários da contabilidade, descreve as instituições reguladoras no Brasil e Estados Unidos, bem como estabelece as diferenças de normas contábeis nos dois países. A análise conclui que a companhia, por meio da conciliação das demonstrações contábeis conseguiu reduzir parte da assimetria informacional entre os usuários internos e externos.

Araújo (2005) problematiza seu estudo com a seguinte pergunta: quais os efeitos no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado do Exercício decorrentes das aplicações dos critérios estabelecidos pelo FASB 52 para a tradução dessas demonstrações, contrapostos à conversão baseada na técnica da Correção Monetária Integral? A pesquisa descreve sobre a norma norte-americana, assim como faz referências a questões relativas a características qualitativas da informação contábil, teoria da agência e remuneração de executivos. Os resultados apontados pela pesquisa foram que a subjetividade de escolha da moeda funcional possibilita a obtenção de duas demonstrações contábeis distintas no que concerne às contas patrimoniais e de resultado. Também foi possível concluir que o Método da Correção Monetária mostrou-se mais adequado para evidenciar os efeitos cambiais, por trata-los em suas contas de origem.

Estudos teóricos

Oliveira (2003) apresenta o seguinte problema de pesquisa: a terminologia princípio contábil evoluiu concomitantemente com o desenvolvimento econômico-financeiro americano à luz do referencial teórico? Os estudos abordam a evolução histórica à luz do feudalismo, mercantilismo, partidas dobradas, estagnação ou consolidação do pensamento contábil e revolução industrial. Também aborda o cenário de desenvolvimento da teoria contábil norte-americana e relaciona os órgãos emissores de normas no país. No que tange as terminologias é realizada uma descrição do papel da teoria, postulados, princípios e padrões, bem como as características qualitativas da informação contábil. Segundo o autor, a pesquisa demonstra que a contabilidade evoluiu atrelada à própria evolução da sociedade, “...a medida que surgia a necessidade por maior controle, o homem criava mecanismos que pudessem responder às suas indagações.” (p. 140)

Paulo (2002) estabelece o seguinte problema em sua pesquisa: as semelhanças e diferenças da estrutura conceitual editadas pelo IASB, SFACs e CVM são tão substanciais a

ponto de inibir, seja pela semelhança ou diferença, um processo de harmonização? A pesquisa descreve desde a evolução histórica da contabilidade, os princípios e sua estrutura conceitual, a evolução histórica das normas internacionais de contabilidade, a evolução da contabilidade no Brasil, finalizando com a descrição e comparação das normas no Brasil, FASB e IASB. O autor conclui que

as diferenças entre as estruturas conceituais não são tão substanciais a ponto de inviabilizar um processo de harmonização; entretanto, as mesmas não são tão semelhantes entre si a ponto de tornar desnecessário um processo de harmonização, em função da globalização da economia, parecem sinalizar para uma postura cada vez mais exigente à qualidade dessa informação.” (p. 141)

Pederiva (2004) questiona se os pronunciamentos acerca da entidade governamental, editada pelos órgãos reguladores do exercício profissional de contabilidade, em diversos países e internacionalmente, estão de acordo com a Teoria Contábil? O estudo faz considerações teóricas sobre a entidade contábil e descreve as regras contábeis australianas, norte-americanas, espanholas, brasileiras e internacionais. O resultado da pesquisa é que

a Teoria Contábil comporta as várias definições constantes dos referenciais e dos padrões examinados, embora nenhum deles opere no nível mais abrangente de *accountability*, a de valor das políticas públicas, provavelmente pela influência atual das práticas relativas à dimensão social da entidade contábil. (...) a tendência das corporações contábeis é aglutinar os conceitos, sob argumentos de eficiência, apesar de, à luz da Teoria Contábil e do exercício da *accountability* governamental, haver dissonância entre os objetivos de melhoria do setor governamental e as ferramentas conceituais do setor privado. (p. 159)

A problematização apresentada por Santos [1] (2006) diz respeito a possibilidade das normas contábeis instituídas no Brasil revelarem semelhança com as normas de Portugal? O autor discorre sobre a herança colonial e cultural como aspectos que possam influenciar a contabilidade brasileira. Também são abordados aspectos da profissão contábil em Portugal, assim como as normas contábeis no Brasil e Portugal. Após a análise comparativa das normas o autor conclui que o estudo não apresenta características normativas herdadas das normas de Portugal.

Moura (2003) aborda os Princípios Fundamentais de Contabilidade editados pelo CFC no intuito de discorrer sobre a percepção de que a aplicação dos princípios contábeis, principalmente o da Competência, no âmbito da Contabilidade Pública, apresenta características singulares, marcadas por controvérsias e por questões pouco esclarecidas, além da reconhecida complexidade dos eventos na área pública. Foi realizado um estudo comparativo entre o Brasil e Estados Unidos com o objetivo identificar as principais diferenças e semelhanças na aplicação dos Princípios Contábeis na esfera pública federal dos dois países, além de, subsidiariamente, reunir pontos convergentes que possam contribuir para o esforço futuro de uma possível harmonização.

Na fundamentação teórica são abordados assuntos relativos à relação Estado–Sociedade, à administração pública e aos desdobramentos subsequentes que ajudam a compreender o contexto em que a Contabilidade Pública se desenvolveu. O trabalho contempla, ainda, uma síntese dos sistemas contábeis e das demonstrações da área governamental dos dois países. O resultado da pesquisa permite concluir a existência de significativas diferenças conceituais e práticas na aplicabilidade dos princípios contábeis entre os dois países, sobretudo, no que diz respeito àqueles princípios vinculados à base de reconhecimento da receita e da despesa.

Estudos empíricos no Brasil

Rech (2006) descreve sobre a importância da verificação de entidades agropecuárias aderirem aos novos padrões internacionais de contabilidade e questiona: as práticas internacionais de contabilidade estão sendo assimiladas por esses setores econômicos, ou as entidades continuam a se organizar e estruturas como se o mercado internacional existisse apenas para a comercialização de seus produtos, continuando alheios ao mercado financeiro? O autor descreve sobre o histórico da harmonização das normas contábeis e salienta:

A harmonização contábil, que propicia a aproximação da linguagem internacional dos negócios, compatibilizando práticas contábeis e definindo o seu grau de inovação, não deve ser confundido com um processo de normatização, que pressupõe a uniformização das normas. (p. 29)

Houve também o estudo das normas internacionais aplicadas às entidades rurais e descrição das peculiaridades do setor como: o reconhecimento e mensuração dos ativos, subsídios governamentais, ativos intangíveis, impostos diferidos e *leasing*. O autor conclui que “pelo fato de existirem o conjunto de normas, as entidades estão aderindo a sua utilização, mesmo sem serem legalmente obrigadas. (...) percebe-se que 15,4% utilizam as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB e 7,7%, utilizam as normas editadas pelo FASB para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.” (p. 127)

Ribeiro (2004) demonstra como as empresas de desenvolvimento de software, localizadas no Brasil, tratam contabilmente os seus gastos de produção, tendo em vista a ausência de normas específicas sobre o assunto no Brasil. O estudo compara e analisa as principais normas contábeis estrangeiras que tratam do tema. Na escolha dos países foi levado em consideração disponibilidade da informação, situação econômica, tradição contábil e nível tecnológico; sob estes critérios foram escolhidos os países: Austrália e Estados Unidos. Também foram pesquisadas as normas emitidas pelo IASB, as IFRS. A pesquisa conclui que as empresas exclusivamente brasileiras têm comportamento não padronizado, sendo que a maioria das empresas lança os gastos de fabricação de software como despesas. Uma minoria de empresas lança como ativo diferido ou como investimento. Já as empresas multinacionais situadas no Brasil seguem padrões estrangeiros (IASB ou US-GAAP).

Rodrigues Primo (2004) pesquisa as Demonstrações dos Fluxos de Caixa publicadas pelos bancos que atuam no Brasil e analisa na expectativa de atender à harmonização com normas internacionais e adequação à teoria contábil. A pesquisa consistiu bibliográfica descreve sobre as principais obras publicadas por autores do Brasil e de outros países relativas ao tema, com vistas a descrever o arcabouço teórico que envolve a matéria, bem como os aspectos históricos da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), suas principais características, como concebida pelo IASB, FASB e ASB. Os resultados do estudo demonstram que as DFC publicadas pelos bancos pesquisados seguem um modelo próprio, que não se harmoniza com as normas do FASB, IASB e ASB, bem como com a doutrina estudada. Todas as demonstrações diferem, inclusive em termos conceituais e há inconsistência nos dados das DFC de alguns bancos em relação às demais informações contábeis. O estudo também revela que demonstrações enviadas à Securities and Exchange Commission (SEC) pelas instituições que emitem American Depositary Receipts (ADR) seguem padrão totalmente distinto daquele utilizado nas DFC divulgadas pelas mesmas instituições no Brasil.

Ensino da Contabilidade Internacional no Brasil

Echternacht (2006) teve como objetivos de pesquisa avaliar a inserção da Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis na forma da

resolução nº10 do Conselho Nacional de Educação do MEC, nas 87 (oitenta e sete) universidades/faculdades brasileiras. O levantamento visou o reconhecer os métodos e meios de ensino utilizados na disciplina, bem como a avaliação do estágio atual quanto a sua adoção quer como disciplina específica ou como parte integrante de outra disciplina, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas IES do Brasil. Foi constatado que apenas 22 incluem a disciplina Contabilidade Internacional em sua grade curricular, o que corresponde a 25,3% do total.

Resumo dos assuntos abordados na pesquisa

As pesquisas apresentadas foram divididas 5 grupos. O primeiro grupo apresenta duas problematizações relativas à harmonização das normas contábeis na América Latina, tendo como resultado comparações de critérios que se divergem. O segundo grupo das pesquisas contempla a aplicação das normas norte-americanas onde foram descritos 4 trabalhos que demonstram estas diferenças em aplicações específicas.

O terceiro grupo estuda aspectos teóricos sobre as normas internacionais, buscando evidenciar a consonância entre normas brasileiras, internacionais e norte-americanas e aspectos teóricos da contabilidade. Estudos empíricos no Brasil são descritos no quarto grupo onde é possível analisar três trabalhos que buscam evidenciar as práticas contábeis brasileiras comparadas às de outras práticas mundiais. Sobre ensino de Contabilidade Internacional foi encontrado um trabalho que evidencia que esta disciplina não faz parte de todas as grades do curso de Ciências Contábeis.

4. Conclusão

Os resultados deste trabalho nos conduzem a pensar que são poucas as pesquisas desenvolvidas no país que buscam estudar o tema Normas Internacionais de Contabilidade. Porém, a qualidade, profundidade e diversidade de assuntos que foram tratados apresentam um bom contexto para estudo e base para futuros estudos.

Quanto aos objetivos do presente artigo, foram apresentados conceitos das diversas matérias envolvidas no tema como: princípios, normas, regulamentação, padronização, harmonização e convergência, e as interações sofridas pelos modelos contábeis face à cultura e aspectos jurídicos, políticos, econômicos e educacionais. É possível inferir que o estudo apresenta um referencial que esclarece as interações sofridas pela contabilidade, bem como norteia as verdadeiras necessidades de estudos sobre o tema. Quanto ao objetivo de descrição das pesquisas realizadas no Brasil, estão relacionados trabalhos cujo acesso é *free*, possibilitando análise dos dados, compreendida como uma ação responsável do meio acadêmico no que tange a divulgação do conhecimento.

No que tange a problematização do estudo, ou seja, aspectos relevantes que norteiam o tema Normas Internacionais de Contabilidade, temos que, para que estas normas encontrem um estado de equilíbrio, faze-se necessário a observação dos fatores que estão intrinsecamente ligados às práticas contábeis, ou seja, cultura, política, jurisdição, economia e educação e uma nação. Também é possível inferir que esta é uma condição de convergência, sendo praticamente impossível a regulação impositivas de práticas.

No que tange aos estudos realizados no Brasil sobre o tema, foram descritas dissertações que revelam uma grande possibilidade de pesquisas a serem realizadas, assim como, a oportunidade de sermos agentes ativos deste processo de harmonização das Normas Internacionais. Sendo assim, é possível inferir que diante da internacionalização da economia

e na perspectiva de um mercado único a contabilidade pode ir ao encontro da acomodação das diversidades objetivando uma linguagem comum comparável.

5. Referências

AMENABAR, Ana Maria Honojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Dissertação. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2001.

ARAUJO, Eduardo Bugallo de. **Um estudo sobre os efeitos nas demonstrações contábeis da aplicação do FASB 52 contraposto a correção monetária integral**. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Nível Mestrado – Universidade do vale do Rio dos Sino – UNISINOS, São Leopoldo, 2005.

CARVALHO, L. Nelson. LEMES, Sirlei. COSTA, Fábio Moraes de. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS**. São Paulo : Atlas, 2006.

CARVALHO, L. Nelson. **Apresentação**. in WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo : Atlas, 2005.

COSTA, Roberto Teixeira da. CALVALHO, Nelson. **A convergência das normas contábeis internacionais**. Valor On Line – 28/03/2006. Site <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/contabil290306.htm> - acessado em 06/08/2007.

COSTA NETO, Eduardo Siqueira. **Provisão para crédito de liquidação duvidosa nas instituições financeiras: uma contribuição à harmonização dos procedimentos contábeis no âmbito Mercosul**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2003.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza. **O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, João Pessoa, 2006.

FRANCO, Hilário.. **Temas Contábeis**. São Paulo. Atlas. 1997.

IUDICIBUS, Sérgio de; LOPES Alexsandro Broedel. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo. Atlas. 2004.

KIRCHNER, Alfredo Eduardo. **Normas contábeis brasileiras e norte-americanas: uma análise das demonstrações de conciliação do lucro líquido e do patrimônio líquido da EMBEV – 2000 a 2002**. Dissertação. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Nível Mestrado – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2004.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil – Estados Unidos**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Marília. **Análise do conteúdo informacional do resultado contábil em US-GAAP: um estudo de eventos com companhias abertas brasileiras que negociam ADRs na bolsa de Nova Iorque**. Dissertação. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Administração – FUCEPE, Vitória, 2006.

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

OLIVEIRA, Atelmo Ferreira. **Evolução da terminologia princípio contábil baseada na escola norte-americana**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2003.

PEDERIVA, João Henrique. **Entidade contábil governamental: comparação entre as referências e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis e internacionais**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Augusto dos Santos. **Contabilização dos gastos de fabricação de softwares no Brasil: análise empírica com base nas principais normas estrangeiras**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2004.

RODRIGUES PRIMO, Uverlan. **Demonstrações dos fluxos de caixa de bancos: análise comparativa da prática adotada no Brasil com as normas internacionais**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2004.

SANTOS [1], Maria Jose Onofre. **Análise comparativa das normas contábeis do Brasil e Portugal**. Dissertação. Programa Institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2006.

SANTOS, Luis Sérgio Ribeiro dos. **Conservadorismo e *timeliness*: evidências empíricas nos demonstrativos contábeis em US-GAAP e BR-GAAP nas empresas brasileiras com ADRs negociadas na Bolsa de Nova Iorque**. Dissertação - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Administração – FUCEPE, Vitória, 2006.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo : Atlas, 2005.