



COPPE/UFRJ

A HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS PELA ADERÊNCIA À LEI
11.638/2007 E A MP 449/2008 EM EMPRESAS MULTINACIONAIS E DO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO DE MÚLTIPLOS CASOS

Bruna Maria Braga Pontes de Lucena Navaes

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, COPPE; da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Heitor Mansur Caulliraux

Rio de Janeiro

Março de 2010

A HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS PELA ADERÊNCIA À LEI
11.638/2007 E A MP 449/2008 EM EMPRESAS MULTINACIONAIS E DO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO DE MÚLTIPLOS CASOS

Bruna Maria Braga Pontes de Lucena Navaes

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO INSTITUTO ALBERTO
LUIZ COIMBRA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA DE ENGENHARIA
(COPPE) DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO COMO PARTE
DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE
EM CIÊNCIAS EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO.

Examinada por:

Prof. Heitor Mansur Caulliraux, D.Sc.

Prof. Francisco José de Castro Moura Duarte, D.Sc

Prof. Daniel Pacheco Lacerda, D.Sc

RIO DE JANEIRO, RJ – BRASIL

MARÇO DE 2010

Navaes, Bruna Maria Braga Pontes de Lucena

A Harmonização das Normas Contábeis pela Aderência à Lei 11638/07 e a MP 449/08 em empresas multinacionais e do setor público: um estudo de múltiplos casos/ Bruna Maria Braga Pontes de Lucena Navaes – Rio de Janeiro: UFRJ/COPPE, 2010.

XV, p.140: il.; 29,7 cm

Orientadores: Heitor Mansur Caulliraux

Dissertação (mestrado) – UFRJ / COPPE / Programa de Engenharia de Produção, 2010.

Referências Bibliográficas: p. 121-126

1.Harmonização 2. Lei 11.638/07 3.Normas Internacionais. I. Caulliraux, Heitor Mansur II. Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPE, Programa de Engenharia de Produção. III. Título.

DEDICATÓRIA

A minha família e
Ao meu amor

AGRADECIMENTOS

Agradecer é uma forma de se reconhecer que não se superam as dificuldades e as etapas da vida sozinha. Em cada fase que nossa vida se desdobra, só é possível superá-la por que alguém nos ajudou a vencer as anteriores.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pelas oportunidades que me proporciona em evoluir como ser humano e por todas as minhas conquistas.

Um agradecimento especial ao meu orientador Professor Heitor Mansur Caulliraux, pelo privilégio de seu valioso conhecimento, experiência, entusiasmo e apoio permitindo-me, com sua competente e dedicada orientação, executar este estudo. Eu confio em você!

Ao Professor Daniel Pacheco Lacerda, por ter acreditado em minhas habilidades e pelas inúmeras discussões técnicas que contribuíram de forma decisiva para consolidar minha pesquisa.

Ao Professor Francisco Duarte, por compartilhar o seu conhecimento e por aceitar participar dessa banca de mestrado.

Aos Professores Adriano Proença, Renato Flório Cameira e Vinícius Cardoso, obrigado pelo incentivo, dedicação e aprendizados proporcionados.

As minhas amigas Sandra, Eliza e Isabela, pelo importante suporte, incentivo e amizade, não só nesta, mais em muitos outros momentos da minha vida. O meu eterno reconhecimento e carinho.

Aos colegas e amigos (as) do curso de Mestrado, pela troca de experiências e pelo gratificante convívio. Em especial a Marília Fontes, com a qual tive a oportunidade de compartilhar a maioria dos trabalhos em grupo, angústias, alegrias e discussões temáticas que muito contribuíram para meu aprendizado.

Agradeço aos meus amigos do Grupo de Produção Integrada, em especial a Thais, Joanna, Mariana, Rodolfo, Edson, Priscila, Rafael, Alain, Leonardo, André, Renato e Samir, pela tolerância, acolhimento e companheirismo com que sempre pude contar.

Destaco um agradecimento especial para minha família. Começando pelos meus queridos pais, Marilene e Álvaro, pelo apoio, pelas orientações para a vida e pelo incentivo incondicional aos estudos. Externo meu eterno carinho e amor.

Aos queridos irmãos Virna, Sabra e Jader pelo apoio diuturno, nos bons e nos maus momentos, meu carinho e agradecimento. Ao meu cunhado Cristiano, meus agradecimentos pelo apoio e confiança depositados em mim. Aos meus sobrinhos, José Henrique e José Arthur, por serem a fonte das minhas alegrias.

Por fim, porém com especial carinho, ao meu marido Leonardo, pelo apoio, cuidado, amor e, acima de tudo, pelo incentivo pessoal constante nos diversos momentos desta e de outras etapas. A você, o meu eterno amor, companheirismo e admiração.

Resumo da Dissertação apresentada à COPPE/UFRJ como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Mestre em Ciências (M.Sc.)

A HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS PELA ADERÊNCIA À LEI
11.638/2007 E A MP 449/2008 EM EMPRESAS MULTINACIONAIS E DO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO DE MÚLTIPLOS CASOS

Bruna Maria Braga Pontes de Lucena Navaes

Março/2010

Orientador: Heitor Mansur Caulliraux

Programa: Engenharia de Produção

Com a evolução da economia e a integração dos mercados financeiros nacionais ao mercado internacional, tornou-se necessário a adoção de normas que fossem universalmente utilizadas nas demonstrações financeiras em todas as empresas ao redor do mundo.

A partir desta necessidade iniciou-se o processo mundial de convergências das práticas contábeis, através da implantação das normas IFRS. Devido ao exposto, o Brasil também aderiu a este processo de convergências com a promulgação da Lei 11.638/07.

Desta forma, este trabalho buscou compreender a harmonização das práticas contábeis através de um estudo de múltiplos casos, para avaliar “se” e “como” as normas internacionais estão sendo implementadas nas organizações brasileiras. Este é um processo que se encontra em maturação e as empresas estão se adequando a ele.

Então, pode se perceber que as empresas brasileiras deram um passo para melhorar a qualidade das informações financeiras contidas nas suas demonstrações, a partir da adoção deste novo conjunto normativo.

Abstract of Dissertation presented to COPPE/UFRJ as a partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science (M.Sc.)

HARMONIZATION OF ACCOUNTING STANDARDS BY ADHERENCE TO LAW
11.638/2007 AND MP 449/2008 IN MULTINACIONAL COMPANIES AND PUBLIC
ENTERPRISES: A STUDY OF MULTIPLE CASES

Bruna Maria Braga Pontes de Lucena Navaes

March/2010

Advisor: Heitor Mansur Caulliriaux

Department: Production Engineering

With evolution of the economy and integration of national financial markets to the international market, it became necessary to adopt standards that were universally used in financial statements for all companies around the world.

From this need began the process of global convergence of accounting practices through the implementation of IFRS. Due to the above, Brazil also joined this process of convergence with the enactment of law 11.638/07.

Thus, this study sought to understand harmonization accounting practices through a study of multiple cases, we evaluate “whether” and “how” international standards are being implemented in organization. This is still a process that is maturing and enterprises are still adjusting.

So, it may be notice that brasilian companies have taken a step to improve the quality of financial information contained in their demonstrations, starting from the adoption of this new set of rules.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. EXPOSIÇÃO DO TEMA	1
1.2. OBJETIVOS	4
1.3. PROBLEMA DE PESQUISA	4
1.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	5
1.5. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TEMA	8
1.6. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1. NORMAS	10
2.1.1. <i>O Que são Normas Contábeis</i>	10
2.1.2. <i>Objetivo da Regulação da Contabilidade</i>	11
2.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS NO ÂMBITO INTERNACIONAL E NACIONAL	12
2.2.1. <i>A Harmonização das Normas Contábeis</i>	12
2.2.2. <i>Adoção das Normas Internacionais Contábeis</i>	18
2.3. ORGANISMOS NORMATIZADORES DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS	19
2.3.1. <i>International Accounting Standards Board (IASB)</i>	20
2.3.2. <i>International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)</i>	21
2.3.3. <i>International Organization of Securities Commission (IOSCO)</i>	22
2.3.4. <i>Standards Advisory Council (SAC)</i>	22
2.4. ORGANISMOS NORMATIZADORES DAS NORMAS CONTÁBEIS NACIONAIS	23
2.4.1. <i>A Comissão de Valores Mobiliários (CVM)</i>	23
2.4.2. <i>O Conselho Federal de Contabilidade (CFC)</i>	25
2.4.3. <i>O Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)</i>	27
2.4.4. <i>O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)</i>	28
2.4.5. <i>O Banco Central do Brasil (BACEN)</i>	31
2.5. A LEI 11.638/2007 E MP 449/2008	31
2.5.1. <i>Aspectos Gerais</i>	31
2.5.2. <i>Breve Histórico da Harmonização das Normas Contábeis Internacionais e Nacionais</i>	32
2.5.3. <i>Alcance da Adoção a lei 11.638/2007</i>	35

2.5.4. <i>Desdobramento das Normas Internacionais Para as Normas Nacionais de Contabilidade</i>	38
2.5.5. <i>Alterações Significativas da Lei 11.638/07, MP 449/08 e os CPCs correspondentes</i>	46
3. AS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS ÀS ORGANIZAÇÕES	51
3.1. A HARMONIZAÇÃO COMO FORMA DE ASSEGURAR A COMPARABILIDADE DAS INFORMAÇÕES	51
3.2. PROCESSO DE CONVERSÃO DAS NORMAS NACIONAIS PARA O PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL	53
3.3. DESAFIO DA CONVERSÃO PARA AS NORMAS INTERNACIONAIS NA ORGANIZAÇÃO	57
4. ESTUDO DAS NORMAS NACIONAIS ADERENTES ÀS NORMAS INTERNACIONAIS	63
4.1. ESTUDO DAS NORMAS NACIONAIS QUE IMPACTAM O ATIVO PATRIMONIAL DAS ORGANIZAÇÕES	63
4.1.1. <i>Adoção Inicial da Lei 11.638/07</i>	65
4.1.2. <i>Redução ao Valor de Recuperação de Ativos</i>	69
4.1.3. <i>Ativos Intangíveis</i>	70
4.1.4. <i>Operações de Arrendamento Mercantil</i>	71
4.1.5. <i>Adoção de Ajuste a Valor Presente</i>	72
4.1.6. <i>Instrumentos Financeiros: Reconhecimentos, Mensuração e Evidenciação</i>	73
4.1.7. <i>Estoque</i>	75
4.1.8. <i>Ativos Contingentes</i>	76
4.1.9. <i>Ativos Imobilizados</i>	77
4.1.10. <i>Propriedade para Investimento</i>	78
5. METODOLOGIA	79
5.1. ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO	79
5.1.1. <i>Pesquisa Bibliográfica</i>	80
5.1.2. <i>Pesquisa Documental</i>	82
5.1.3. <i>Pesquisa de Campo</i>	82
5.2. ESTUDO DE MÚLTIPLOS CASOS	84

5.2.1. <i>Protocolo de Pesquisa</i>	87
5.2.2. <i>Seleção de Casos</i>	88
5.2.3. <i>Questionário</i>	90
5.2.4. <i>Entrevista</i>	91
6. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS	93
6.1. CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES ANALISADAS	93
6.1.1. ORGANIZAÇÃO ALFA	93
6.1.2. ORGANIZAÇÃO BETA	94
6.1.3. ORGANIZAÇÃO CHARLIE	94
6.1.4. ORGANIZAÇÃO DELTA	95
6.2. ANÁLISE GERAL DAS ORGANIZAÇÕES	96
6.3. APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	103
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
7.1. CONCLUSÕES	116
7.2. SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS	120
8. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	121
APÊNDICE 1-CARTA DE APRESENTAÇÃO	127
APÊNDICE 2-QUESTIONÁRIO	129
APÊNDICE 3- PROTOCOLO DE PESQUISA DO ESTUDO DE CASOS	135

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Vantagens da Harmonização Contábil Internacional. Fonte: LEMOS, 2006.	18
Figura 2 – Países que adotam as normas internacionais. Fonte: PriceWaterhouseCoopers, 2008.	18
Figura 3- Estrutura Funcional Normas Internacionais. Fonte: adaptado IASB, 2009.	20
Figura 4 – Cronograma de Adoção do IFRS. Fonte: McManus, 2009.	35
Figura 5 – Desdobramentos das Normas Internacionais Para Normas Nacionais. Fonte: Autor.	38
Figura 6 – Unificação de Esforços na Implementação da IFRS. Fonte: adaptado Deloitte, 2008.	54
Figura 7 – Fases para Implementação da IFRS. Fonte: adaptado McManus, 2009.	56
Figura 8 – Desafios do Processo de Conversão. Fonte: adaptado Ernest & Young, 2006.	57
Figura 9 – Impactos das Normas IFRS Para as Empresas. Fonte adaptado Ernest & Young, 2007.	61
Figura 10 – Principais Alterações - CPC e Seu Grau de Impacto. Fonte: adaptado Deloitte, 2008.	63
Figura 11 – Método de Estudo de Caso. Fonte: Yin, 2005.	83
Figura 12 – Tipos Básicos de Estudo de Caso. Fonte: Yin, 2005.	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Lista de CPCs Não Utilizados na Pesquisa	6
Quadro 2: Demonstrativo de Análise do Processo Convergência.....	16
Quadro 3: Lista de Pronunciamentos do CPC	29
Quadro 4: Impactos da Lei Quanto as Exigências Aplicação das Normas, Publicação e Auditoria.....	38
Quadro 5: Paralelo das Normas Nacionais e Internacionais. Fonte: autor	45
Quadro 6: Principais Alterações Produzidas pela Lei 11.638/07 e MP 449/08 Fonte: Azevedo, 2009	46
Quadro 7: CPCs que Impactam o Ativo Patrimonial	64
Quadro 8: Análise da Adoção da Lei 11.638/07	96
Quadro 9: Análise da Adoção da IFRS antes da lei 11.638/07	97
Quadro 10: Análise da Implantação da Lei 11.638/07	99
Quadro 11: Análise adequação da implantação das IFRS e/ ou Lei 11.638/07.....	100
Quadro 12: Análise CPC 1- Redução ao Valor Recuperável	104
Quadro 13: Análise CPC 4 – Ativo Intangível	106
Quadro 14: Análise CPC 6 – Operações de Arrendamento Mercantil	107
Quadro 15: Análise CPC 12 – Ajuste a Valor presente.....	108
Quadro 16: Análise CPC 13 – Ativo Diferido.....	110
Quadro 17: Análise CPC 14 – Instrumentos Financeiros.....	111
Quadro 18: Análise CPC 16 – Estoques	112
Quadro 19: Análise CPC 25 – Ativos Contingentes	113
Quadro 20: Análise CPC 27 – Ativo Imobilizado.....	114
Quadro 21: Análise CPC 28 – Propriedade para Investimento	115
Quadro 22: Lista de CPCs utilizados.....	118

LISTA DE ABREVIATURA OU SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica

APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BACEN- Banco Central

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

BR GAAP Práticas Brasileiras de Contabilidade

DF- Demonstrações Financeiras

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CIA- Companhia

S.A- Sociedade Anônima

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

FASB *Financial Accounting Standards Board* [Comitê de Normas de Contabilidade Financeira]

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS - *International Accounting Standards* [Normas de Contabilidade Internacional]

IASB - *International Accounting Standards Board* [Comitê das Normas de Contabilidade Internacional]

IASC - *International Accounting Standards Committee* [Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais]

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC - *International Federation of Accountants* [Federação Internacional de Contadores]

IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee* [comitê de interpretação de normas financeiras internacionais]

IFRS *Standard International Financial Reporting* [Normas Internacionais de Contabilidade]

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions* [organização internacional das comissões de valores mobiliários]

MP – Medida Provisória

NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade

SEC - *Securities and Exchange Commission* [Comissão de Valores Mobiliários e Câmbio]

SIC - *Standing Interpretations Committee* [comitê permanente de interpretações]

SIN – Sistema Integrado Nacional

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

US GAAP *United States – Generally Accepted Accounting Principles* [Princípios [Contábeis Americanos]

1.INTRODUÇÃO

1.1. EXPOSIÇÃO DO TEMA

Com a atual globalização econômica e a crescente dinâmica das relações internacionais das empresas, vem tornando-se uma exigência cada vez maior estabelecer com clareza as regras que devem gerir as relações financeiras das organizações. Este fato justifica-se porque o capital internacional têm se estabelecido em diversos países, através da aquisição de empresas locais, abertura de subsidiárias ou coligadas, fusões, incorporações e até o surgimento de novos negócios envolvendo o capital estrangeiro. Do ponto de vista do mercado interno, as empresas nacionais tem tido acesso ao mercado financeiro internacional através da tomada de empréstimos externos ou do lançamento de títulos nas principais bolsas de valores do mundo.

Hoje se observa que a evidenciação da situação econômica das organizações não tem sido homogênea no âmbito internacional, pois cada País tem suas próprias práticas contábeis, o que leva a diferentes resultados de País para País.

Diante disto, destaca-se a necessidade de superar as barreiras de linguagem, moeda e, principalmente, as diferenças existentes entre as práticas contábeis adotadas em cada país. Então, para solucionar tais conflitos a comunidade internacional definiu que a forma mais adequada para atingir este objetivo seria a uniformização dos padrões contábeis. Com a padronização internacional das práticas contábeis seria possível o entendimento da viabilidade do negócio, a compreensão, a interpretação das demonstrações contábeis por acionistas estrangeiros e investidores e a comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou de grupos distintos.

Adicionalmente, as demonstrações contábeis e outras formas de evidenciação (*disclosure*¹) são dificilmente compreendidas sem que se tenha uma consciência dos princípios contábeis nacionais e internacionais em que estão pautadas e sem que se tenha um conhecimento sólido da cultura do negócio.

¹ *Disclosure* ou evidenciação – a tradução livre significa revelação, divulgações de informações, podendo inclusive constituir uma quebra de confiabilidade. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999)

As normas internacionais de contabilidade, conhecidas como IAS emitidas por IASC² e IFRS emitidas pelo IASB³, surgem para harmonizar e delimitar esta nova realidade mundial. Pode-se, então, entender que a padronização das normas internacionais beneficiaria o processo da execução das atividades ligadas a gestão contábil-financeira, pois uniformiza as ações a serem seguidas, viabilizando o entendimento das demonstrações contábeis e os resultados alcançados pelas companhias, independentemente de sua localidade.

Neste sentido, a convergência às normas internacionais torna-se fundamental na construção da infra-estrutura global de divulgação financeira. A adoção de um conjunto completo de normas contábeis e de divulgação de informações de qualidade universalmente reconhecida confere credibilidade e transparência à administração e demonstram o seu comprometimento com a empresa, qualidades fundamentais à boa governança corporativa. (CLACK e McMANUS, 2003)

Consonante a este movimento, o Brasil assumiu o compromisso de também seguir o caminho da busca da harmonização dos padrões contábeis de âmbito internacional. Isso se concretizou por meio da promulgação da lei 11.638⁴, no final de 2007, e da MP 449⁵, no final de 2008, e dos pronunciamentos do CPC⁶ e da CVM⁷.

Assim, o Brasil se inseriu no processo de convergência contábil internacional e aproximou sua legislação a mais de 100 países do mundo que já haviam adotado as normas IFRS.

² IASC- *International Accounting Standards Committee* – O IASC é o órgão superior que foi fundado em 1976 com o consenso entre o grupo internacional de profissionais de contabilidade e assumiu completa autonomia sobre a elaboração e publicação das normas internacionais de contabilidade. Estas normas são conhecidas por IAS.

³ IASB- *International Accounting Standards Board* – O IASB, constituído em 2001, é uma entidade sem fins lucrativos que tem o intuito de proporcionar ajustes nas normas internacionais elaboradas pelo IASC. Assim, é responsável pela padronização das normas contábeis e seus procedimentos são conhecidos por IFRS.

⁴ Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. In: Presidência da república casa civil. Brasília-DF, 28 dez. 2007

⁵ Medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição e dá outras providências. In: Presidência da república casa civil. Brasília – DF, 3 dez. 2008.

⁶ CPC – Comitê de pronunciamentos contábeis – O CPC foi idealizado a partir da união de esforços e objetivos comum dos seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, FIPECAF, CFC e IBRACOM.

⁷ CVM – Comissão de valores mobiliários – Os pronunciamentos do CPC são validados por deliberações CVM.

A nova lei inseriu, na sua maioria, disposições de natureza contábil, ou seja, alterações que modificam a forma de registro de determinados fatos. Ela também ressalta alguns ajustes relativos às demonstrações financeiras obrigatória; na escrituração; no grupo de contas do balanço patrimonial e seus critérios de avaliação; na estrutura da demonstração de resultado; na substituição das origens e aplicações de recurso; na inclusão da demonstração do valor adicionado; na construção e tratamento de reservas; nas transformações, incorporações, fusão e cisão e seus registros contábeis; e na avaliação dos investimentos em coligadas e controladas e seu tratamento contábil. (SOTHE e CUNHA, 2008).

Desta forma, as empresas têm que realizar internamente a adequação às normas internacionais por meio das normas nacionais correlatas e assim definir quais são as mudanças possíveis, quais as opções de critérios a serem utilizados são mais adequadas e de que forma será melhor adotá-las.

O foco deste trabalho foi analisar e avaliar se as mudanças que afetam o ativo patrimonial das organizações foram atendidas e de que forma elas foram introduzidas nas organizações objeto do estudo.

É válido destacar, que as normatizações precisam ser emitidas pelos órgãos próprios e reguladores, para que se tenha um conjunto de regras homogêneas nos diversos setores e aderentes as normas internacionais. Neste quesito, é importante salientar que a lei 11.638/07 admite que o processo de normatização contábil seja centralizado em uma entidade. Então, o que a lei fez foi validar o papel do CPC, como uma instituição independente, que tem seus pronunciamentos técnicos, aprovados pela CVM por meio das suas deliberações.

Destaca-se, então, que a harmonização das normas internacionais com as normas nacionais, pode aproximar as empresas ao mercado internacional, pois a migração para o padrão das normas internacionais de contabilidade é um projeto que trará mais transparência às demonstrações contábeis brasileiras e maior competitividade às empresas nacionais.

É fundamental notar, ainda, que não dar a devida importância aos diferentes aspectos envolvidos em uma transição de padrões contábeis, pode afetar os negócios da empresa e, até mesmo, a confiança do mercado nas demonstrações contábeis da

companhia e no valor de suas ações.

1.2. OBJETIVOS

O objetivo deste estudo será compreender a harmonização das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais, após a sanção da Lei 11.638/2007 e da MP 449/2008 e sua aplicabilidade definidas por meio dos pronunciamentos do CPC, identificando se o novo normativo foi implantando e como foi implantado, especificamente ao que afetar o ativo patrimonial das organizações.

A partir desse objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e descrever as normas e princípios contábeis, no que tange o ativo patrimonial das organizações;
- Abordar aspectos relevantes nos processos de implantação da norma brasileira nas organizações a partir da adoção da nova lei com foco nos ativos das organizações; e
- Analisar de que forma as organizações se adaptaram as novas normas nacionais pela ótica do impacto no ativo patrimonial.

1.3. PROBLEMA DE PESQUISA

A globalização da economia tem impulsionado um volume crescente de operações de alta complexidade e sofisticação no meio empresarial e, conseqüentemente, a internacionalização de culturas, produtos, serviços, conceitos e práticas ao redor do mundo.

Neste contexto, acionistas de todo mundo buscam qualidade nas informações divulgadas, com intuito de avaliar a compra, venda, aumento ou diminuição de suas participações acionárias nas empresas listadas na bolsa. Além disso, a transparência, a tempestividade, comparabilidade e a confiabilidade atraem outros investidores, analistas, credores, empregados, pesquisadores e demais usuários destas informações em geral.

Por isso, a harmonização pode ser percebida como benéfica por acarretar menores custos de financiamento, promover facilidades no acesso ao mercado de capitais, maior veracidade das informações divulgadas, maior credibilidade do mercado financeiro, menor suscetibilidade a questões políticas e menor custo de normatização.

Focando esta análise em “se” e “como” foi implantado a normatização das práticas contábeis internacionais e nacionais, que é um dos propósitos deste estudo, pode se considerar que as normas contábeis devem ser compreendidas para que possa adaptar-se ao mundo moderno.

Então, o problema de pesquisa formulado para o presente estudo visa à busca de proposições que respondam a seguinte indagação:

Como as empresas estão implantando as novas normas nacionais de contabilidade que foram alteradas para ficarem aderentes as normas internacionais?

1.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho abordará uma parte específica relativa à harmonização e adequação das normas nacionais às normas internacionais de contabilidade. Como dito anteriormente, o foco será analisar e avaliar se as mudanças introduzidas pela lei 11.638/07 e MP 449/08 foram atendidas e de que forma elas foram introduzidas internamente na organização, apenas ao que afetar o ativo patrimonial das organizações.

Devido ao anteriormente exposto, delimitou-se como meta para esta pesquisa, a abordagem nas empresas que estão obrigadas a adotar a Lei 11.638/07 em suas demonstrações financeiras. O processo de implantação deste novo normativo deveria ter iniciado, pelo menos em 2008 e as empresas deveriam ter adotado de alguma forma os pronunciamentos dos CPCs genéricos, que impactam os ativos patrimoniais organizacionais.

Adicionalmente, adotou-se como conceito de ativo os bens e direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos. Os CPCs utilizados foram genéricos, ou seja, aqueles pronunciamentos que refletem nas empresas de qualquer ramo de atividade.

Nota-se que os itens relacionados a seguir, pertinentes ao supracitado CPC, embora relevantes, não foram aqui abordados por não pertencerem ao foco do presente estudo ou por ainda encontrar-se em audiência pública de aprovação:

Quadro 1: Lista de CPCs Não Utilizados na Pesquisa

	DESCRIÇÃO
CPC 02	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
CPC 03	Demonstração de fluxo de caixa
CPC 05	Divulgação sobre partes relacionadas
CPC 07	Subvenção e assistência governamental
CPC 08	Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários
CPC 09	Demonstração de valor adicionado
CPC 10	Pagamento baseado em ações
CPC 11	Contrato de seguros
CPC 15	Combinação de negócios
CPC 17	Contratos de Construção
CPC 18	Investimento em Coligadas
CPC 19	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i> ⁸)
CPC 20	Custo de empréstimo
CPC 21	Demonstração intermediária
CPC 22	Informação para o segmento
CPC 23	Políticas Contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro
CPC 24	Evento subsequente
CPC 26	Apresentação das demonstrações contábeis
CPC 29	Ativos biológicos e produtos agrícolas
CPC 30	Receitas

⁸ *Joint Ventures* - “Acordos entre concorrentes que incluem alguma forma de coordenação de pesquisa, promoção ou distribuição são normalmente referidos como ‘empreendimentos conjuntos’ (joint ventures). Um empreendimento conjunto é qualquer associação entre duas ou mais firmas com a finalidade de prover alguma atividade que poderia, de outro modo, ser empreendida por cada firma individualmente.”
Fonte: www.fiesp.com.br

	DESCRIÇÃO
CPC 31	Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas
CPC 32	Tributos sobre o lucro
CPC 33	Benefícios a empregados
CPC 34	Exploração e avaliação de recursos minerais
CPC 35	Demonstrações separadas
CPC 36	Demonstrações consolidadas
CPC 37	Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
CPC 43	Adoção Inicial dos pronunciamentos técnicos CPC 15 e 40
CPC PME	Contabilidade para pequenas e médias empresas

É válido salientar que a pesquisa foi pautada em literatura especializada sobre o tema, limitando-se ao conjunto de normas internacionais e brasileiras até 30 de novembro de 2009.

Destaca-se, ainda, que alguns pontos relativos à aplicação deste novo normativo não serão objeto deste estudo, a saber:

- Não será avaliado o processo de controle interno e externo referente ao novo normativo;
- Não será avaliado se as normas estão sendo cumpridas de forma correta conforme determina a Lei. Até porque as empresas ainda se encontram em processo de adoção do novo normativo e seria muito difícil avaliá-las, quanto a esse critério, neste momento de transição;
- Não serão abordados e avaliados a parte técnica de como essas mudanças devem ter sido realizadas e conduzidas; e

- Não serão avaliadas as mudanças sob o enfoque numérico das demonstrações financeiras, quer pela análise de balanço ou pelos índices financeiros.

1.5. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TEMA

A presente dissertação justifica-se pelo tema ser atual e ter cunho obrigatório, pois norteia às ações de harmonização das práticas contábeis adequando às normas nacionais às normas internacionais.

Este movimento no âmbito nacional ocorreu através da introdução jurídica da Lei 11.638/2007, que promove mudanças internas nas organizações. Essas mudanças irão promover impactos no ambiente organizacional e as principais áreas afetadas serão: estrutura organizacional, processo, sistemas de informação, sistemas de medição e demonstrações contábeis.

Pelo tema abordado ser novo, ele ainda está sendo atualizado e constantemente são emitidas orientações divulgadas pelos CPC, CFC, CVM, SUSEP, ANEEL, ANTT, ANS e BACEN. Uma parte dessas mudanças já foi implementada e inclusive já se pode notar mudanças nos resultados operacionais de 2008. Até o final do ano de 2010 todo o processo de adaptação da lei já deve ter sido concluído.

A dissertação torna-se importante, porque irá abordar os aspectos relevantes decorrentes da harmonização das práticas contábeis nos processo institucionais de determinadas organizações pela adoção da atual norma brasileira. Sobretudo, porque debate as normas que deverão ser adotadas em grande parte das instituições do país ao longo do próximo ano.

Complementarmente, a lei não modifica apenas a situação das sociedades anônimas de capital aberto ou fechado, mas também as de empresas de grande porte com ativos acima de R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões que passarão a ser auditadas e seguirão as diretrizes estabelecidas pela CVM.

1.6. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho é composto de Introdução, mais cinco capítulos para o desenvolvimento do tema e Conclusão.

Na Introdução é abordada a exposição do tema, definição do problema, delimitação da pesquisa, objetivo da pesquisa, justificativa e relevância do tema e estrutura do trabalho de pesquisa.

No segundo capítulo realiza-se uma revisão da literatura, sobre o conceito de normas contábeis e seus objetivos, bem como aspectos sobre a harmonização das normas internacionais de contabilidade, com o objetivo de definir a base do estudo realizado.

O terceiro capítulo aborda os efeitos nas organizações com a adoção do processo de conversão, destacando o processo de conversão, seus desafios e o efeito dessas mudanças.

O quarto capítulo expõe os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, que impactam nos ativos patrimoniais das empresas com o objetivo de apresentar o seu conteúdo e objetivo.

O quinto capítulo discute os procedimentos metodológicos, explicando como esta pesquisa será realizada.

No sexto capítulo aborda-se a análise dos resultados da pesquisa de campo, explorando conceitos, classificação e critérios de avaliação dos itens contábeis selecionados.

No final, a Conclusão sintetiza toda a pesquisa através das considerações mais importantes, apresentando uma resposta ao problema e aos objetivos propostos neste estudo.

2.REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. NORMAS

2.1.1. O Que são Normas Contábeis

Quando falamos em norma, consiste em dizer na regulação de um determinado ponto específico. Esta regulação pode ser compreendida por um processo que restringe intencionalmente as escolhas de atividades de uma determinada pessoa em um ambiente social.

Para Belkaoui (2000) a introdução de padrões é uma decisão social. Padrões colocam restrições em comportamento, então eles devem ser aceitos pelas partes afetadas. A aceitação pode ser forçada, voluntária ou ambas.

Cardoso *et al* (2009) indaga que a regulação contábil exerce significativa influência no reconhecimento, mensuração e divulgação das informações financeiras ao público externo, pois representa o desenvolvimento de práticas que atendam os anseios dos usuários no tocante à quantidade e qualidade das informações contábeis.

Os princípios e normas contábeis representam as teorias e doutrinas relativas a esta ciência, norteando a atuação das organizações diante da realidade social, econômica e cultural. Assim, as regulamentações contábeis intervêm na sociedade por meio de órgãos regulamentadores, limitando o arbítrio das entidades pelas escolhas das práticas e normas utilizadas na elaboração dos relatórios financeiros.

Cardoso (2009) ainda acrescenta que ao analisarmos os conjuntos normativos dos países vemos divergências no tratamento das informações contábeis, econômicas e financeiras. Percebe-se, então, a necessidade de uniformidade, segurança e objetividade da informação gerada pela gestão econômica de uma organização. Essa diversificação resulta em diferenças na elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis.

Diante destes aspectos, Cardoso (2009) indaga que salientou a necessidade da unificação dos padrões internacionais adotados pelas empresas no mundo, com o objetivo de aumentar a qualidade das normas, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento das mesmas.

Ao elevar o nível das normas internacionais constatou-se a necessidade da realização do processo de convergência das práticas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais. Esta conversão implicou em mudanças no conjunto regulatório nacional e acarreta desafios e problemas de implantação nas organizações.

A necessidade de se fixar um conjunto de normas aceitas pelos usuários da informação contábil configura-se o grande desafio de todos os envolvidos no processo de regulação. Conforme Iudícibus (2007) apesar das diferenças de abordagens das várias escolas deve-se reconhecer que existe uma contabilidade, baseada em postulados, princípios, normas e procedimentos racionalmente deduzidos e testados pelo desafio da praticabilidade.

Entretanto, a regulação no que tange a informação contábil pode não alcançar todas as situações possíveis e, assim, podem surgir pontos de conflito entre o desejo dos entes reguladores e a necessidade dos entes regulados.

Foroughi e Reed (1987) *apud* Cardoso *et al* (2009), define que a contabilidade é um ramo de conhecimento humano que utiliza princípios e práticas universalmente compreendidas e geralmente aceitas.

Indo além, as diretrizes e padrões adotados pela contabilidade estão inseridos em diversos contextos. Para Dias Filho e Machado (2004), a contabilidade é um resultado da convergência de fenômenos de ordem econômica, política, social, cultural e, assim, de alguma forma, o seu processo de regulação sofre pressão de influências e tendências.

2.1.2. Objetivo da Regulação da Contabilidade

A informação contábil precisa ter relação com aquilo que o usuário considera elementos relevantes para o seu processo decisório. Iudícibus *et al* (2007) *apud* Cardoso *et al* (2009) afirma que para o alcance desses objetivos, dois pontos são destacados: as empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem avaliar a sua situação patrimonial e das mutações, que possibilitem inferências futuras; a contabilidade deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário, a essência ao invés da forma.

Então, o processo de fornecimento de informações financeiras permite decisões e julgamentos adequados por parte dos diversos usuários da informação contábil. Desta

forma, a prestação de contas destas empresas deve garantir informações precisas para os múltiplos segmentos da sociedade. Todavia, a existência de diversos agentes econômicos com os quais as organizações se relacionam e cada qual com interesses econômicos específicos, têm por conseqüência uma diversidade de usos da informação contábil.

Considerando, então, que tais usuários possuem diferentes interesses, surgem questões relativas às quais e de que forma as informações deveriam ser produzidas e evidenciadas, objetivando suprir as necessidades dos usuários. Desponta, assim, o processo da regulação da contabilidade no qual um determinado agente, com poder estabelecido, elabora padrões ou normas capazes de definir a maneira pela qual as informações contábeis devem ser geradas e divulgadas, como também a quem elas se aplicam.

2.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS NO ÂMBITO INTERNACIONAL E NACIONAL

2.2.1. A Harmonização das Normas Contábeis

Para muitas empresas a globalização da economia contribuiu para seu crescimento econômico e financeiro, porém alguns problemas surgiram em decorrência da falta de práticas contábeis harmonizadas internacionalmente.

A linguagem contábil não encontrar-se homogênea, em termos internacionais, significa dizer que cada país tem suas próprias práticas contábeis e critérios próprios para reconhecer e mensurar cada transação. Na prática o que ocorre é que o lucro de uma empresa brasileira não é o mesmo se adotadas as práticas contábeis de outros países, dificultando a compreensão dos usuários pela falta de uniformidade (NIYAMA, 2005).

Leite (2001) acrescenta que as normas contábeis nacionais estão restritas ao contexto econômico do país, submissas à legislação, limitadas às características marcantes da estrutura societária e absolutamente comprometidas com tradições culturais.

Desta forma, o processo de harmonização contábil internacional, surgiu para dirimir as dificuldades de investidores externos que, até hoje, tinham de manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando conciliá-las para comparar. (CARVALHO *at al*, 2006).

Em paralelo, observa-se que a harmonização contábil pode ser conceituada como o processo de mudança nos padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as demonstrações contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de princípios de mensuração e *disclosure*. (CASTRO NETO, 1998).

Surgiu, então, a necessidade de um sistema que alcançasse a todos. Para Lisboa (2000) os sistemas contábeis harmonizados a nível mundial podem facilitar análises comparativas de resultados financeiros de empresas nacionais e estrangeiras, e, assim, ajudar os usuários externos das demonstrações contábeis a avaliar o desempenho das empresas a nível mundial.

Assim, a uniformização contábil tornou-se primordial devido aos maiores investidores estarem vinculados a mercados confiáveis e em países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente, pois quando as informações são fornecidas de acordo com normas de qualidade, transparentes e comparáveis do risco do investimento e do custo do capital (ROSA, 1999).

Nesse sentido, a globalização das normas contábeis está se tornando irreversível em todo o mundo, razão pela qual os países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente terão significativa vantagem sobre os demais, pois supre os usuários de informações confiáveis, proporcionando uma melhor interpretação das informações e, conseqüentemente, uma correta tomada de decisão.

As empresas que adotarem as normas internacionais contábeis terão menos custos na divulgação das suas demonstrações, ao se comunicar com investidores em vários mercados e ainda obterá a facilidade de comunicação.

É importante ressaltar o conceito de harmonização, conforme Amenábar (2001 p.4):

A harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da

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. Deve existir, ademais, uma conciliação entre a harmonização das normas contábeis e as características de cada país.

Então, constata-se que em um processo de harmonização, as diferenças nas práticas contábeis entre países são reduzidas, mas não totalmente eliminadas, visto que, são respeitadas as características e particularidades de cada país. Niyama (2005) afirma que a harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas.

A adoção de normas internacionais de contabilidade poderá trazer vantagens para a economia brasileira. Em contrapartida exigirá uma série de investimentos em treinamento e adaptação de sistemas de informações. Todavia, as vantagens da convergência, a princípio, superam as desvantagens que poderão acarretar com essas mudanças.

Com isso, Bueno e Lopes (2005) definem as vantagens como:

- Possibilidade que investidores e analistas entendam as demonstrações contábeis de empresas estrangeiras, nas quais estariam interessadas em investir, eliminando barreiras que dificultam os fluxos monetários de circularem com maior fluidez pelo mundo, sendo eles de investimentos ou financiamentos;
- O não aumento de custos de elaboração de demonstrações financeiras adaptadas às práticas contábeis do país, no qual a empresa deseja buscar financiamentos;
- Simplificação das tarefas relacionadas à consolidação de demonstrações contábeis de filiais espalhadas por diversos países, tornando assim, seus gestores muito mais homogêneos;
- Simplificação e melhora dos trabalhos de auditoria;

- Facilita os trabalhos dos fiscos nacionais, com relação às empresas estrangeiras, através da uniformização da mensuração dos lucros tributáveis (reconhecimento de receitas e despesas);
- Comparabilidade da situação competitiva de uma empresa no âmbito internacional, uma vez que seria mais simples a identificação da posição estratégica que ocupa em seu setor econômico; e
- Existência de um sistema contábil homogêneo a nível internacional que serviria como base para o desenvolvimento de sistemas contábeis nacionais próprios àqueles países que ainda não têm um sistema contábil desenvolvido.

Como dito anteriormente, além das vantagens há pontos desfavoráveis que contrapõem o sucesso da conversão das normas internacionais. Para Weffort (2005) as desvantagens, compreendem:

- A adoção das normas internacionais localmente pode não resultar em harmonização efetiva das práticas contábeis dos países, especialmente porque são desconsideradas as diferenças nacionais como sistemas jurídicos, estágio de desenvolvimento econômico e aspectos culturais, entre outros;
- Sempre há um custo para os países, decorrentes de adoção das normas internacionais; e
- Pode servir como um meio de imposição da vontade dos países economicamente desenvolvidos sobre aqueles em desenvolvimento.

Bueno e Lopes (2005), ainda acrescentam como desvantagens:

- Trata-se de um processo que não é nem prático, nem fielmente avaliável, considerando que tanto investidores quanto emissores de títulos são capazes de tomar decisões sem necessidade de disporem de normas contábeis comuns a nível internacional;

- Trata-se de um processo político, cuja função primordial reside em harmonizar os interesses das partes afetadas;
- A resistência à perda da soberania nacional em matéria contábil; e
- Excesso de flexibilidade ou exceções em temas controversos, especialmente entre os países líderes.

Adicionalmente, alguns países encontram, como um obstáculo para harmonização, o fato da contabilidade estar atrelada ao fisco. Isto significa dizer que as normas fiscais norteiam os critérios de avaliação, apropriação e classificação contábil. Para solucionar tal conflito Niyama (2005) aponta que uma mudança de sistema legal, tirando a autoridade do fisco de emitir normas contábeis, seria uma boa alternativa para solucionar este problema.

É válido destacar, também, como um fator complicador a resistência de alguns países em adotar os padrões contábeis de outro, pois pode parecer que eles perderam a sua soberania ou autoridade.

Lisboa (2000) no processo de convergência para as normas internacionais aponta três aspectos a serem analisados de forma simplificada:

Quadro 2: Demonstrativo de Análise do Processo Convergência

VANTAGENS	DESVANTAGEM	OBSTÁCULO
Comparabilidade na avaliação do desempenho de empresas em nível mundial.	Não reconhece que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo com as suas especificidades culturais, legais e econômicas.	O alto grau das diferenças entre as normas e práticas contábeis dos diversos países.
Maior facilidade para o ensino da contabilidade.	A harmonização implica na redução de opções de práticas apropriadas.	A falta, em alguns países, de entidades de profissionais com poder de influência.

VANTAGENS	DESVANTAGEM	OBSTÁCULO
Maior facilidade para transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional.	Dificulta o progresso da contabilidade por refutar práticas contábeis bem fundamentadas.	Nacionalismo.
Maior facilidade para o acesso das empresas a recursos financeiros internacionais.		
Permite a harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.		

Lisboa (2000) ainda destaca como uma vantagem a redução de custos, pois manter um sistema de contabilidade, que prepare dois conjuntos de demonstrativos contábeis para atender as exigências diferentes de vários usuários, se torna muito caro.

Lemos (2006) aborda o tema discutido por Bueno e Lopes (2005), Weffort (2005) e Lisboa (2000) fazendo um esquema que traduz a evolução dos fatos, passando pela globalização, que é a mola propulsora deste processo de conversão, desdobrando-se na harmonização, destacando as vantagens da sua adoção até chegar ao resultado deste processo, que é a possibilidade da tomada de decisão mais eficaz.

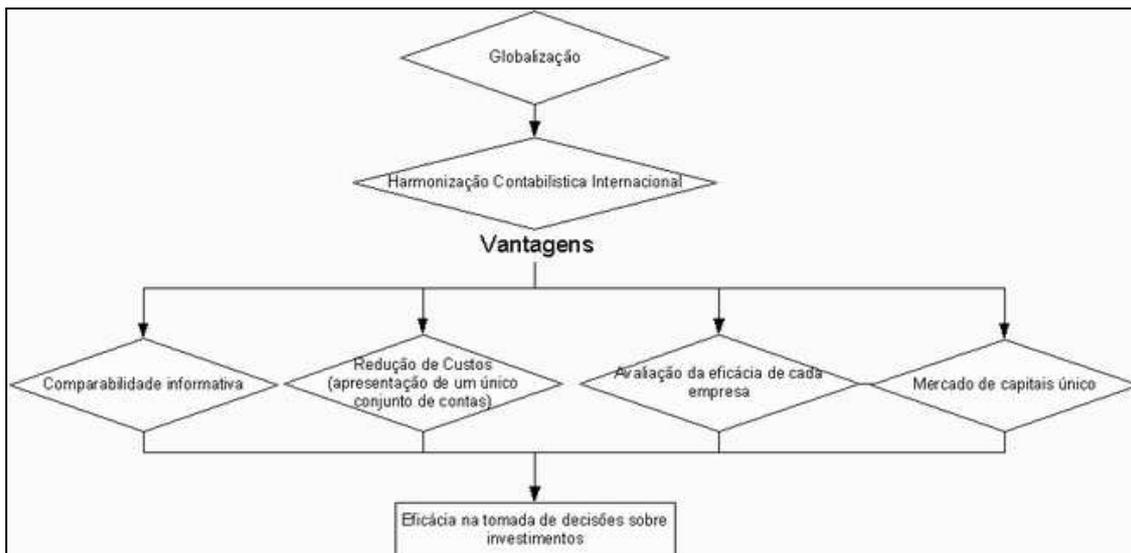
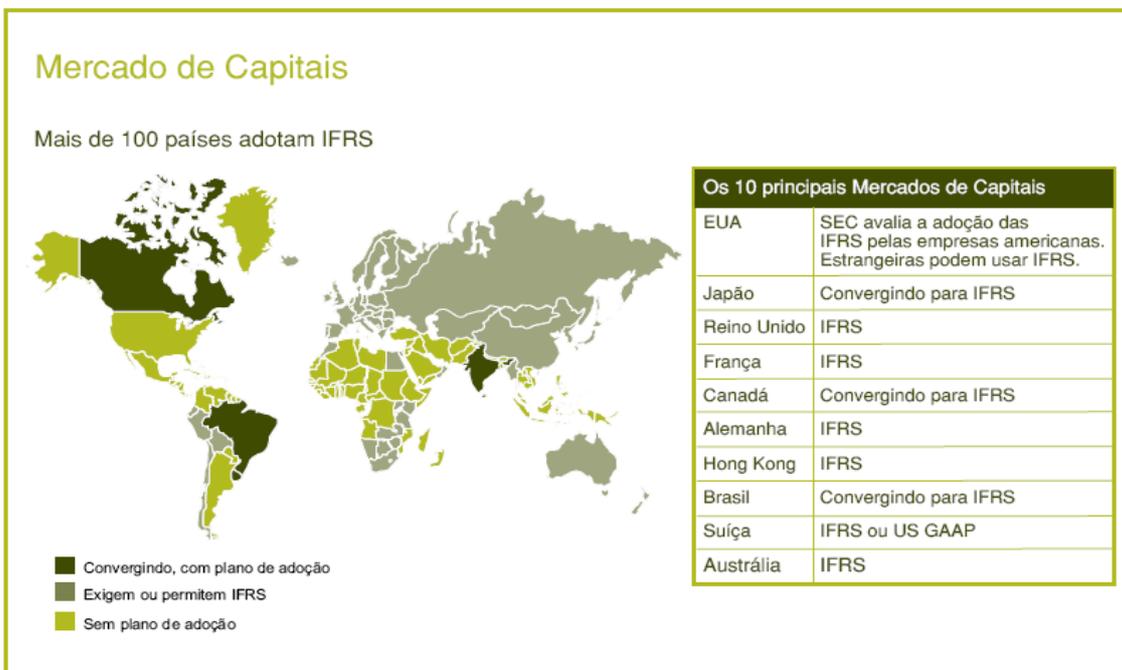


Figura 1 - Vantagens da Harmonização Contábil Internacional. Fonte: LEMOS, 2006.

2.2.2. Adoção das Normas Internacionais Contábeis

Segundo Maciel (2009), as normas internacionais de contabilidade estão presentes nos 5 continentes e representadas por mais de 100 países, que totalizam



aproximadamente 90% do PIB mundial.

Figura 2 – Países que adotam as normas internacionais. Fonte: PriceWaterhouseCoopers, 2008

Na Europa a adoção das normas internacionais em suas demonstrações financeiras pelas empresas tornou-se obrigatória a partir de 2005. Segundo Azevedo (2009), cerca de sete mil empresas listadas da Comunidade Européia já implantaram o modelo IFRS.

Marciel (2009) acrescenta que nos Estados Unidos, após 15.11.2007 e com a autorização do *Securities and Exchange Commission* (SEC), dispensou as empresas estrangeiras, que queriam entrar em seu mercado de capitais, a publicarem suas demonstrações de acordo com as normas americanas (US GAAP), desde que estas estejam embasadas nas IFRS. A SEC prevê a adoção obrigatória da IFRS em 2014 para as empresas norte-americanas.

No Brasil, foi estabelecido como prazo máximo o ano de 2010 para a conclusão da adoção do processo de convergência. Este processo, como já dito, foi implementado por meio da Lei 11.638/2007, no final de 2007. Esta lei altera a antiga Lei das Sociedades por ações, alinhando-a as normas IFRS. Como isso, o Brasil iniciava uma nova etapa na contabilidade das empresas juntando-se, desta forma, às nações que adotam as normas internacionais.

Importante frisar que a padronização dessas práticas proporcionará uma linguagem de negócios universal, que poderá servir de base nas negociações entre mercados. Assim, as empresas brasileiras ao adotarem tais normas poderão ter melhor inserção no mercado mundial.

2.3. ORGANISMOS NORMATIZADORES DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Internacionalmente diversos órgãos estão envolvidos de forma direta ou indireta na busca da harmonização das práticas contábeis. Nas próximas seções serão descritas sínteses do que eles são e de seus objetivos, para que se possa alcançar uma visão global do esforço do processo de harmonização das práticas contábeis a nível mundial.

A estrutura funcional dessas instituições podem ser melhor compreendidas com o auxílio da Figura 3:

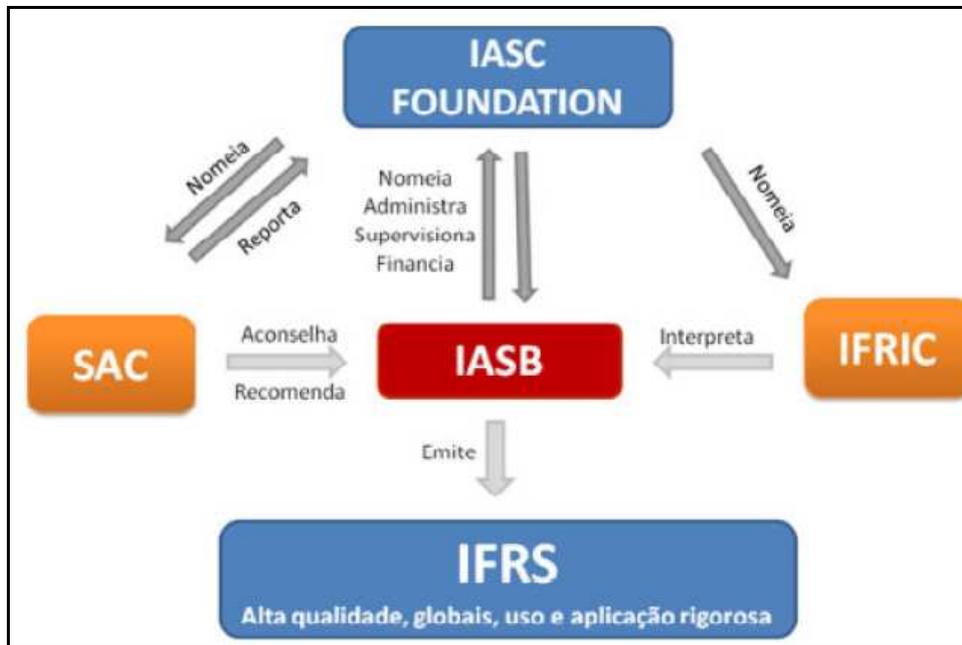


Figura 3- Estrutura Funcional Normas Internacionais. Fonte: adaptado IASB, 2009.

2.3.1. *International Accounting Standards Board (IASB)*

Inicialmente os estudos da harmonização das normas internacionais eram realizados pelo IASC (*International Accounting Standards Committee*), fundado em 1973 em Londres, que surgiu da união entre entidades profissionais da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América.

Seus objetivos eram formular e publicar normas contábeis a serem evidenciadas nas demonstrações financeiras e promover mundialmente sua aceitação e cumprimento. Como desdobramento, primava por aperfeiçoar e harmonizar as regulamentações, normas contábeis e procedimentos referentes às demonstrações contábeis.

Hoje, cabe ao *International Accounting Standards Committee (IASC)* supervisionar o IASB, que se tornou o emissor dos pronunciamentos IFRS, criado em maio de 2000, pelos membros do IASC.

Então, o IASB é um organismo independente do setor privado, que emite pronunciamentos denominados como IFRS, que são utilizados como referência em diversos países. Este órgão tem como meta alcançar a uniformidade nos princípios contábeis utilizados pelas companhias e outras instituições que preparam demonstrações financeiras no mundo. Seus pronunciamentos são aceitos como ferramenta de publicação em quase todas as bolsas de valores do mundo, para as empresas que nelas desejem ser cotadas, auxiliando, dessa forma, o acesso aos mercados de capitais mundiais, tornando as empresas que utilizam tais padrões capazes de ser ativamente participantes da atual economia globalizada (SCHMIDT, *at al*, 2004).

Segundo Niyama (2005) os objetivos descritos pelo IASB, são:

- Desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis e exequíveis, que exijam informações qualificadas, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros para ajudar os participantes de mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas;
- Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; e
- Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade.

2.3.2. *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*

O *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* foi criado em 2002 para substituir o SIC, que havia sido criado em 1997. Sua principal atribuição é proporcionar uma orientação relevante sobre algumas questões contábeis, que possam receber tratamento contábil divergente ou inaceitável. Sendo assim, é responsável por interpretar a aplicação dos padrões do IASB no contexto do seu referencial teórico (*framework*). (SCHMIDT, *at al*, 2006).

Observa-se, então, que IFRIC é o órgão de interpretação do IASB projetado para ajudá-lo a melhorar os relatórios financeiros através da identificação, discussão e resolução de problemas de informação financeira no âmbito da IFRS. A comissão do

IFRIC desenvolve interpretações das IFRS existentes, submetendo-as a discussão e aprovação e, assim que for aprovado pelo IASB, emite parecer do IFRIC tornam-se parte do IFRS. Para estar em conformidade com as IFRS a organização deve cumprir com todos os aspectos das IFRS, incluindo o parecer do IFRIC.

2.3.3. *Internacional Organization of Securities Commission (IOSCO)*

A IOSCO (*The International Organization of Securities Commission*) foi constituída em 1983 e consiste na associação mundial de comissão de títulos mobiliários. Hoje conta com a participação de mais de 115 (cento e quinze) órgãos reguladores, tais como: Securities and Exchange Commission, dos Estados Unidos, a *Financial Services Authority*, no Reino Unido e a brasileira Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A IOSCO é um órgão que discute questões do mercado de capitais e não exatamente questões contábeis:

Seus principais objetivos são:

- A proteção dos investidores;
- Assegurar que os mercados sejam justos, eficientes e transparentes; e
- A redução do risco.

Neste sentido, os objetivos principais do IOSCO desdobram-se, no que tange a harmonização dos padrões contábeis, na cooperação do alcance de padrões elevados de regulamentação para o mercado de capitais, tornando os mercados mais justos, eficientes e saudáveis; na assistência mútua para integração dos mercados de capitais e sua padronização, através de troca de informações ou outras experiências; nos combates dos atos ilícitos contra o mercado de capitais, através de um monitoramento constante das transações internacionais; e da promoção da sua integridade, mediante uma rigorosa aplicação de padrões regulatórios.

2.3.4. *Standards Advisory Council (SAC)*

O SAC compreende o conselho consultivo de padrões. É um órgão consultivo, composto por grupo ou indivíduos pertencentes a regiões geográficas distintas, com especialização técnica que possibilite contribuir para a formulação de normas contábeis,

fazendo recomendações ou aconselhando o IASB para desenvolvimento da alta qualidade das *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

É previsto que o Conselho consultivo reúna-se pelo menos três vezes por ano. O IASB, ainda, deve consultá-lo sobre todos os principais projetos e assembleias do SAC, que devem ser públicas.

O Conselho Consultivo de Padrões tem como objetivos:

- Recomendar as prioridades de trabalho do IASB;
- Informar o IASB a respeito das implicações de normas propostas aos usuários e elaboradores das demonstrações financeiras; e
- Fazer outras recomendações pertinentes ao IASB.

2.4. ORGANISMOS NORMATIZADORES DAS NORMAS CONTÁBEIS NACIONAIS

Nacionalmente diversos órgãos, consoantes com os órgãos internacionais, também estão envolvidos de forma direta ou indireta na busca da harmonização das práticas contábeis. Nas próximas seções serão descritas sínteses do que elas são e de seus objetivos, para que se possa alcançar uma visão global do esforço do processo de harmonização das práticas contábeis a nível nacional.

2.4.1. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

A CVM foi constituída em 1976, tendo como base o modelo americano da *Securities and Exchange Commission* (SEC). Seu principal objetivo é o de monitorar o mercado de capitais. Conforme a lei 6.385/76, que a instituiu, a CVM exercerá suas atribuições com o intuito de:

- Assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;

- Proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- Evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- Assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido;
- Assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- Estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários; e
- Regular o mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias de capital aberto.

Diante dessas atribuições, a CVM atua no processo de harmonização revisando seus atos normativos que tratam de procedimentos contábeis para que estes espelhem as normas internacionais e, também, revisando a lei das sociedades por ações.

Esta revisão se materializa através das deliberações da CVM que são representativos de pronunciamentos internacionais e incorpora as normas em que a legislação brasileira não apresenta óbices.

A CVM tem como meta que o mercado de capitais brasileiro siga o movimento internacional de convergência dos padrões contábeis e, para isso, necessitou:

- Aprovar a reforma da Lei das Sociedades por Ações (projeto de Lei nº 3.741/2000);
- Colaborar para a afirmação do CPC como um organismo centralizador deste processo de harmonização, por meio das audiências públicas realizadas em conjunto;

- Quando da emissão de novos normativos contábeis deve-se alinhá-los aos normativos internacionais; e
- Incentivar a disseminação do conceito das normas internacionais (IFRS) entre agentes de mercado, capacitando os profissionais por meio de palestras, cursos seminários, convenções, e outros.

Neste contexto, a Comissão de Valores Mobiliários em adesão dos movimentos de convergência às normas internacionais de contabilidade, em 2007, emitiu a Instrução Normativa nº 457 em 13 de julho de 2007.

A norma em questão tem como objetivo aumentar a transparência e a confiabilidade das informações financeiras das empresas e determina prazos para as empresas elaborarem e divulgarem suas demonstrações no padrão contábil internacional. Assim, alguns pontos merecem destaque (CVM, IN nº 457):

- Importância do mercado brasileiro convergir aos padrões internacionais – acesso às fontes de financiamentos externas;
- Esforços da CVM em ser parte do processo de convergência – elaboração e apresentação em 2000 do anteprojeto da lei 11.638 de 2007;
- Estar em consonância com os mercados e reguladores internacionais no processo de convergência ao padrão contábil internacional; e
- Estabelecer um prazo razoável para as companhias se prepararem (adequação técnica e de custos) para aceleração do processo de convergência.

Assim, a já referida norma resolveu que a partir do final do exercício de 2010 as companhias de capital aberto deverão apresentar as demonstrações consolidadas adotando o padrão contábil internacional.

2.4.2. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295 em 1946, é uma autarquia especial Corporativa, dotado de personalidade jurídica de direito público. Sua estrutura, organização e funcionamento também são estabelecidos

pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03. É integrado por um representante de cada estado mais o distrito federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes. Tem, principalmente, como objetivo:

- Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal;
- Decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- Regular, acerca dos princípios contábeis, o cadastro de qualificação técnica e os programas de educação continuada; e
- Editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Diante do exposto, o CFC baseia-se nas normas brasileira de contabilidade que estão pautadas em sete princípios fundamentais de contabilidade. Estes são verdadeiras essências para a aplicabilidade contábil e representam a base de uma ciência em que a veracidade e universalidade integram um conjunto de doutrinas, a fim de determinar a harmonia e coerência obtidas nos métodos e critérios adotados. Os princípios são: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro Pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência (CFC, 1993).

Segundo o CPC, na sua resolução 750, estes princípios podem ser compreendidos da seguinte forma:

- Entidade - O patrimônio do sócio não se confunde com o patrimônio da empresa;
- Continuidade - A empresa deve ter seu patrimônio registrado a partir da premissa de que sua atividade é eterna; ao contrário quando houver clara informação de quebra de continuidade da empresa, o registro do patrimônio pode e deve ser alterado (ativos podem ser registrados pelo seu valor de realização- alienação- prazos do passivo devem ser alterados

para estarem de acordo com a data de interrupção das atividades da empresa);

- Oportunidade - Se desdobra em duas idéias principais, a saber:
 - ❖ A tempestividade - O que ocorre no patrimônio deve ser registrado no momento da sua ocorrência; e
 - ❖ A integridade - O que ocorre no patrimônio deve ser registrado por completo (não se aceita o registro apenas parcial de um acontecimento).
- Registro pelo valor original - Os elementos constantes do patrimônio devem ser, nele, registrados pelo valor transacionado com terceiros (para a entrada do referido elemento no patrimônio);
- Atualizações Monetárias - Proibida pela Lei nº 9249 de 1995;
- Competência - As receitas devem ser registradas quando auferidas, independentemente do seu recebimento, e as despesas devem ser registradas quando incorridas, independentemente do seu pagamento; e
- Prudência - Frente a duas posições igualmente corretas, a contabilidade deve preferir (para registro de fatos e informações no patrimônio) aquela que: (1) para ativos representem menor valor e (2) para passivos representem maior valor.

Desta forma, o CFC supervisiona, gerencia e regulamenta o controle do exercício profissional da Contabilidade, este órgão edita princípios e normas contábeis técnicas e profissionais. Atualmente, estes princípios e normas editados pelo CFC devem estar compatíveis com as normas internacionais, para o alcance do sucesso da harmonização das práticas contábeis na esfera mundial.

2.4.3. O Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)

O IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) foi criado em 1971 e consiste em uma entidade profissional formada por contadores e auditores independentes. Sua função é discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e

éticas da atividade contábil e de auditoria. Ele publica vários pronunciamentos técnicos sobre normas e procedimentos de auditoria e de Contabilidade (DOLABELLA, 2006).

O IBRACON também deve auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-la e aplicá-la de forma apropriada, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade.

Mesmo antes do mercado de capitais brasileiro ter a intenção em adotar as normas internacionais como conjunto oficial de práticas contábeis, o IBRACON já havia emitido seus pronunciamentos técnicos contábeis de acordo com a IFRS, em um esforço paralelo de busca da harmonização.

2.4.4. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

O Comitê de pronunciamentos contábeis (CPC), constituído pela Resolução nº 1.055, em 2005, do Conselho Federal de Contabilidade, é uma iniciativa de seis entidades e reúne desde profissionais da área contábil até usuários e acadêmicos. Esse esforço é composto pelas: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Conta ainda com o apoio de importantes órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central (BACEN).

Sua criação ocorreu em função da necessidade de centralizar a emissão de normas contábeis no Brasil, por meio de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações das normas contábeis internacionais. O CPC acredita que a adoção de um único conjunto de normas contábeis, reconhecido internacionalmente, pode facilitar:

- O processo de decisão dos investidores, contribuindo para a solidez do mercado de capitais no Brasil;
- A maior atração de Capital para o país e a redução dos custos, na medida em que a percepção de risco será menor;

- O estímulo ao aumento dos investimentos e do comércio transacional; e
- A diminuição dos custos de preparação de demonstrativos contábeis para atender a diferentes critérios.

O CPC tem por objetivo o estudo, o preparo, a emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Desta forma, o CPC vai centralizar e uniformizar a produção de procedimentos contábeis, estabelecendo em um médio prazo, um único conjunto de normas para aplicação no Brasil, adequado aos padrões internacionais.

Até o presente momento o CPC já emitiu pronunciamentos na busca da harmonização, demonstrados no quadro 3:

Quadro 3: Lista de Pronunciamentos do CPC

	DESCRIÇÃO
CPC 01	Redução ao valor recuperável de ativos
CPC 02	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
CPC 03	Demonstração de fluxo de caixa
CPC 04	Ativo intangível
CPC 05	Divulgação sobre partes relacionadas
CPC 06	Operações de arrendamentos mercantis
CPC 07	Subvenção e assistência governamental
CPC 08	Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários
CPC 09	Demonstração de valor adicionado
CPC 10	Pagamento baseado em ações
CPC 11	Contrato de seguros
CPC 12	Ajuste a valor presente

	DESCRIÇÃO
CPC 13	Adoção inicial da lei 11.638/07 e medida provisória 449/08
CPC 14	Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação
CPC 15	Combinação de negócios
CPC 16	Estoques
CPC 17	Contratos de Construção
CPC 18	Investimento em Coligadas
CPC 19	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>)
CPC 20	Custo de empréstimo
CPC 21	Demonstração intermediária
CPC 22	Informação para o segmento
CPC 23	Políticas Contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro
CPC 24	Evento subsequente
CPC 26	Apresentação das demonstrações contábeis
CPC 27	Ativo Imobilizado
CPC 28	Propriedades para investimento
CPC 29	Ativos biológicos e produtos agrícolas
CPC 30	Receitas
CPC 31	Ativos não circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas
CPC 32	Tributos sobre o lucro
CPC 33	Benefícios a empregados
CPC 34	Exploração e avaliação de recursos minerais
CPC 35	Demonstrações separadas
CPC 36	Demonstrações consolidadas
CPC 37	Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
CPC 43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 e 40
CPC PME	Contabilidade para pequenas e médias empresas

2.4.5. O Banco Central do Brasil (BACEN)

O BACEN é autarquia federal que compõe o sistema financeiro nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda. Por ser a autoridade monetária principal do país, regula a operação das instituições financeiras e equiparadas do Brasil. Assim, tem o objetivo de zelar pela estabilidade e promover o aperfeiçoamento do Sistema Financeiro Nacional. Suas principais funções são a formulação, a execução e o acompanhamento da política cambial e o controle das operações de créditos.

Entre as suas atribuições também está a de emitir normas contábeis legais e resoluções impositivas às instituições financeiras. Por isso, mesmo antes do advento da Instrução CVM nº 457 de 2007, o BACEN, por meio do Comunicado nº 14.259 de 2006, determinou que as instituições financeiras deveriam obrigatoriamente, a partir de 2010, apresentar demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

2.5. A LEI 11.638/2007 E MP 449/2008

2.5.1. Aspectos Gerais

A lei 11.638/07, promulgada em 28 de dezembro de 2007, que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações, principalmente em relação ao capítulo XV, sobre matéria contábil, entrou em vigor em 01/01/2008. Essa Lei teve como objetivo principal atualizar a legislação societária brasileira para viabilizar o processo de convergência das normas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas normas internacionais de contabilidade (IFRS) e, assim, permitir que novas normas e procedimentos contábeis sejam expedidos pela Comissão de Valores Mobiliários de acordo com os padrões contábeis internacionais (IUDÍCIBUS, *et al*, 2008).

A referida Lei, denominada pelo mercado como a nova lei das S.A.s, foi constituída pela necessidade do Brasil estar aderente as regras do mercado internacional. Desta forma, o governo teria mais segurança no ambiente do mercado de capitais, uma vez que este estava se modernizando. Neste sentido, a lei previa que toda empresa que

negociasse ações na bolsa precisaria adotar a lei 11.638/07 e fosse auditada por auditores independentes.

A grande mudança da Lei aprovada em dezembro de 2007 é que as modificações na legislação societária aplicam-se a todas as companhias constituídas na forma de sociedades anônimas, incluindo companhias de capital aberto e fechado, bem como se estendem às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Adicionalmente, companhias de capital fechado poderão optar por observar as normas sobre demonstrações contábeis expedidas pela CVM para as companhias de capital aberto (BRASIL, 2007).

Outra questão importante é sobre o reconhecimento do trabalho do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como órgão competente para centralizar a emissão de normas contábeis aderentes às normas internacionais.

Assim, a nova Lei ajusta disposições já existentes, incrementa novos conceitos e determina a emissão de normas contábeis convergentes com as normas internacionais, sendo essas delimitações apenas o passo inicial de um longo caminho para a convergência plena.

2.5.2. Breve Histórico da Harmonização das Normas Contábeis Internacionais e Nacionais

Para uma melhor compreensão das mudanças que surgiram com a lei 11.638/07 e a MP 449/08, torna-se necessário conhecer seus antecedentes e o entendimento de como, ao longo do tempo, esse movimento de convergência surgiu e se estabeleceu.

As normas comerciais brasileiras surgiram a partir do decreto-lei nº 2.627. Seu foco de atuação era o ponto de vista do proprietário da empresa frente às demonstrações financeiras, sendo nesta época um interesse intra-organizacional. Nos anos 70, com o dito “milagre econômico a economia brasileira” impulsionou o encaminhamento do regulamento que viria a ser a lei das Sociedades por ações (lei 6.404/76), que tinha o objetivo de criar condições jurídicas para reger o recente mercado de capitais brasileiro.

Ao longo dos trinta anos seguintes, avanços significativos nas relações entre investidores, controladores e profissionais do mercado de capitais foram percebidos, em

virtude das operações fusão, incorporação, aquisições e cisões realizadas pelas empresas. Desta forma, surgiu necessidade de integrar nossa economia aos mercados internacionais, trazendo mais capital estrangeiro para o Brasil e transformando as diversas empresas brasileiras em multinacionais de fato. (DIAS e CALDARELLI, 2008).

A CVM iniciou o processo de harmonização das normas contábeis no Brasil em 1990, através da criação de um grupo de trabalho denominado comissão consultiva para assuntos contábeis, composto por representantes das diversas entidades que tratam de demonstrações contábeis (preparadores, auditores, analistas, investidores, usuários fiscalizadores e pesquisadores). A comissão contábil concentrou seus esforços no capítulo XV, com o objetivo principal de integrar os conceitos adotados nos mercados internacionais aos conceitos brasileiros. Assim, preparou-se o primeiro esboço da revisão normativa pretendida, que posteriormente serviu de base para a evolução e atual posicionamento do Projeto de Lei 3.741/2000.

No âmbito internacional, em 1995, o IOSCO, organização que abrange as Comissões de Valores Mobiliários de todo o mundo, o IASC e a União Européia firmaram acordo buscando a convergência para um conjunto de normas único. Coube à IOSCO examinar e avaliar, no prazo de cinco anos, todas as normas IAS.

No panorama nacional, em 1997, todos os projetos de alterações da lei 6.404/76 foram encaminhados ao poder legislativo submetendo-se às audiências públicas e manifestações de diversas comissões do Congresso Nacional. Em 2001, parte da lei 6.404/76 foi reformulada por uma subemenda substitutiva apresentada pela comissão de finanças da Câmara dos Deputados, porém, retirando do texto original a matéria contábil contida no projeto. Então, a proposta de reformulação das normas contábeis passou a integrar o projeto de lei específico 3.741/00.

O projeto de Lei 3.741/2000 tinha como proposição a reformulação da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976), tendo as seguintes justificativas para as alterações das normas contábeis:

- Dar maior transparência e qualidade das informações contábeis;

- Criar condições para harmonização da lei com as práticas contábeis internacionais;
- Eliminar ou reduzir a dificuldade de interpretação das informações contábeis, principalmente, na existência de informações divergentes para usuários internos e externos; e
- Redução de custo da elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações contábeis.

Enquanto o Projeto de Lei 3.741/00 não é aprovado, a CVM usa de sua competência para impor a adoção das práticas contábeis internacionais pelas companhias de capital aberto brasileiras, através da emissão de normas e procedimentos contábeis do IBRACON, baseados no IFRS. Mas, paralelamente, a comissão consultiva de normas contábeis da CVM, composta por especialistas e por representantes das entidades interessadas no assunto, continuavam nos estudos da atualização e do aperfeiçoamento dessas normas, sempre com o foco numa futura conversão aos padrões de contabilidade adotados pelo IASB.

Em 2001, as atividades do IASB se iniciaram em substituição as do IASC. A meta principal do IASB foi desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade, transmitindo transparência e comparabilidade na elaboração das demonstrações contábeis. Isso permitiria que as demonstrações fossem mais facilmente compreendidas pelos investidores, administradores, analistas, pesquisadores ou quaisquer outros usuários destas informações.

A União Européia, em 2005, passou a adotar as normas idealizadas pelo IASB. Em outubro deste mesmo ano, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, formado pela ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON, que tinha como premissa estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade. Esses procedimentos permitiriam a emissão de normas contábeis pelas entidades reguladoras brasileiras, visando à centralização e uniformização de seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência aos padrões internacionais de contabilidade (BRAGA e ALMEIDA, 2008).

Em meados de 2007, a CVM publicou a Instrução Normativa nº 457 que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional. Essa instrução permite às companhias de capital aberto, no período de 2007 a 2009, a opção de apresentar suas demonstrações consolidadas segundo as normas do *International Accounting Standard Board* (IASB) e fixa o exercício de 2010 para a adoção obrigatória dessas normas internacionais. A publicação da instrução CVM nº 457, tornou-se, dessa maneira, uma alternativa para acelerar o processo de convergência.

No final de 2007, a Lei 11.638/07 foi sancionada, alterando e revogando dispositivos da Lei 6.404 /76 e adequando disposições da lei das sociedades por ações à realidade da economia brasileira. Desta forma, pode-se dizer que esta lei introduz o IFRS no Brasil e que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas segundo as normas do IFRS até dezembro de 2010. Este ainda é um momento de várias adaptações e conformações destes novos dispositivos. A seguir a figura 4 ilustra este processo:

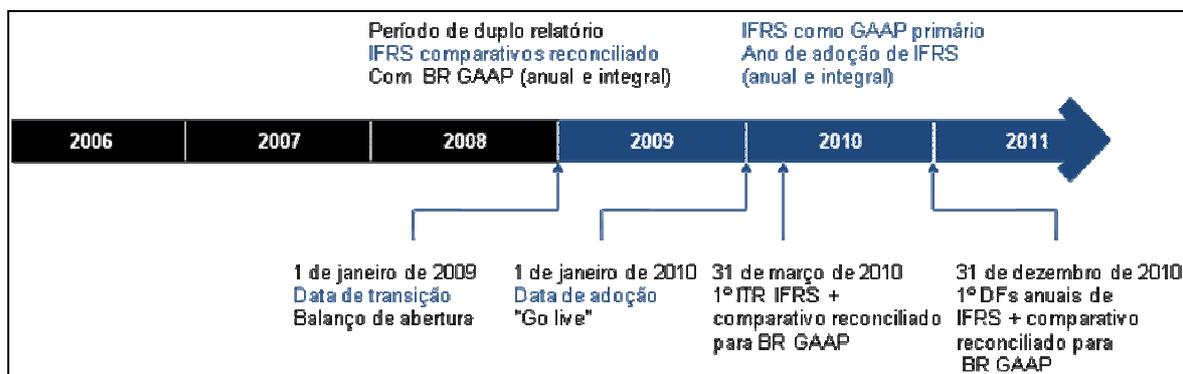


Figura 4 – Cronograma de Adoção do IFRS. Fonte: McManus, 2009.

2.5.3. Alcance da Adoção a lei 11.638/2007

As novas regras contábeis introduzidas pela lei 11.638/2007 se aplicam as companhias de capital aberto, as companhias de capital fechado, e a partir de então, as sociedades de grande porte também estarão submetidas às mesmas disposições, como já foi dito anteriormente. Assim, Azevedo (2009) define que as novas regras contábeis devem ser aplicadas obrigatoriamente pelas seguintes sociedades:

- As companhias de capital aberto são sociedades anônimas cujos valores mobiliários de sua emissão são admitidos a negociação no mercado de valores mobiliários;
- As companhias de capital fechado são sociedades anônimas nas quais os valores mobiliários emitidos não são admitidos a negociação no mercado de valores mobiliários;
- As sociedades de economia mista, que podem ser de capital aberto ou fechado, estão sujeitas a esta lei, sem prejuízo das disposições especiais de lei federal. A sua constituição esta vinculada a previa autorização legislativa;
- A sociedade de comandita por ações, que tem seu capital partilhado em ações e são regidas pelas regras inerentes as sociedades anônimas; e
- A sociedade de grande porte, que compreende toda e qualquer sociedade que apresentar no exercício social anterior ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões. Compreendidas por:
 - ❖ Sociedade Limitada - A responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integração do capital social. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio;
 - ❖ Sociedade Simples - Constitui-se mediante contrato escrito, particular ao público, que além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará outros aspectos previstos no código civil;
 - ❖ Sociedade Cooperativa - É uma sociedade de pessoas que se rege pelos princípios da sociedade simples;
 - ❖ Sociedade Nome Coletivo - Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo a todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais; e

- ❖ Sociedade Comandita Simples - Tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoa física, responsáveis solidariamente e ilimitadamente pelas obrigações sociais; os comanditários, obrigados somente pelo valor e suas quotas.

A lei em destaque introduziu o conceito de sociedade de grande porte, que consiste no seu artigo 3º, determinando que as sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedade por ações, devem observar as disposições da lei das S.As. quanto à escrituração e elaboração de suas demonstrações financeiras, devendo também ser auditadas por auditor independente devidamente registrado na CVM.

Incluem-se no conceito de sociedade de grande porte as sociedades que, individualmente ou em conjunto com outras sociedades sob o mesmo controle, tiverem, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$300 milhões. Assim, o comando contido no artigo 3º da referida lei obriga as sociedades de grande porte a observarem, quanto à elaboração das demonstrações financeiras, o artigo 176 da Lei das S.A.

É válido ressaltar que todas as empresas enquadradas na lei 11.638/2007 e a MP 449/2008 estão obrigadas a cumprir as disposições contidas nas referidas leis independentes das suas formas de tributação.

Complementarmente, as empresas de grande porte assim como as sociedades por ações devem também observar as regras editadas pela CVM, bem como as normas emitidas pelo CFC e os pronunciamentos emitidos pelo CPC.

O quadro 4 resume e simplifica os impactos da referida Lei quanto às exigências de adoção das normas internacionais, atendimentos as normas CVM, publicação das demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria.

Quadro 4: Impactos da Lei Quanto as Exigências Aplicação das Normas, Publicação e Auditoria

	Normas Contábeis e CPCs	Normas CVM	Publicação de DFs	Auditoria
S.A aberta	Sim	Sim	Sim	Sim
S.A fechada – grande porte	Sim	Opcional	Sim	Sim
S.A fechada-outras	Sim	Opcional	Sim	Não
Ltda. – grande porte	Sim	Não	Não	Sim
Ltda.- outras	Não	Não	Não	Não

É válido destacar que a Lei determina que a CVM, a partir de agora deve observar as normas internacionais de contabilidade quando da emissão de instrução ou quaisquer orientação. As demonstrações financeiras devem estar consolidadas a partir de 2010 e é dispensada a publicação de demonstrações financeiras da S.A fechada – outras se elas forem constituídas com menos de 20 acionistas e patrimônio líquido inferior a R\$1 milhão.

2.5.4. Desdobramento das Normas Internacionais Para as Normas Nacionais de Contabilidade

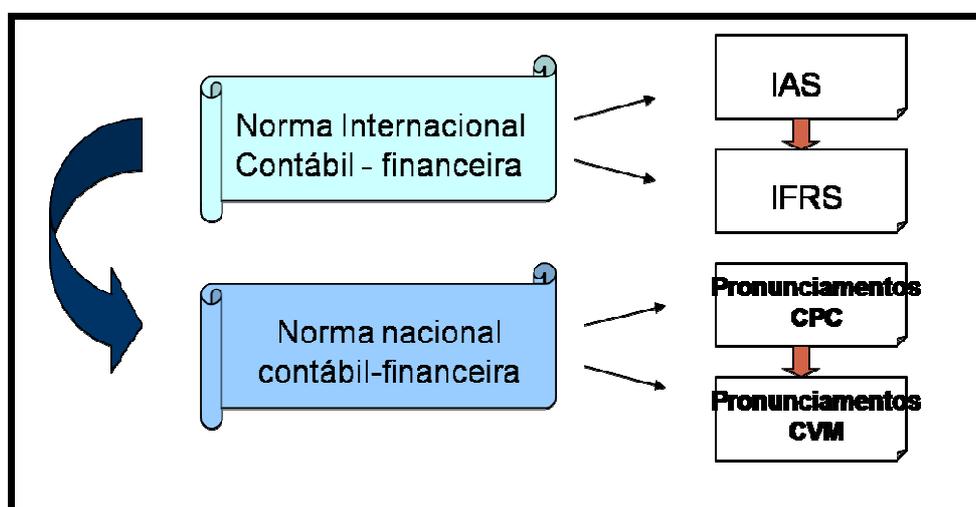


Figura 5 – Desdobramentos das Normas Internacionais Para Normas Nacionais. Fonte: Autor.

O caminho para a integração do Brasil com as normas internacionais de contabilidade (IFRS) foi iniciado com a Lei 11.638/07. A partir deste fato, órgãos brasileiros concentraram esforços para convergência dessas práticas através das suas

interpretações sobre as normas internacionais, para que, assim, estas pudessem ser melhor compreendida e conseqüentemente aplicadas nas empresas brasileiras.

A figura 5 ilustra o esquema do desdobramento das normas. Como já dito anteriormente, as inovações do conteúdo técnico trazidos pelo novo normativo não são apenas interpretados por um órgão. Por isso, destacam-se os órgãos nacionais: CPC, CFC, CVM, SUSEP, ANEEL, ANTT, ANS e BACEN.

As interpretações dos órgãos referentes às práticas contábeis, introduzidas pelas normas internacionais e materializadas nas normas nacionais estão apresentadas em um paralelo demonstrado entre normas nacionais e as normas internacionais correspondentes. Conforme quadro 5:

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Estrutura Conceitual para a Elaboração e apresentação das demonstrações contábeis- complemento n 1	n 539/08		NBTC 1	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09				Falta Aprovação
Redução do valor recuperável dos Ativos	n 527/08	n 3566/08	NBTC 19.10	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 01	IAS 36	Aprovado
Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	n 534/08		Res 1164/09	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 02	IAS 21	Aprovado
Demonstração dos fluxos de caixa	n 547/08	n 3604/08	NBTC 3.8	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 03	IAS 07	Aprovado
Ativo Intangível	n 553/08		NBTC 19.8	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 04	IAS 38	Aprovado
Divulgação sobre partes relacionadas	n 560/08	n 3750/09	NBTC 17	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 05	IAS 24	Aprovado
Operações de arrendamento mercantil	n 554/08		NBTC 10.2	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 06	IAS 17	Aprovado
Subvenções e assistência governamentais	n 555/08		NBTC 19.4	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 07	IAS 20	Aprovado
Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários	n 556/08		NBTC 19.14	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 08	IAS 39 parte	Aprovado
Demonstração do valor adicionado (DVA)	n 557/08		NBTC 3.7	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 09		Aprovado

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Pagamento baseado em ações	n 562/08		NBTC 19.15	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 10	IFRS 2	Aprovado
Contrato de seguros	n 563/08		NBTC 19.16	n 379/08				CPC 11	IFRS 4	Aprovado
Ajuste a valor presente	n 564/08		NBTC 19.17	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 12		Aprovado
Adoção inicial a lei 11.638/07 e a medida provisória 449/08	n 565/08		NBTC 19.18	n 379/08	Desp 4796/08	SUREG 01/09	IN n 37/09	CPC 13		Aprovado
Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação								CPC 14		Aprovado
Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação								CPC 14 (R1)		Ver OCPC 03
Combinação de negócios	n 580/09		NBTC 19.23				IN n 37/09	CPC 15	IFRS 03	Aprovado
Estoques	n 575/09	n 3750/09	NBTC 19.20				IN n 37/09	CPC 16	IAS 02	Aprovado
Contratos de Construção	n 576/09		NBTC 19.21				IN n 37/09	CPC 17	IAS 11	Aprovado
Instrumentos em coligadas	n 605/09		NBTC 19.37				IN n 37/09	CPC 18	IAS 28	Aprovado
Investimentos em empreendimentos conjunto	n 606/09		NBTC 19.38				IN n 37/09	CPC 19	IAS 31	Aprovado
Custos de empréstimos	n 577/09		NBTC 19.22				IN n 37/09	CPC 20	IAS 23	Aprovado

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Demonstrações intermediárias	n 581/09		NBTC 19.24				IN n 37/09	CPC 21	IAS 34	Aprovado
Informações por segmento	n 582/09		NBTC 19.25				IN n 37/09	CPC 22	IFRS 08	Aprovado
Políticas contábeis, mudanças de estimativa e retificação de erro	n 592/09		NBTC 19.11				IN n 37/09	CPC 23	IAS 08	Aprovado
Eventos subsequentes	n 593/09		NBTC 19.12				IN n 37/09	CPC 24	IAS 10	Aprovado
Provisões, passivos, contingentes e ativos contingentes	n 594/09		NBTC 19.7				IN n 37/09	CPC 25	IAS 37	Aprovado
Apresentação das demonstrações contábeis	n 595/09		NBTC 19.27				IN n 37/09	CPC 26	IAS 01	Aprovado
Ativo Imobilizado	n 583/09		NBTC 19.1				IN n 37/09	CPC 27	IAS 16	Aprovado
Propriedade para investimento	n 584/09		NBTC 19.26				IN n 37/09	CPC 28	IAS 40	Aprovado
Ativo Biológico e produtos agrícolas	n 596/09		NBTC 19.29				IN n 37/09	CPC 29	IAS 41	Aprovado
Receitas	n 597/09		NBTC 19.30				IN n 37/09	CPC 30	IAS 18	Aprovado
Ativos não circulante mantido para venda e operações descontinuadas	n 598/09		NBTC 19.28				IN n 37/09	CPC 31	IFRS 05	Aprovado
Tributos sobre o lucro	n 599/09		NBTC 19.20				IN n 37/09	CPC 32	IAS 12	Aprovado

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Benefícios a empregados	n 600/09		NBTC 19.31				IN n 37/09	CPC 33	IAS 19	Aprovado
Exploração a avaliação de recursos minerais								CPC 34	IFRS 06	Audiência pública enc
Demonstrações separadas	n 607/09		NBTC 19.35				IN n 37/09	CPC 35	IAS 27	Aprovado
Demonstrações consolidadas	n 608/09		NBTC 19.36				IN n 37/09	CPC 36	IAS 27	Aprovado
Adoção inicial das Normas Internacionais	n 609/09		NBTC 19.39				IN n 37/09	CPC 37	IAS 1	Audiência pública enc
Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração	n 604/09		NBTC 19.32				IN n 37/09	CPC 38	IAS 39	Aprovado
Instrumentos financeiros: apresentação	n 604/09		NBTC 19.32				IN n 37/09	CPC 39	IAS 32	Aprovado
Instrumentos financeiros: evidenciação	n 604/09		NBTC 19.32				IN n 37/09	CPC 40	IFRS 07	Aprovado
Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 e 40	n 610/09		NBTC 19.40				IN n 37/09	CPC 43		Aprovado
Contabilidade para pequenas e médias empresas			NBTC 19.41				IN n 37/09	CPC PME		Aprovado
ORIENTAÇÕES										
Entidades de incorporação imobiliária (orientação)								OCPC 01		Aprovado

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Esclarecimentos sobre as demonstrações contábeis de 2008								OCPC 02		Aprovado
Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação								OCPC 03		Aprovado
INTERPRETAÇÕES										
Conceções								ICPC 01	IFRIC 12	Aprovado
Contrato de construção do setor imobiliário								ICPC 02	IFRIC 15	Aprovado
Aspectos complementares das operações de arrendamento mercantil								ICPC 03	IFRIC4, SIC15, SIC27	Aprovado
Alcance do pronunciamento técnico CPC 10 - pagamento baseado em ações								ICPC 04	IFRIC 18	Aprovado
Pronunciamento técnico 10 - pagamento baseado em ações -transações de ações do grupo e em tesouraria								ICPC 05	IFRIC 11	Aprovado
Hedge de investimento líquido em uma operação no exterior								ICPC 06	IFRC 11	Aprovado

PRONUNCIAMENTOS										
ASSUNTOS	CVM	CMN	CFC	SUSEP	ANEEL	ANTT	ANS	Normas Nacionais	Norma Internacional	Status
Distribuição de lucros in natura								ICPC 07		Aprovado
Contabilização de proposta de pagamentos de dividendos								ICPC 08		Aprovado
Demonstrações contábeis individuais, demonstrações contábeis separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial								ICPC 09		Aprovado
Interpretação sobre a aplicação inicial do ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos								ICPC 10	CPC 27, 28, 37 e 43	Aprovado
Recebimento em transferência de ativos dos clientes								ICPC 11	IFRIC 18	Aprovado
Mudanças em passivos por desativação, restauração e outros passivos similares								ICPC 12		Aprovado

Quadro 5: Paralelo das Normas Nacionais e Internacionais. Fonte: autor

2.5.5. Alterações Significativas da Lei 11.638/07, MP 449/08 e os CPCs correspondentes

Como dito na introdução, a Lei 11.638/07 trouxe importantes alterações nas normas contábeis, abrangendo modificações nos seguintes aspectos: nas demonstrações financeiras obrigatórias; na escrituração do grupo de contas do balanço patrimonial e seus critérios de avaliação; na estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); na substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); na inclusão da Demonstração do Valor Adicionado (DVA); na constituição e tratamento das reservas; nas transformações, incorporações, fusões e cisões e seus registros contábeis; e na avaliação dos investimentos em coligadas e controladas e seu tratamento contábil (SOTHE e CUNHA, 2008).

No quadro 6, Azevedo (2009) define as principais alterações produzidas pela Lei 11.638/07 e a MP 449/08, as quais estão comentadas em capítulos adiante:

Quadro 6: Principais Alterações Produzidas pela Lei 11.638/07 e MP 449/08 Fonte: Azevedo, 2009

	ALTERAÇÕES PROPOSTAS	LEGISLAÇÃO
1	Criação de duas novas demonstrações contábeis (DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa e DVA - Demonstração do Valor Adicionado)	Lei 11.638/07 e art. 176/188 da Lei 6.404/76 e CPCs 03 e 09
2	Ativos e Passivos - Novos Grupos dentro do Ativo e do Passivo no balanço patrimonial (Ativo Circulante / Ativo Não Circulante e Passivo / Passivo Não Circulante)	MP 449/08, art. 36 e art. 178/179 da Lei 6.404/76 e CPC 13
3	Ativo Intangível - Criação de conta do intangível	Lei 11.638/07, art. 178/179 da Lei 6.404/76 e CPC 04
4	Ativo Imobilizado - Classificam-se também no imobilizado, inclusive os bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses	Lei 11.638/07, art. 179 da Lei 6.404/76 e CPCs 27 e 06

	ALTERAÇÕES PROPOSTAS	LEGISLAÇÃO
	bens - Arrendamento mercantil	
5	Redução do Ativo ao valor recuperável (Intangível/ Imobilizado) - Análise de recuperação	Lei 11.638/07, art. 183 da Lei 6.404/76 e CPC 01
6	Ativo Diferido - Elimina essa conta do balanço	MP 449/08, art. 37 e inciso X do art. 65 e art. 299-A da Lei 6.404/76
7	Resultados de exercícios futuros - Eliminada essa conta do balanço	MP 449/08, art. 37 e inciso X do art. 65 e art. 299-B da Lei 6.404/76
8	Ajuste a Avaliação Patrimonial - Novidade no Patrimônio Líquido (PL) - Criação da conta ajuste a valor presente (AAP) no PL / Avaliação do Ativo e Passivo pelo “valor Justo” - Conta “AAP” não entra na base dos juros de capital próprio	Lei 11.638/07, art. 178/182 da Lei 6.404/76 e MP 449/08 art. 36 e 57
9	Reservas de Capital - Eliminadas duas reservas - Vedada a constituição de Reserva de Capital no Balanço Patrimonial - Subvenção de investimento e doações/ Prêmios recebidos na emissão de debêntures	Lei 11.638/07, art. 178/182 da Lei 6.404/76 e CPC 07
10	Reavaliação de Bens - Vedada abertura dessa conta no Balanço Patrimonial	Lei 11.638/07 e art. 178/187 da Lei 6.404/76
11	Lucros Acumulados (PL) - Vedado a abertura ou permanência da conta lucros Acumulados no balanço - Destinação do Lucro - critérios da CVM	Lei 11.638/07, art. 176/178 da Lei 6.404/76 e MP 449/08
12	Ações em Tesouraria - Classificação no patrimônio	Lei 11.638/07 e art.

	ALTERAÇÕES PROPOSTAS	LEGISLAÇÃO
	Líquido	178 da Lei 6.404/76
13	Reserva de Incentivos Fiscais - criação da reserva no Patrimônio Líquido	Lei 11.638/07 e art. 195-A da lei 6.404/76
14	Reserva de Lucros Acumulados - a realizar – nova base - limite de saldo da reserva de lucro	Lei 11.638/07 e art. 197/199 da Lei 6.404/76
15	Avaliação do Ativo - Novos critérios de avaliação do ativo, em relação às aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos ⁹ - Valor justo	Lei 11.638/07, art. 183 da Lei 6.404/76 e CPC 14
16	Valor Presente – Novo critério de Avaliar as operações de longo prazo - do “Ativo decorrente de operações de longo prazo”, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante - do “Passivo exigível a longo prazo”, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante	Lei 11.638/07, art. 183/184 da Lei 6.404/76 e CPC 12
17	Demonstrações do resultado do exercício – DRE - Elimina a expressão “não-operacional” da receita/despesa na DRE - Participação nos Lucros – incluiu “Partes Beneficiárias”	MP 449/08, art. 36 e 58 da Lei 11.638/07 e art. 187 da Lei 6.404/76
18	Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão - Avaliação e contabilização a critério da CVM	Lei 11.638/07, art. 26 da Lei 6.404/76 e MP 449/08

⁹ Derivativos – São ativos cujos valores dependem dos valores de outras variáveis. Por exemplo, o valor de uma opção de ação depende do preço da ação em questão. São instrumentos financeiros que têm o seu valor determinado pelo valor de outro ativo e isso explica por que servem tão bem para limitar o risco de flutuações inesperadas de preço do ativo em questão. Fonte: CPC, 2007

	ALTERAÇÕES PROPOSTAS	LEGISLAÇÃO
19	Participação societária – coligada e na equivalência - Nova definição de coligada - Método de equivalência patrimonial - novos critérios	Lei 11.638/07, art. 248/243 da Lei 6.404/76 e art. 36 da MP 449/08
20	Operações Societárias – critérios de avaliação / Contabilização - Critérios da CVM	MP 449/08 art. 37
21	Demonstrações financeiras consolidadas - Correção do texto	MP 449/08 art. 36
22	Incorporação de Ações – Subsidiária Integral - Critérios da CVM	MP 449/08 art. 36
23	Consórcio de empresas - Correção do texto	MP 449/08 art. 36
24	Instituição Financeira (Cia Aberta) - Segue Legislação bancária	MP 449/08 art. 59
25	Notas explicativas - Melhor transparência das informações contábeis	MP 449/08, art. 36 e art. 176 da lei 6.404/76
26	Demonstrações financeiras (Cia aberta) - Adoção dos padrões Internacionais de Contabilidade Cia fechada: também se recomenda sua adoção	Lei 11.638/07 e art. 177 e 6 da Lei 6.404/76
27	Escrituração Contábil - separação da escrituração contábil da escrituração Fiscal - Contabilidade societária e ajustes fiscais - neutralidade fiscal, por meio da criação do RTT (Regime tributário transitório)	Lei 11.638/07, art. 177 da lei 6.404/76, MP 449/08 art. 36 e CPC 13

Verifica-se com as exposições acima, que ocorreram mudanças significativas na legislação societária brasileira. Iudícibus, *et al* (2008) declaram que estas mudanças nas normas vão além de meras mudanças, pois são mudança de filosofia, postura e

pensamento quanto a, pelo menos, três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas.

Desta forma, com as mudanças na nova lei societária e à medida que se avança no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, a utilização da capacidade de julgamento será importante, pois as regras não serão detalhadas minuciosamente e formalizadas, e sim orientadas por princípios.

É válido destacar, que as mudanças propostas aprovadas através da Lei nº 11.638/07 devem ser divulgadas nas demonstrações contábeis e os critérios de avaliação utilizados devem constar em nota explicativa, principalmente os que influenciarem o resultado das demonstrações, para que seja possível a comparação com o ano anterior.

Atento as alterações significativas impostas pela Lei e os desafios que as empresas estão enfrentando, observa-se que algumas alterações por ela introduzidas ainda dependem de normatização por parte dos órgãos reguladores para serem integralmente aplicadas pelas companhias. Essas normatizações foram ocorrendo durante o ano de 2008 e 2009 e prosseguirão em 2010. Então, nessa fase de transição, a CVM, por meio da Instrução CVM nº 469, de 02 de maio de 2008, facultou a aplicação de algumas disposições da Lei nº 11.638/07 na preparação das informações financeiras.

3. AS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS ÀS ORGANIZAÇÕES

3.1. A HARMONIZAÇÃO COMO FORMA DE ASSEGURAR A COMPARABILIDADE DAS INFORMAÇÕES

A harmonização internacional dos padrões contábeis reafirmou os papéis exercidos pelo conhecimento contábil, que consiste em estudar o patrimônio das organizações e fornecer as informações sobre este patrimônio à sociedade para garantir que os interesses dos acionistas (principal) estejam alinhados como o comportamento e as iniciativas dos gestores (agente).

A contabilidade, por meio de suas informações, tenta reduzir a assimetria informacional entre os investidores e executivos envolvidos neste contexto. Os investidores se cercam de mecanismos que venham a proteger seus direitos e proporcionar maior confiança e credibilidade nas informações disseminadas pela empresa.

Pode-se entender que o papel da informação contábil dentro da governança corporativa é prover todos os agentes interessados de relatórios financeiros / contábeis, sendo este, um dos mecanismos da governança corporativa dentro das corporações.

Assim, Iudícibus *et al* (2007), definem: “A contabilidade como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à empresa objeto de contabilização”.

Constata-se, então, que o objetivo da contabilidade vincula-se com a provisão aos usuários, de informações com credibilidade e úteis para as tomadas de decisões. Tais informações deverão ser transparentes e satisfatórias para projeções futuras de fluxo de caixa da empresa e para as tomadas de decisões.

Diante do exposto, a resolução do CFC 785/95, o Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e corroborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) mediante a Deliberação 539/08, estabelece

que para a informação contábil atenda as necessidades dos usuários deve ter quatro características qualitativas principais: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Para Pereira e Franco (2006), os conceitos de compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade são destacados abaixo:

- Relevância, conforme definição do FASB, é a capacidade que a informação teria de “fazer diferença” numa decisão, ou seja, ajudando os usuários a fazer previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou confirmar ou corrigir expectativas anteriores;
- Compreensibilidade é uma qualidade essencial da informação provida nas demonstrações contábeis, sendo essa informação prontamente entendida pelos usuários;
- A Confiabilidade pode ser definida como a segurança oferecida pelas demonstrações contábeis aos seus usuários, estando livre de erros materiais; e
- Já a Comparabilidade é um atributo da informação que permite aos usuários efetuar, de maneira significativa, análises temporais e análises entre empresas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na sua resolução 785/95 define da seguinte forma atributos considerados indispensáveis pela norma:

- A confiabilidade como atributo que se fundamenta na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo, configurando dessa forma, em elemento essencial na relação entre o usuário e pertinência do seu conteúdo, configurando dessa forma, em elemento essencial na relação entre o usuário e a própria informação;
- A tempestividade, que se refere ao fato de que a informação precisa chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para a sua utilização;

- A compreensibilidade, que consiste na clareza e na objetividade com que a informação contábil é divulgada; e
- A comparabilidade, que deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução da informação de forma a identificar suas posições relativas.

Portanto, neste novo contexto de internacionalização dos padrões contábeis, os valores presentes nos atributos das informações devem orientar as normas ou padrões contábeis que visem prover os usuários com demonstrações e análise do patrimônio de determinada entidade. Estes atributos vão contribuir para uma correta tomada de decisão baseada nestas informações válidas.

3.2. PROCESSO DE CONVERSÃO DAS NORMAS NACIONAIS PARA O PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL

No Brasil, a adoção das normas internacionais contábeis, para a maioria das empresas, está sendo considerada como um processo difícil, pois a legislação é extensa e ainda encontra-se em adaptações por parte dos órgãos reguladores. Este processo penoso ainda é agravado pelo curto espaço de tempo imposto para a sua adoção.

As empresas que já se encontravam neste processo, impulsionadas por interesse próprio em mercados externos, tem conseguido obter melhor resultado na transição, pois puderam se preparar de forma mais estruturada.

Destaca-se, também, que empresas que identificarem os impactos que a organização sofrerá, conseqüentemente estarão em uma melhor posição para tomar as medidas adequadas para esta transição. Na adoção dos padrões internacionais, as empresas têm que entender suas opções para saber quais são as mudanças possíveis, quais opções são mais atraentes e como será melhor adotá-las.

Segundo McManus (2009), do ponto de vista estrutural da organização, o projeto de convergência pode acarretar impactos que afetem a infra-estrutura, incluído processo, sistemas e controles de suporte e até mesmo contratos e interações com clientes. Alguns destes efeitos comerciais necessitarão de especial atenção.

Desta forma, observa-se que para alcançar este objetivo, há que se ter um esforço gerencial para unificar as principais áreas afetadas. Que são: pessoas, negócios, sistemas e processos afetados por esta adoção.

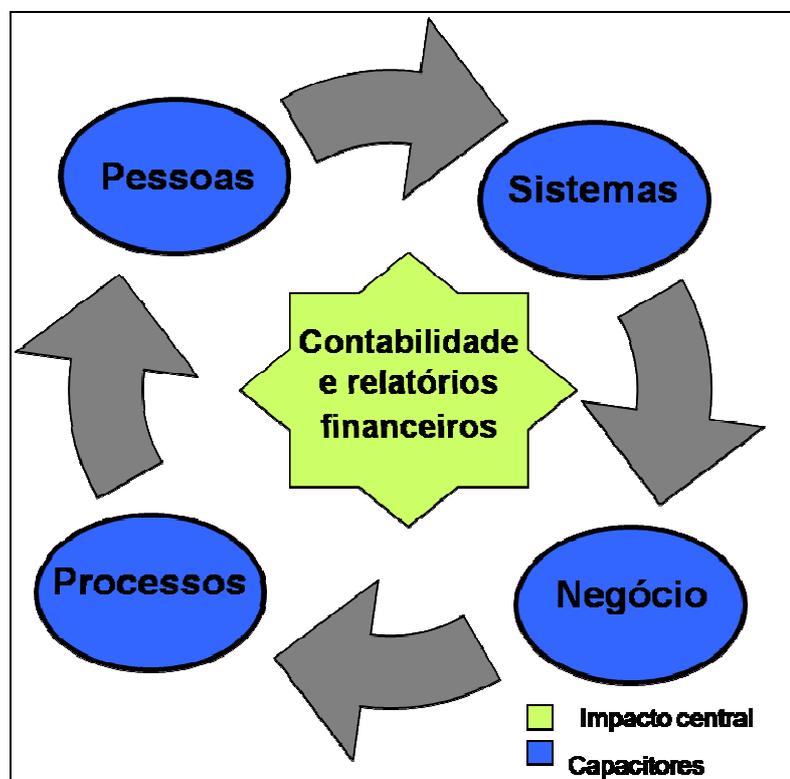


Figura 6 – Unificação de Esforços na Implementação da IFRS. Fonte: adaptado Deloitte, 2008.

Complementarmente, o impacto central da convergência aos padrões internacionais será na contabilidade e nas demonstrações financeiras. Mais especificamente o impacto colateral deverá afetar:

- Os indicadores de desempenho financeiro e, conseqüentemente, a tomada de decisão;
- As finanças e a tesouraria no que tange a gestão de dividendos;
- A gestão de riscos e controles relativos à adoção do novo normativo; e
- A gestão de impostos, pois desvincula a contabilidade social da contabilidade tributária.

Sendo assim, a liderança da empresa deve apoiar o processo de adoção, incentivando uma gestão da mudança robusta, que leve ao pensamento estratégico,

identificando as informações úteis e recursos a serem utilizados. Inclusive, para ajudar nesta questão, empresas estão criando departamentos específicos apenas para cuidar deste assunto.

McManus (2009), ainda, afirma que um trabalho para uma conversão bem sucedida é caracterizado por uma avaliação estratégica minuciosa, pela criação de um plano detalhado firme, pelo alinhamento dos recursos com a execução eficiente deste plano e pela integração suave da mudança nas operações normais da empresa.

Então, uma conversão que abrange todos os departamentos que contribuem para elaboração das informações ou que usam as informações financeiras em suas atividades diárias, devem estar envolvidos para assegurar uma adoção eficiente. Assim, a conversão para as normas internacionais deve estabelecer informações sustentáveis que permita à empresa mantê-las produzindo sistematicamente dados relevantes e confiáveis depois da conversão.

McManus (2009) aponta, que a conversão para as normas internacionais deve ocorrer em fases para que sua implementação seja de alta qualidade e bem controlada. Estas fases podem ser flexíveis e escaláveis, fazendo com que funcione de forma eficaz em organizações de todos os tamanhos. De modo geral a conversão para os padrões internacionais deve ocorrer em 3 etapas, descritas a seguir:

- Estudo preliminar – Durante essa fase, as empresas realizam uma avaliação abrangente do impacto das normas internacionais nas demonstrações financeiras, contratos de longo prazo, processos comerciais de suporte, sistemas e controles e outras áreas afetadas, bem como seu planejamento e apresentação. Elas também determinam uma estratégia para o que está por vir;
- Conversão inicial – Esta fase inclui muito do trabalho externo de um trabalho de conversão. Estabelecimento e lançamento do projeto, avaliação minuciosa das diferenças entre as normas contábeis internacionais e as práticas contábeis adotadas no Brasil para itens específicos das demonstrações financeiras, avaliação das alternativas e seleção das políticas contábeis das normas internacionais, realização da conversão inicial e elaboração das demonstrações financeiras preparadas

segundo as normas internacionais durante o período de apresentação de demonstrações financeiras em normas nacionais e normas internacionais. As avaliações aprofundadas das questões operacionais, tais como o impacto das normas internacionais nos contratos comerciais significativos (por exemplo, contratos financeiros, de arrendamento de empreendimentos conjuntos- *joint ventures*) e questões de conformidade com índices, ao lado outros aspectos, também ocorrem durante a conversão inicial. A comunicação com as partes interessadas deve ser uma consideração constante durante toda essa fase; e

- Integração da mudança – A incorporação das mudanças às operações, processos e sistemas do dia-a-dia da empresa é vital para o processo de conversão. Essa fase ajuda a assegurar uma transição suave para nova estrutura de apresentação de relatórios, a fim de que a empresa possa usar sua nova linguagem de forma sustentável em um ambiente bem-controlado na data da adoção das normas internacionais.

A Figura 7 ilustra as três fases da metodologia de conversão para o sucesso da implementação das IFRS.



Figura 7 – Fases para Implementação da IFRS. Fonte: adaptado McManus, 2009.

Embora o cronograma de cada empresa possa variar, um projeto de conversão para as normas internacionais pode levar de 2 a 3 anos entre o início e o fim.

Constata-se, então, que o processo de convergência traz vantagens, mas também desafios. As companhias de capital aberto, fechado e de grande porte precisam, o quanto antes, implantar o modelo IFRS, pois após todos os esforços de implantação resultará na simplificação dos processos de divulgação de relatórios financeiros e, assim, eliminando sistemas de contabilidade divergentes e paralelos, possibilitando a maior coerência das demonstrações, reduzindo os custos, aumentando a eficácia operacional e diminuindo a probabilidade de erros resultantes da má aplicação das normas.

3.3. DESAFIO DA CONVERSÃO PARA AS NORMAS INTERNACIONAIS NA ORGANIZAÇÃO



Figura 8 – Desafios do Processo de Conversão. Fonte: adaptado Ernest & Young, 2006.

A implantação da conversão das normas internacionais na organização, embora guiada por muitas mudanças contábeis, algumas exigências das normas internacionais, afetarão outras áreas que não a contábil. Conforme demonstrado na Figura 8 os aspectos que mais poderão sofrer impactos referentes às mudanças na prática contábil são as áreas de tecnologia de informação, processo, financeiro e organizacional. Eles serão discutidos nos próximos parágrafos.

O processo é um dos pontos de impacto e, conseqüentemente, de desafio no processo de conversão, já que ocorrerão mudanças na gestão da empresa e na forma como as companhias se comunicam interna e externamente.

McManus (2009) destaca que os processos mais afetados pela conversão aos padrões internacionais são:

- Processos financeiros relevantes;
- Processos orçamentários e de previsões para refletir o impacto do IFRS;
- Os pacotes de apresentação de relatórios de grupos econômicos e os respectivos processos de apresentação de relatórios e de consolidação também poderão ter que ser atualizados, uma vez que a mudança para o IFRS geralmente requer a coleta e a divulgação de informações adicionais; e
- Os processos de apresentação de relatórios estatutários podem ter que ser modificados também, dependendo se as jurisdições das diversas controladas aceitem o IFRS para fins fiscais.

Adicionalmente, McManus (2009) completa dizendo que conversão para as normas internacionais pode impulsionar as empresas a reverem o desenho e a documentação dos processos em diversas áreas. A documentação de apoio das escolhas da política contábil, a pesquisa que as suporta e sua aprovação final, refletem uma boa administração de projetos e ajuda as empresas a manterem o controle das mudanças. Essa documentação também pode ajudar no treinamento do pessoal e a afastá-los da mentalidade de “conciliação” do IFRS, fazendo com que cheguem ao ponto em que o IFRS será incorporado as suas funções diárias.

Quanto às questões financeiras, McManus (2009) argumenta que escolher as políticas contábeis do IFRS mais adequada para a sua empresa é, sem dúvida, o passo mais importante em qualquer processo de conversão, pois elas refletirão nos seus resultados financeiros. Diferentes estratégias podem ser usadas na escolha das políticas contábeis do IFRS, tais como:

- Concentrar-se nas principais diferenças do IFRS e modificar as políticas contábeis existentes do BR GAAP somente quando necessário;

- Usar uma abordagem completamente nova mediante a leitura das normas do IFRS e determinar como os princípios e a orientação se aplicam às operações da empresa; e
- Uma combinação dos itens acima.

As empresas devem adotar a escolha das políticas contábeis do IFRS de forma aberta, entendendo que não há uma solução que se adéqua a todos.

Adicionalmente, McManus (2009) complementa dizendo que ao escolherem as políticas contábeis do IFRS, muitas empresas podem ficar tentadas a seguir o caminho de menor resistência, ou seja, escolher as políticas contábeis que são semelhantes às suas políticas existentes do padrão BR GAAP. Mas esse caminho pode se mostrar menos aconselhável, uma vez que pode fazer com que a empresa ignore oportunidades únicas para escolher novas políticas que melhor representam o negócio.

Os desafios da aplicação de políticas selecionadas podem aparecer em diversas formas: conformidade contábil-fiscal; desacordos internos entre matrizes e filiais e as diversas áreas, falta de experiência interna para a aplicação de políticas complexas e obtenção de dados necessários etc.

Diante do exposto, as empresas precisarão ter suas práticas, orientações e procedimentos internos, para assegurar que suas políticas contábeis sejam aplicadas adequadamente e de forma consistente em toda a organização. Com isso, essas práticas adotadas exigirão um período significativo para a implementação dos controles internos necessários para sua avaliação.

Constata-se, então, que pela complexidade da prática das normas internacionais, sendo pela aplicação dos ajustes ou pelas reclassificações necessárias, exige um conhecimento profundo do IFRS e das BR GAAP equivalentes. Desta forma, a elaboração de demonstrações financeiras em conformidade com as normas internacionais exigirá um conhecimento detalhado do seu impacto na empresa.

No que tange os sistemas de informação, segundo McManus (2009), a maioria das empresas terão necessidade de mudanças nos sistemas, pois terão que passar pelo processo de conversão às normas internacionais. Desta forma, as empresas podem ter que:

- Redesenhar seus planos de conta para serem internacionalmente consistentes, já que muitos locais estarão usando o IFRS;
- Optar por modificar seus programas localmente para obter dados adicionais ou gerar nova funcionalidade de apresentação de relatórios;
- Ter que mudar interfaces de programas para registrarem lançamentos em livros diários, uma vez que seus processos contábeis são altamente automatizados; e
- Precisar desenvolver ou aumentar a funcionalidade de apresentação de relatórios, segundo múltiplos GAAPs, devido às exigências estatutárias gerais, regulatórias ou de contabilização fiscal.

As mudanças necessárias nos sistemas podem ser instrumentais para fazer com que as normas internacionais se tornem parte das operações diárias da empresa em vez de uma simples adição de programas aos processos existentes. Devido ao tempo e à complexidade associada às mudanças de sistemas e à possibilidade de criar obstáculos não intencionais para outras tarefas críticas para a conversão, a abordagem às considerações de sistemas na fase inicial é altamente recomendável.

Por fim, o desafio organizacional que consiste na adaptação do negócio, das pessoas e da própria operação a esta nova realidade. McManus (2009) observa que harmonização das práticas contábeis por ser um processo complexo necessita:

- Do patrocínio da alta administração;
- Do apoio das áreas operacionais;
- Desenvolver um plano de comunicação interna; e
- Do planejamento adequado da gestão da mudança, o treinamento e a transferência de conhecimento.

A conversão para a norma internacional acarretará nas organizações diversas mudanças. Essas mudanças serão percebidas nos resultados apresentados pela empresa através dos seus demonstrativos. Com isso, será possível para os investidores ter informações que permitirão comparações globais e condições para fazer uma melhor

análise de risco e retorno de investimentos. As mudanças ainda refletirão nos orçamentos estratégicos e previsões, necessitando assim, da revisão destes instrumentos gerenciais.

Outros pontos relevantes que serão possíveis de perceber o impacto da adoção das normas internacionais são as aquisições, fusões, venda de investimentos, arrendamentos, amortização de ágios (*goodwill*¹⁰) e impostos. Aplicar as normas emanadas do IASB implica em mudar a maneira como a empresa se apresenta aos mercados, demonstrando por meio do balanço patrimonial o gerenciamento de seus ativos e os fluxos de caixa futuros esperados e seu grau de endividamento.



Figura 9 – Impactos das Normas IFRS Para as Empresas. Fonte adaptado Ernest & Young, 2007.

Os assuntos destacados na Figura 9 são resultados dos impactos causados nas empresas brasileiras ao adotarem o padrão das normas internacionais. De fato ao traçar o caminho de convergência entre as normas brasileiras e as melhores práticas contábeis internacionais, todos estes aspectos abordados sofreram alterações que mudarão a visão que antes era realizada nas empresas nacionais.

¹⁰ *Goodwill*- A definição de um ativo intangível exige que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio (*goodwill*). O ágio (*goodwill*) reconhecido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Fonte: CPC, 2007

Conforme, McManus (2009) a conversão para as normas IFRS apresenta as seguintes oportunidades às empresas:

- Remodelagem dos sistemas internos de informação administrativa para o gerenciamento eficaz da contabilização e da geração das demonstrações contábeis, fornecendo informações gerenciais internas essenciais;
- Aperfeiçoamento das métricas que avaliam a empresa e o seu desempenho, principalmente em termos de crescimento do valor das suas ações;
- Otimização e aperfeiçoamento da comunicação sobre a posição e os resultados financeiros da empresa, em conjunto com outros indicadores de desempenho, para analistas, investidores e outros *stakeholders* chaves;
- Comparação da empresa contra o grupo global de empresas semelhantes, ganhando um vasto e profundo conhecimento sobre elas por meio de benchmarks regionais; e
- Redução potencial em seu custo de capital.

4. ESTUDO DAS NORMAS NACIONAIS ADERENTES ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

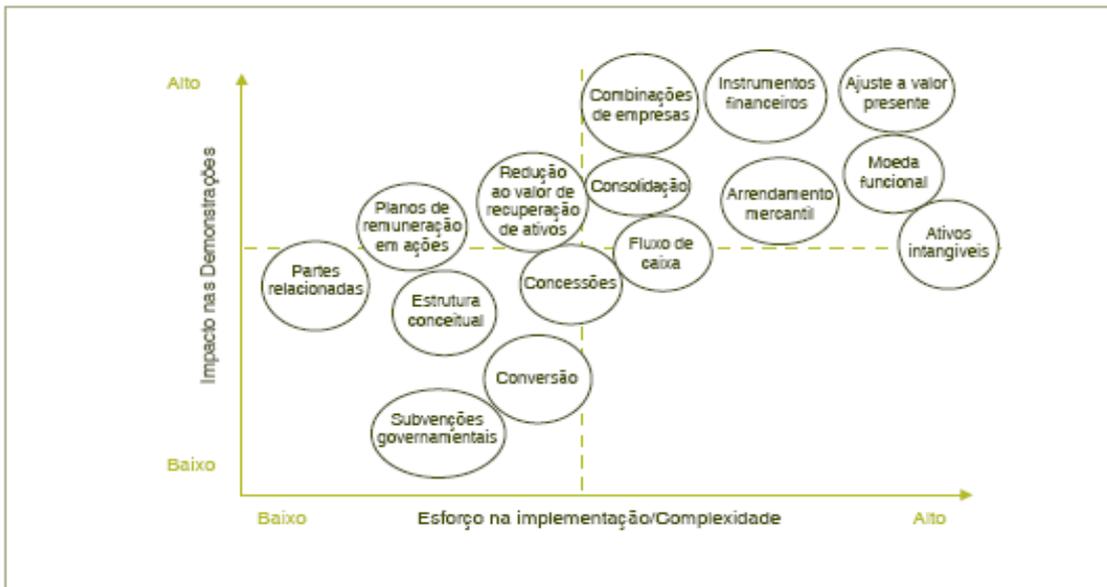


Figura 10 – Principais Alterações - CPC e Seu Grau de Impacto. Fonte: adaptado Deloitte, 2008.

Para que se possa alcançar a importância das mudanças, a Figura 10 apresenta as principais alterações trazidas pela adoção dos pronunciamentos do CPCs e demonstra para cada uma dessas mudanças a relação do impacto nas demonstrações financeiras versus o esforço e complexidade da implantação. Nos próximos capítulos as alterações objeto deste estudo estarão detalhadas.

4.1. ESTUDO DAS NORMAS NACIONAIS QUE IMPACTAM O ATIVO PATRIMONIAL DAS ORGANIZAÇÕES

Nesta seção serão abordadas as normas brasileiras materializadas pelos pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis, trazendo os principais pontos que tenham relevância e as principais alterações produzidas pela Lei nº 11.638/07 no que se refere ao ativo patrimonial das empresas. O quadro 7 apresenta o recorte dos assuntos que serão objetos do estudo de caso e os pronunciamentos do CPC correspondentes:

Quadro 7: CPCs que Impactam o Ativo Patrimonial

ASSUNTOS ABORDADOS	CPCs CORRESPONDENTES
* Reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos.	CPC 04
* Estabelecimento dos novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativo e <i>hedge</i> ¹¹	CPC 14
* Inclusão do cálculo do Ajuste a valor presente para operações Ativas, de longo prazo e para as relevantes, de curto prazo	CPC 12, CPC 14, CPC 16, CPC 04 e CPC 27
* Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, a divulgação das mutações nesse investimento e as informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas	CPC 27
* Obrigatoriedade da Companhia e suas controladas analisarem, periodicamente, a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo, imobilizado e intangível (teste de <i>impairment</i> ¹²)	CPC 01, CPC 04 e CPC 27
* Eliminação do uso do ativo diferido e reavaliação dos bens que nela se encontravam	CPC 13
* Inclusão no ativo imobilizado dos ativos decorrentes de operações mercantis que transfiram à companhia os benefícios,	CPC 06

¹¹ **Hedge** - é o reconhecimento de variações cambiais de operações de proteção de um investimento no exterior. Fonte: CPC, 2007

¹² **Impairment** - Redução no Valor Recuperável de Ativos em função de uma disparidade cambial. Fonte: CPC, 2007

ASSUNTOS ABORDADOS	CPCs CORRESPONDENTES
riscos e controle desses bens, independente de ter ocorrido ou não a transferência de propriedade	
* A avaliação do ativo contingente	CPC 25
* Forma de avaliação de Estoques adquiridos para revenda, mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamentos e dos produtos acabados prontos para a venda	CPC16
* Tratamento contábil para propriedade para investimento	CPC 28

É válido destacar que não é parte deste trabalho a mensuração da parte técnica de como essas mudanças devem ser executadas.

4.1.1. Adoção Inicial da Lei 11.638/07

Os mecanismos da adoção inicial da lei 11.638/07 estão contidos no CPC 13, para o estudo desta pesquisa este pronunciamento torna-se importante, pois nela encontram-se alguns dispositivos que afetam diretamente o ativo patrimonial das organizações.

Então, o objetivo deste pronunciamento é o de especificar os procedimentos para o registro do primeiro ano da adoção da Lei 11.638/07, medidas provisórias e pronunciamentos, fornecendo um guia para facilitar a convergência das práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional (CPC, 2007).

Assim, na parte deste pronunciamento que especificamente afete o ativo das organizações, dar-se-a maior ênfase.

A norma determina que as empresas devem rerepresentar suas demonstrações financeiras contendo as alterações contábeis previstas pela nova lei. Dentre as questões mais relevantes apontadas pelo CPC13 que afetam a organizações, estão:

- A comparação das demonstrações contábeis de 2008 e 2007, apesar de que o normal seria que a maioria das modificações introduzidas obrigasse a reelaborar as demonstrações de 2007, para fins comparativos de 2008, o CPC 13, dispensa este procedimento, pois julga que não há tempo hábil para serem realizados tais procedimentos; e
- Os instrumentos financeiros que agora estão classificados em quatro grandes grupos com a seguinte forma de contabilização:
 - Recebíveis e pagáveis normais de transação comuns;
 - Ativos financeiros constituídos de crédito a serem mantidos pela entidade até seu vencimento;
 - Ativos e passivos financeiros destinados a serem negociados e já colocados nessa condição de negociação; e
 - Ativos financeiros a serem negociados no futuro.
- Os arrendamentos mercantis financeiros - Pela nova definição de ativo imobilizado dada pela Lei 11.638/07 e pelo pronunciamento técnico sobre arrendamento mercantil deste CPC, todos os contratos dessa natureza que transfiram os benefícios e os riscos de qualquer ativo do arrendador para o arrendatário exigem que o arrendador trate essa operação como de financiamento e o arrendatário como operação de compra financiada;
- O ativo diferido - Foi extinto pela Medida Provisória 449/08. Assim, seus saldos precisam ser analisados. Os que se referirem a itens que mudaram de classificação, devem ser reclassificados, e os que devam não mais ser ativados, pelas novas legislações e normas, podem ser lançados contra a conta lucros ou prejuízos acumulados ou ficar ainda nesse grupo sob o mesmo título de ativo diferido até sua amortização final;
- A conta resultado de exercícios futuros - Também foi extinta, bastando reclassificação da receita e despesas que o compõem para o passivo;

- Ativo intangível - Foi criado esse novo grupo de contas que deve abranger os ativos incorpóreos, muitos dos quais já estavam no imobilizado, por exemplo: patentes, direitos autorais, marcas, etc., outros em investimentos como exemplo: direitos autorais, ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e outros no diferido;
- No ajuste a valor presente - Todos os ativos realizáveis a longo e os passivos exigíveis a longo prazo passam a ser ajustados a valor presente, bem como os de curto prazo, se esses ajustes forem relevantes, com exceção do imposto de renda e a contribuição social, diferido ativo ou passivo e de valores de prazo indefinido ou demasiadamente incerto, por exemplo, certos contratos mútuos, impostos a compensar em certas condições;
- A equivalência patrimonial - A definição de coligada mudou e as condições de utilização da equivalência patrimonial também. Agora, o conceito de influência significativa (sem atingir o controle) é o único que define o que é uma coligada (presumindo-se essa influência quando a participação é superior a 20% do capital social votante da investida) e a aplicação da equivalente se dá apenas nas condições de investimento em coligada ou controlada, ou entidade sob controle comum;
- O prêmio na emissão de debêntures e subvenções para investimento - Antes eram reconhecidos diretamente em reservas de capital, passam, a partir de 2008 inclusive, a transitar pelo resultado. Não são diretamente reconhecidos dessa forma, tudo depende de certas condições;
- As reservas de reavaliação, ou seja, a possibilidade de reavaliação espontânea de ativos - Foi extinta em 1 de janeiro de 2008, e os saldos remanescentes nessas reservas devem continuar a ser transferidos para lucros ou prejuízos acumulados na proporção da baixa dos ativos a que se referem. A reserva de reavaliação não foi substituída pela conta de ajuste de avaliação patrimonial, que tem outra natureza e finalidade;
- A conta lucros acumulados - Não pode mais apresentar saldos positivos nessa conta a partir do exercício social de 2008. Assim, os saldos

existentes anteriormente precisam ser destinados durante 2008. A conta continua existindo normalmente, recebendo resultados do período e distribuindo-o;

- Remuneração, ativos e serviços pagos com ações - A partir do exercício social iniciado a partir de 1 de janeiro de 2008, o valor da opção na data em que é outorgado, precisa ser considerado como custo desse serviço ou como custo ou acréscimo de custo no caso de bens;
- A combinação de negócios, no caso de aquisição de empresas seguidas de incorporação ou fusão, ou no caso de cisão em que ativos e/ou passivos são transferidos a outra entidade, e desde que essas transações de aquisição de ativos e passivos se dêem entre partes independentes. Assim, a lei 11.638/07 determinou um procedimento contábil específico;
- A vida útil dos bens do imobilizado e os efeitos fiscais sobre os ajustes no balanço de abertura de 2008, isso significa dizer que a lei 11.638/07 determinou o uso da vida útil econômica (e não fiscal) e dos valores residuais no cálculo dos valores das depreciações, amortizações e exaustões do ativo imobilizado. Há isenção desse procedimento até o final de 2009, podendo continuar a serem usadas as taxas ou os métodos que a entidade vinha utilizando.

Segundo Azevedo (2009), neste pronunciamento destaca-se o grupo de contas do diferido, que foi eliminado a partir de dezembro de 2008. Os saldos existentes no diferido devem ter sido realocados para outras contas, caso seja possível. Os que não puderem, permanecerão no ativo, sob essa classificação, até sua completa amortização, sujeitos a análise de recuperação.

Os valores que antes eram admitidos como despesas pré-operacionais alocadas no diferido, devem ser analisados. A análise será da seguinte forma: se os valores forem vinculados ao processo de preparação de máquinas e equipamentos esses gastos deverão ser realocados para Contas próprias do imobilizado, mas se os gastos forem relativos a atividades de administração e vendas devem ser consideradas diretamente como despesa do exercício.

Nos itens a seguir as alterações que possuem CPCs correlatos serão mais bem detalhadas, pois apenas foi apresentado de forma abrangente às mudanças que devem ter sido ocorridas no balanço de abertura, assunto de que trata o CPC 13.

4.1.2. Redução ao Valor de Recuperação de Ativos

O objetivo do pronunciamento técnico CPC 01 – redução ao valor recuperável de ativos – é definir procedimentos visando a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo, por uso nas operações da empresa ou em sua eventual venda. Caso existam evidências claras de que os ativos estão registrados por valor não recuperável no futuro, a empresa deverá imediatamente reconhecer a desvalorização, por meio da constituição de provisão para perda (CPC, 2007)

O CPC 01 aplica-se a todos os ativos ou conjuntos de ativos relevantes relacionados às atividades das empresas. Desta forma, as empresas devem realizar, periodicamente, a análise para verificar o grau de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível. Este pronunciamento é válido para o exercício terminado em 31.12.2008, mas o teste de recuperabilidade pode ser feito só a partir de 2009.

Na prática, o CPC 01 busca garantir que os ativos não sejam contabilizados por um valor superior a aquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações da entidade. Desta forma, este pronunciamento orienta a forma como deve ser feito o cálculo para descobrir o valor recuperável dos ativos, também chamado de teste de *impairment*. Simplificadamente, deve-se calcular o valor líquido de venda do bem e o valor em uso do bem. Para a análise da recuperabilidade deve ser usado o maior dos dois valores calculados.

O valor líquido de venda, segundo o pronunciamento CPC 01, deve ser obtido a partir de um contrato de venda formalizado. Caso não possa obter o valor de venda desta forma deve-se adotar o melhor valor que possa refletir o valor do bem.

Para o valor em uso, o pronunciamento, orienta a adotar o fluxo de caixa futuros utilizando-se de uma taxa de desconto para trazer esses fluxos de caixa a valor presente. Os fluxos de caixa devem ser estimados para ativos em condição atual. Os fluxos de

caixa futuros devem passar pela aprovação da empresa e é recomendável adotar o período de 5 anos.

Quando do reconhecendo a desvalorização do ativo deve-se reconhecer a perda.

4.1.3. Ativos Intangíveis

O CPC 04 foi extraído do IAS 38. O objetivo deste pronunciamento é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis, que não são abrangidos especificamente em outro pronunciamento. Estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios específicos descritos no pronunciamento forem atendidos. O pronunciamento, ainda, especifica como apurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgação específica sobre esses ativos. (CPC, 2007)

O CPC 04, então, define que um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Para o reconhecimento do bem intangível, o critério adotado deverá ser um bem que possa ser separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Este pronunciamento é válido para o exercício terminado em 31.12.2008.

Para a identificação do bem intangível a organização deverá reclassificar todos ativos que estavam contabilizados no imobilizado e diferido que satisfaçam a definição de bens intangíveis.

Os bens intangíveis devem ser reconhecidos pelo método de custo ou método de reavaliação, sendo que pelo método de reavaliação todos os ativos da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais fins. (CPC, 2007)

Segundo Azevedo (2009), os ativos intangíveis estão sujeitos a redução ao valor recuperável de ativos, ou seja, procedimentos para assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por

valor não recuperável no futuro, a entidade deve imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perda.

Os ativos intangíveis também se enquadram no CPC 12, que trata dos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo. A referida CPC define que estes elementos serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

4.1.4. Operações de Arrendamento Mercantil

O CPC 06 foi extraído da norma internacional IAS 17. Este CPC dispõe sobre o tratamento contábil a ser adotado por arrendadores e arrendatários. Então, CPC 06 determina obrigatório o registro no ativo imobilizado dos direitos que tenham por objetivos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle dos bens (por exemplo, *leasing*¹³ financeiro). Este pronunciamento é válido para o exercício terminado em 31.12.2008. (CPC, 2007)

Entende-se por arrendamento mercantil um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um determinado período de tempo acordado entre as partes.

A classificação dos arrendamentos mercantis baseia-se na extensão em que os riscos e benefícios à propriedade de um ativo arrendado são transferidos ao arrendatário ou permanecem no arrendador. Assim, o CPC 06 define o arrendamento mercantil financeiro e o arrendamento mercantil operacional, conforme descrito abaixo:

O arrendamento mercantil financeiro é aquele que transfere todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. A propriedade pode ou não ser transferida. Os indicadores de situações que levam a classificação de um arrendamento como financeiro são basicamente:

- A transferência de propriedade do ativo ao final do contrato;

¹³ *Leasing* - chamado de Arrendamento Mercantil pela legislação brasileira, é um contrato entre um arrendador e um arrendatário, para o arrendamento pelo arrendatário de um ativo específico selecionado.

- A opção de compra do ativo por um preço inferior ao seu valor justo (*fair value*¹⁴) na data em que essa opção se torne exercível, para que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certa de que será exercida;
- O prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que a propriedade não seja transferida, no início do arrendamento. O valor presente dos pagamentos mínimos representa substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- Os ativos arrendados são de uma natureza tão especializada que apenas o arrendatário pode utilizá-los sem grandes modificações.

Importante destacar que haverá um julgamento a ser exercido pela administração das empresas quanto ao que venha a ser “a maior parte da vida econômica de um ativo”, bem como quanto ao que venha a ser “substancialmente o valor justo do ativo arrendado”.

O arrendamento operacional é aquele que não se enquadra no conceito de arrendamento financeiro, ou seja, arrendamentos em que na essência não há transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo.

4.1.5. Adoção de Ajuste a Valor Presente

A Lei 11.638/07 tornou obrigatório o ajuste a valor presente nos ativos realizáveis a longo prazo e nos passivos exigíveis a longo prazo e os de curto prazo de efeito relevante.

A norma internacional trata este assunto em diversos documentos, porém o CPC 12 buscou reunir todo este assunto em um único documento. Este pronunciamento é válido para o exercício terminado em 31.12.2008. (CPC, 2007)

¹⁴ *Fair Value* - é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. Contabilização contra resultado a valor justo. Fonte: CPC, 2007.

O objetivo do pronunciamento CPC 12 é especificar procedimentos para cálculo desses ajustes a valor presente no momento inicial em que tais ativos e passivos são reconhecidos, bem como nos balanços subsequentes.

Nesse sentido, ativos e passivos que apresentarem algumas das características abaixo devem estar sujeitos a estes procedimentos de mensuração do ajuste a valor presente:

- A transação que dá origem ao ativo ou passivo é usualmente encarada como um financiamento;
- A transação que dá origem a um ativo, a um passivo, a uma receita ou a uma despesa, ou a outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo ou passivo com liquidação financeira (recebimento ou pagamento) em data diferente da data do reconhecimento desses elementos;
- O reconhecimento periódico de mudanças de valor, utilidade ou substância de ativos ou passivos similares emprega um método de alocação de descontos;
- Um conjunto particular de fluxos de caixa estimados está claramente associado ao ativo ou ao passivo; e
- A mensuração contábil inicial do ativo ou do passivo, ou uma nova medição, é feita mediante o uso de informações com base no valor presente.

As taxas de desconto a serem utilizadas devem ser as que mais coadunam com o risco da entidade envolvida na data inicial do contrato. Todo o esforço deve ser desenvolvido na sua determinação.

4.1.6. Instrumentos Financeiros: Reconhecimentos, Mensuração e Evidenciação

O CPC 14, extraído das IAS 32 e o IAS 39, tem como objetivo estabelecer princípios para o reconhecimento e a mensuração de ativos e passivos financeiros, bem como a de alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros, e para a

evidenciação de instrumentos financeiros derivativos. Este pronunciamento é válido para os exercícios terminados em 31.12.2008. (CPC, 2007)

Segundo o CPC 14, a avaliação dos instrumentos financeiros deve ser realizada pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para a venda. Enquadram-se nesta norma as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo.

Segundo Azevedo (2009), o valor justo deve ser considerado como sendo um valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrentes de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro. Em consonância com as regras internacionais de contabilidade, o valor justo pode ser determinado, neste caso, de 03(três) formas:

- A. O valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e riscos similares;
- B. O valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
- C. O valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

No que tange à categoria dos instrumentos financeiros, são previstas cinco categorias, como abaixo descritas pelo CPC:

- Empréstimos e ativos recebíveis normais de transações comuns, como contas a receber, fornecedores, contas e impostos a pagar etc., que continuam registrados pelo seu valor original conforme regras anteriores, sujeitos às provisões para perdas e ajuste a valor presente (no caso de esse ser relevante). Não estão destinados à negociação e a entidade fica com eles até seu vencimento. A apropriação da receita ou despesa para esses instrumentos se dá pela taxa efetiva de juros;

- Investimentos mantidos até o vencimento, aqueles para os quais a entidade demonstre essa intenção e mostre, objetivamente, que tem condições de manter essa condição, que continuam também como antes: registrados pelo valor original mais os encargos ou rendimentos financeiros (ver CPC 08);
- Ativos financeiros mensurados a valor justo por meio do resultado, composto pelos ativos financeiros destinados a serem negociados e já colocados nessa condição de negociação, a serem avaliados ao seu valor justo, com todas as contrapartidas das variações nesse valor contabilizadas diretamente no resultado. Nesse grupo estão incluídos todos os derivativos;
- Ativos financeiros disponíveis para venda, constituídos pelos a serem negociados no futuro, a serem registrados pelo “custo amortizado” e, após isso, ajustados a valor justo. As contrapartidas do ajuste pela curva (encargos e rendimentos financeiros) vão ao resultado e, após isso, os ajustes ao valor justo ficam na conta de patrimônio líquido ajustes de variação patrimonial até que o ativo seja reclassificado para o item anterior ou efetivamente negociado, o que ocorrer primeiro;
- Passivos financeiros não mensurados ao valor justo que são aqueles para os quais a entidade decidiu não mensurar seu valor justo e sim utilizar o método do custo amortizado. A apropriação para esses instrumentos se dá pela taxa efetiva de juros; e
- Os instrumentos financeiros também se enquadram no CPC 12, que trata os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

4.1.7. Estoque

O CPC 16, que trata sobre estoque das empresas, determina como deve ser a avaliação de estoques em geral. Os estoques devem ser mensurados pelo valor do custo ou pelo valor realizável líquido, devendo ser utilizado o menor dos dois. Neles se

incluem todos os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazer os estoques às condições e localização atuais. Este pronunciamento é válido para o exercício terminado em 31.12.2008. (CPC, 2007)

Segundo o CPC (2007), o objetivo deste pronunciamento é definir a forma de avaliação dos estoques adquiridos para a revenda, dos mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamento e dos produtos acabados prontos para a venda.

Para Azevedo (2009), a avaliação dos estoques deva ser realizada pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior. Enquadram-se os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado

O valor de mercado pode ser considerado como o valor justo das matérias primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado.

Os estoques também se enquadram no CPC 12, que trata de elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

4.1.8. Ativos Contingentes

O CPC 25 – provisões, passivos e ativos contingentes – tem o objetivo de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriadas para provisões, passivas e ativas contingentes e que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas, para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Assim, o pronunciamento em destaque determina o tratamento contábil e os requisitos de divulgação. No que tange ao ativo contingente, decreta que é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não ocorrência, de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob o controle da empresa.

A organização não deve reconhecer um ativo contingente. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado. (CPC, 2007)

4.1.9. Ativos Imobilizados

O CPC 27 – ativo imobilizado – busca estabelecer o tratamento contábil para o ativo imobilizado, bem como a divulgação das mutações nesse investimento e das informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas.

Segundo este CPC, os ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Para Azevedo (2009), a avaliação do ativo imobilizado se dá pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão. São também adicionados no custo inicial todos os gastos incrementais e necessários a colocar o imobilizado em condições de funcionamento, como transportes, tributos, montagem, teste, etc., até que esteja em condições de efetivo uso. Não fazem parte do custo os gastos com realocação, ociosidade, mesmo que no uso inicial, gastos com abertura de nova instalação ou introdução de novo produto, gastos administrativos e custos indiretos.

Os ativos imobilizados também se enquadram no CPC 12, que trata os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

O CPC (2007), ainda, acrescenta que a reavaliação espontânea do ativo imobilizado foi excluída. As Companhias deverão efetuar, periodicamente, análise de recuperação dos valores registrados no ativo. Isso deve ocorrer a fim de que sejam registradas as perdas do capital aplicado, quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades que se destinam. Além disso, quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor ou revisados e ajustados os critérios para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

4.1.10. Propriedade para Investimento

O CPC 28 – propriedade para investimento – tem como premissa preservar o tratamento contábil de propriedade para investimento e respectivos requisitos de divulgação. (CPC, 2007)

O CPC (2007) define, ainda, o conceito de propriedade para investimento como sendo o imóvel (terreno ou edificação – ou parte de um edifício – ou ambos) mantido pelo proprietário (ou arrendatário) para obter rendas ou para valorização do capital, ou mesmo para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços para finalidades administrativas ou para venda no curso originário do negócio. A propriedade para investimento é classificada no ativo não circulante, subgrupo investimento.

Destaca-se que é necessário o julgamento na aplicação do conceito dessa definição, já que pode uma mesma propriedade ter a característica de parte usada como propriedade para investimento e parte estar destinada ao uso próprio (ativo imobilizado).

A propriedade para investimento deve ser registrada na mensuração inicial pelo seu custo. Após o registro inicial é permitido o uso do método do valor justo ou o método do custo para esta avaliação. Exceção no caso de arrendatário que utiliza o imóvel como propriedade para investimento, quando o valor justo é obrigatório.

5.METODOLOGIA

A metodologia significa o estudo dos caminhos e dos instrumentos usados para construir uma ciência, pois visa conhecer os caminhos do processo científico, com o intuito de investigar os limites da ciência, tanto no que se refere à capacidade de conhecer quanto de intervir na realidade. (DEMO, 1995)

Desta forma, para a caracterização de um trabalho científico de investigação, é essencial uma boa pesquisa, seguindo uma metodologia que proporcione o desenvolvimento de todo o trabalho.

Na visão de Gil (1999), a pesquisa é definida como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos na busca do progresso da ciência. Seu desenvolvimento tende a ser bastante formalizado e generalizado, objetivando a construção de teorias e leis. O autor ainda destaca que a pesquisa é um procedimento racional e sistemático, que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas propostos.

Ainda segundo Gil (1999), tais procedimentos podem ser suficientemente aplicados e confirmados. A pesquisa aplicada, por sua vez, depende de suas descobertas e tem como condão enriquecer o seu desenvolvimento.

Assim, o objetivo deste capítulo é mostrar quais meios foram seguidos para a realização desta pesquisa.

5.1. ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO

As questões que se pretende descrever e explorar nesta dissertação aponta para o uso de uma abordagem qualitativa. A adequação desta abordagem depende do que se quer aprender com as questões de pesquisa adequadas a este propósito, aos métodos, ao contexto conceitual e às preocupações com a validade dos resultados.

Os aspectos essenciais da pesquisa qualitativa consistem na escolha correta de métodos e teorias oportunas, no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas, nas reflexões dos pesquisadores a respeito de sua pesquisa

como parte do processo de produção de conhecimento, e na variedade de abordagens e método (FLICK, 2004 p.20)

Patton (2002) ilustra tal fato afirmando que a abordagem qualitativa cultiva a mais útil das potencialidades humanas: a capacidade de aprender. Nada melhor para examinar mudança, conhecimento e aprendizagem do que o uso de uma abordagem qualitativa.

Para o desenvolvimento da pesquisa foi selecionado como estratégia de investigação a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e de campo baseado em procedimentos exploratórios, sujeitos à constatação a partir da observação de casos concretos. Portanto, a estratégia adotada tem como escopo sustentar toda a pesquisa científica realizada e demonstrada no decorrer do trabalho.

A pesquisa está desenvolvida, inicialmente, mediante revisão bibliográfica às obras de diversos autores brasileiros e estrangeiros, que trouxeram efetiva contribuição para o entendimento e desenvolvimento do tema abordado. Além disto, pelo fato do tema estar voltado para questões que envolvem regras normativas da sociedade, a pesquisa teve um forte conteúdo interpretativo de dispositivos legais e regulamentares, principalmente aqueles voltados para o acompanhamento dos pronunciamentos técnicos de diversas instituições nacionais e internacionais.

A pesquisa documental foi usada como técnica exploratória de análise de documentos. Esta análise foi baseada em documentos, relativos às empresas objetos do estudo de caso, divulgados em mídias de grande circulação ou fornecidos pelas mesmas.

Para a pesquisa de campo, este trabalho, adotou como estratégia o estudo de caso, pelas suas características de um estudo profundo acerca de um fenômeno. Esse modelo operativo de pesquisa se caracteriza por proporcionar um amplo e detalhado conhecimento.

5.1.1. Pesquisa Bibliográfica

Para o desenvolvimento do trabalho foi necessário realizar uma pesquisa bibliográfica, objetivando a consolidação do arcabouço teórico, pois uma busca bibliográfica eficiente é o ponto de partida de um projeto de pesquisa.

A pesquisa bibliográfica, segundo Cervo e Bervian (2002), é um meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema.

Para a pesquisa bibliográfica deste trabalho foram coletados dados através de livros, dissertações de mestrado, teses de doutorado, artigos e redes eletrônicas de informação, buscando informações sobre harmonização das práticas contábeis das normas nacionais e internacionais de regulamentação, bem como seus respectivos órgãos, além de outras informações necessárias para o desenvolvimento teórico desse trabalho de pesquisa.

Neste sentido, destaca-se que a busca de artigos foi realizada na base CAPES¹⁵ e nos sites dos congressos e revistas brasileiras. Os periódicos CAPES utilizados na pesquisa científica foram *Proquest, Science Direct, Scielo, ISI Web of Knowledge*.

Como dito anteriormente, na seleção dos artigos algumas dificuldades foram encontradas, pois em sua maioria tratavam do assunto, mas apenas sob o aspecto técnico da aplicação da norma ou sobre a avaliação de índices financeiros proporcionado pelas demonstrações financeiras das empresas a partir da adoção do novo normativo. A aplicabilidade destas normas internamente nas organizações ainda é um assunto pouco discutido, até porque este é um processo de convergência que ainda está em processo de maturação.

Foi também selecionado e posteriormente utilizado um conjunto de livros, que foram necessários para a construção da base conceitual, bem como teses e dissertações relacionadas ao assunto da harmonização das práticas contábeis a nível mundial e nacional. Essas publicações também foram avaliadas quanto à relevância para o desenvolvimento do trabalho.

Algumas instituições especializadas em normatização mundial e nacional com o enfoque contábil-financeiro foram utilizadas para consulta e como fonte de informação adicional para a elaboração do trabalho. As principais instituições utilizadas na pesquisa

¹⁵ O portal de periódicos da CAPES configura-se como biblioteca virtual e pôde ser usada como uma importante ferramenta para o desenvolvimento da pesquisa. Por meio dele, mais de 250 instituições de ensino do Brasil tem acesso a artigos de revistas científicas, livros, normas e etc., nacionais e internacionais. (CAPES, 2009)

foram: o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), International Accounting Committee (IASC), International Accounting Standards Board (IASB) e Financial Accounting Standards Board (FASB).

5.1.2. Pesquisa Documental

Neste trabalho foi utilizada a pesquisa documental com o propósito de colher informações reais e específicas, ou seja, colher documentos que não tenham recebido nenhum tratamento científico, como relatórios, reportagens de jornais, cartas, filmes, gravações, fotografias, entre outras matérias de divulgação.

Para Helder (2006) a pesquisa documental é um método de coleta de dados que elimina, ao menos em parte, a eventualidade de qualquer influência – presença ou intervenção do pesquisador – do conjunto das interações, acontecimentos ou comportamentos pesquisados, anulando a possibilidade de reação do sujeito à operação de medida.

Para esta pesquisa foram utilizados os dados referentes aos balanços patrimoniais, notas explicativas, relatório de auditores e procedimentos internos das organizações quando disponibilizados, do ano de 2008 e 2009 das empresas abordadas neste estudo.

Desta forma, as informações coletadas através do processo de análise documental foram examinadas, usando neste estudo conhecimentos prévios para seu manuseio e análise.

5.1.3. Pesquisa de Campo

A pesquisa de campo utilizada neste trabalho foi o estudo de caso, considerando e respeitando os vários aspectos, condições, recomendações, componentes e requisitos. A aplicação da metodologia de estudos de caso foi realizada por meio de entrevistas, utilizando um protocolo elaborado especificamente para este fim.

Segundo Yin (2005), um estudo de caso exploratório se justifica quando se investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real de vida, onde as fronteiras entre o fenômeno e o contexto em que se insere não são claramente definidas e múltiplas fontes de evidência são usadas.

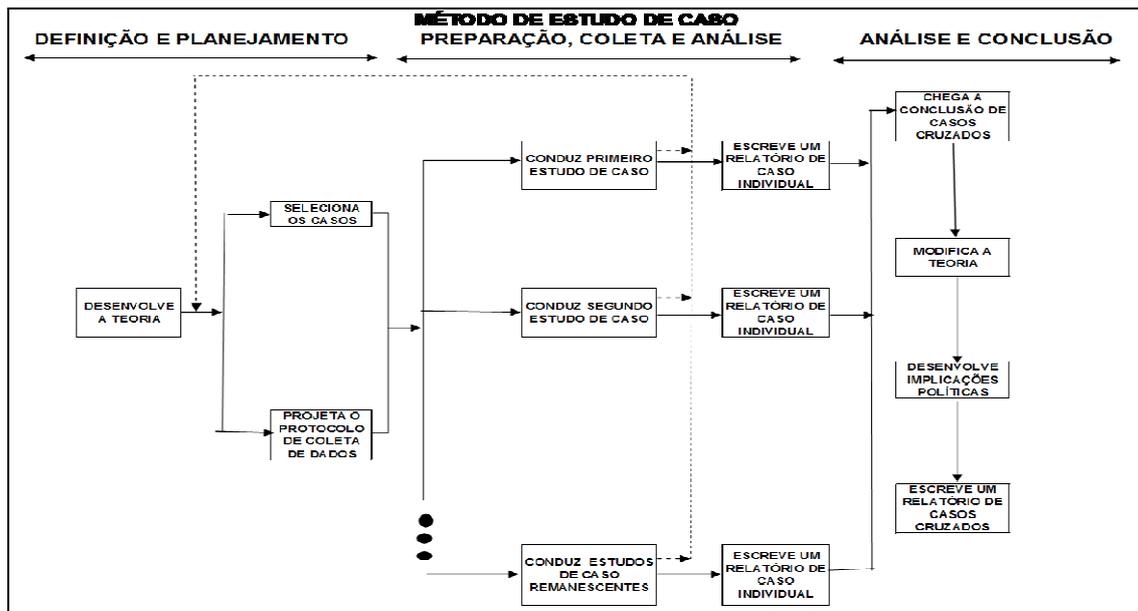


Figura 11 – Método de Estudo de Caso. Fonte: Yin, 2005.

A Figura 11 ilustra as fases e etapas de um projeto de pesquisa. Desta forma, o estudo de múltiplos casos, objeto desta pesquisa, seguiu estas etapas e as atividades pré-definidas segundo as recomendações de Yin (2005) para a condução desta pesquisa. São elas:

- Definição da estrutura conceitual-teórica: mapeamento da literatura para a definição preliminar das questões da pesquisa;
- Planejamento dos casos: inclui a seleção de unidade(s) de análise e contato(s), escolha dos meios para a coleta e análise dos dados, desenvolvimento do questionário para a coleta de dados e definição dos meios de controle;
- Pesquisa de campo: fase que inclui a coleta (contato e registro dos dados) e análise dos dados (produção de uma narrativa, construção de painel e identificação de causalidades); e
- Relatório de pesquisa: análise dos dados e, posteriormente, comparar com a literatura (associação com os resultados e evidências), buscando a confirmação das proposições.

O estudo de caso aplicado nas empresas objetos desta pesquisa foi composto das seguintes atividades:

- Revisão bibliográfica sobre tema;
- Acesso à Organização;
- Protocolo do Estudo;
- Construção da agenda em conjunto com Organização;
- Coleta de documentação associada;
- Realização das entrevistas;
- Análise das evidências; e
- Composição do relatório.

5.2. ESTUDO DE MÚLTIPLOS CASOS

No método do estudo de caso a pergunta de pesquisa adequada deve ser “como” e “por que”, pois elas respondem as questões de análise da evolução de um fenômeno ao longo do tempo. Esta estratégia de estudo traz vantagens em ser capaz de abordar temas complexos.

Conforme Yin (2005), a adoção do método do estudo de caso é adequada quando são propostas questões de pesquisa do tipo “como” e “por que”, e nas quais o pesquisador tenha baixo controle de uma situação que, por sua natureza, esteja inserida em contextos sociais.

Conforme proposto por Stake (2001), o método do estudo de caso permite que seja analisada uma situação na qual não se possam fazer interferências no sentido de manipular comportamentos relevantes; neste método os dados são coletados a partir de múltiplas fontes, todas baseadas em relatos, documentos ou observações; isto significa que podem ser utilizadas evidências (dados) de natureza quantitativa, que estejam catalogadas. Ainda, o método do estudo de caso é bastante amplo, pois permite que o fenômeno seja estudado com base em situações contemporâneas, que estejam

acontecendo, ou em situações passadas, que já ocorreram e que sejam importantes para a compreensão das questões de pesquisa colocadas.

Desta forma, pode-se dizer que os estudos de caso são descrições complexas de uma realidade, que envolvem um grande conjunto de dados. Assim, um estudo de caso é mais indicado para aumentar a compreensão de um fenômeno do que para delimitá-lo. (STAKE, 2001)

O método do estudo de caso pode ser utilizado tanto para situações de estudo de um único caso quanto para situações de estudo de múltiplos casos.

O estudo de um único caso é mais apropriado em certas circunstâncias, assim, descrito por Stake (2001):

- Quando se utiliza o caso para determinar se as proposições de uma teoria são corretas;
- Quando o caso sob estudo é raro ou extremo, ou seja, não existem muitas situações semelhantes para que sejam feitos estudos comparativos; e
- Quando o caso é revelador, ou seja, quando o mesmo permite o acesso a informações não facilmente disponíveis.

O estudo de caso único, ainda pode ser aplicado quando se pretende reunir, numa interpretação unificada, inúmeros aspectos de um objeto pesquisado.

Já o estudo de caso que avalia casos múltiplos é mais indicado para o estudo de inovações introduzidas em diferentes áreas de uma empresa, onde cada área é tratada como um único caso ou para comparação de estratégias operacionais entre diferentes empresas do mesmo setor.

Os casos entre situações similares estabelecem uma base para generalização. Já os casos que retratam situações diferentes destacam os contrastes e isso significa o fortalecimento da validade das evidências encontradas.

Yin (2005) acredita que com o estudo de casos múltiplos as chances de se fazer um bom estudo de casos serão melhores do que usando o formato de caso único, pois

com esse formato podemos tanto avaliar o caso de replicação direta como avaliar casos de situações diferentes.

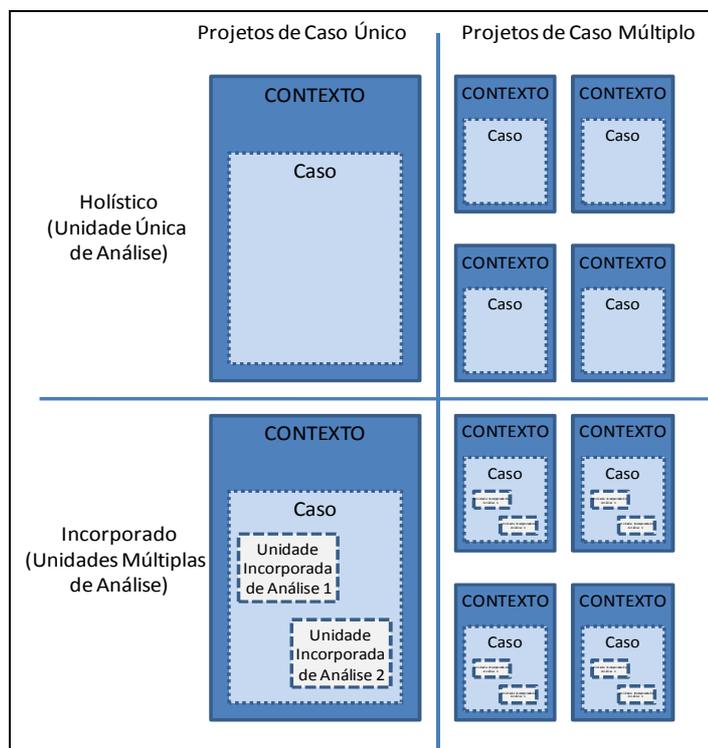


Figura 12 – Tipos Básicos de Estudo de Caso. Fonte: Yin, 2005

Conforme demonstrado na Figura 12 podem existir quatro tipos de projetos de estudo de caso: holístico para casos múltiplos, incorporado para único caso, holístico para múltiplos casos e incorporado para múltiplos casos. Os casos holísticos analisam apenas a natureza global da unidade de análise. Enquanto que os casos incorporados a análise inclui uma ou mais unidades de análise. Neste trabalho, utilizou-se o estudo de múltiplos casos holístico. Para sua observação utilizou-se como unidade de análise “se” e “como” ocorreu a implementação das novas práticas contábeis nas organizações.

Há que se ter alguns cuidados na utilização do estudo de caso modalidade casos múltiplos. O primeiro critério a considerar é o da amostragem, pois em estudos dessa natureza a escolha da amostra deve ser no interesse do caso em relação ao fenômeno estudado. O segundo critério deve levar em consideração o número de casos selecionados, pois se relacionam às replicações teóricas necessárias ao estudo.

Para análise dos dados coletado nesta pesquisa, a estratégia adotada foi organizar o conjunto de dados buscando a evidência da relação da prática com o que

propõem a teoria. E assim desenvolver uma estrutura descritiva que ajude a identificar a existência de padrões de relacionamento entre os dados.

Yin (2005) propõe como método principal de análise, quatro tipos de abordagens:

- Adequação ao padrão – Comparam-se os padrões empíricos encontrados no estudo com os padrões prognósticos, derivados da teoria ou de outras evidências;
- Construção da explanação – É a adequação ao padrão do ponto de vista mais complexo, pois busca efetivamente a relações de causa e efeito entre os dados, isto exige a utilização de casos múltiplos para comparação de resultados;
- Análise de séries temporais – Comparam-se os padrões em decorrência de uma variável ao longo de um espaço de tempo. Esta análise quando se busca entender “como” e “porque” um evento modificou-se ao longo do tempo. Sendo uma análise descritiva não se justifica a utilização desta técnica; e
- Análise dos dados a partir de modelos previamente formulados é especialmente importante quando a análise envolve um encadeamento complexo de eventos ao longo do tempo.

Então, para análise dos dados coletados para os estudos de casos utilizou-se como abordagem a construção da explanação, por possibilitar a comparação da aplicabilidade da implantação das novas normas contábeis.

Esse quadro de referência é que sustentou o delineamento básico da pesquisa que alicerça esta dissertação, baseada em quatro casos que apresentam alguns contraste e algumas similaridades.

5.2.1. Protocolo de Pesquisa

Para orientar o levantamento de dados destaca-se a importância do protocolo no estudo de caso. Este é um instrumento que contém procedimentos e regras gerais que

serão seguidas na etapa de levantamento. É uma etapa importante, pois é com se fosse uma “agenda padronizada para linha de investigação do pesquisador”. (YIN, 2005)

Yin (2005), ainda completa apontando o protocolo de pesquisa como sendo uma das principais técnicas, que visa o aumento da confiabilidade de uma pesquisa de estudo de caso e tem como objetivo a orientação do pesquisador na realização da coleta de dados a partir de estudos de casos múltiplos.

Conforme definido por Yin (2005), o protocolo para o estudo de casos múltiplos possui uma estrutura, utilizada nesta dissertação, definidas abaixo:

- Estabelecer uma visão geral do projeto (objetivos, questões básicas e referencial teórico);
- Conter procedimentos de campo (revisão da informação preliminar; acesso aos locais onde será feito o estudo; fontes gerais de informação e documentos especiais; definição de “*gatekeepers*”, entrevistados e informantes); e
- Abordagem das questões do próprio estudo de caso (o quadro de referência norteador que permite identificar as fontes de informação para cada indagação básica).

5.2.2. Seleção de Casos

Deve-se ter especial atenção na escolha dos casos. Os critérios adotados não devem estreitar o universo da escolha.

Por isso, Miles e Huberman (1994), apontam que para a escolha do caso, primeiro deve-se pensar em casos que sejam típicos ou representativos do fenômeno. Na sequência deve-se pensar em casos que sejam negativos ou não conformes ao fenômeno e o último critério a ser considerado são os casos considerados excepcionais ou discrepantes.

O primeiro e o segundo critério viabilizam ao pesquisador estabelecer os limites para composição de sua amostra com base na variação de aspectos relacionados ao fenômeno. O terceiro critério proporciona ao pesquisador qualificar suas descobertas e

especificar as variações ou contingências sob as quais o fenômeno se manifesta. Utilizar aspectos dos casos discrepantes força o pesquisador a clarear os conceitos e confirma os limites estabelecidos para escolha da amostra.

Miles e Huberman (1994), ainda, listam as questões que auxiliam a determinar se o critério escolhido para seleção dos casos foi adequado:

- A amostra escolhida é significativa para compor o quadro referencial e para as questões de pesquisa?
- O fenômeno que o pesquisador busca se interar pode ser identificado na amostra?
- Os casos escolhidos permitem comparação e/ou algum grau de generalização?
- As descrições e explanações que podem ser obtidas a partir dos casos estudados guardam consonância com a vida real?
- Os casos selecionados são considerados viáveis, no sentido de acesso aos dados, custo envolvido e tempo para coleta de dados?
- Os casos escolhidos atendem a princípios éticos?

Para definir a escolha da população objeto desta pesquisa procurou-se uma característica que pudesse representar um fator comum para toda a população. Assim, o objetivo da pesquisa foi verificar “se” e “como” o conjunto de normas internacionais, que influenciam diretamente aos ativos patrimoniais das organizações, foi adotado.

Desta forma, acreditou-se que o setor industrial seria o que mais se adequaria ao recorte da pesquisa, por que este tipo de empresa possivelmente possui uma grande quantidade de ativos patrimoniais. Por isso, tentou-se, inicialmente, contato com empresas deste setor, mas sem êxito.

Como segunda tentativa para a seleção dos estudos, escolheu-se empresas de setores diferentes e empresas do mesmo setor. Optou-se por empresas que compõem a esfera governamental e as empresas privadas situadas no Brasil, mas de âmbito internacional. Nestes setores obteve-se maior reciprocidade e foi possível realizar os

estudos de caso em duas empresas da esfera governamental e duas empresas multinacionais.

Este tipo de análise possibilitou o estudo de quatro empresas, que estariam passando pelo mesmo processo de harmonização das práticas contábeis internacionais. Assim, partiu-se da premissa de que ao comparar empresas do mesmo setor da economia e depois confrontar com as empresas de setor diferente pode-se detectar a aderência das normas internacionais entre estes seguimentos, além conseguir ter uma visão global da aplicação deste novo normativo em cada uma delas.

5.2.3. Questionário

Questionário é a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opinião, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc. (Gil, 1999)

Para coleta dos dados primários, definiu-se como instrumento de pesquisa o questionário não estruturado. Mattar (2001), o define como instrumento utilizado em pesquisas conclusivas, principalmente em estudos amostrais e estudo de campo.

Gil (1999), indaga que os questionários podem ser constituídos por duas formas: questões fechadas e questões abertas. Nas perguntas abertas, a pessoa que irá responder tem total liberdade de resposta e nas perguntas fechadas, o pesquisador estabelece alternativas para que a pessoa que irá responder possa escolher uma ou mais opções.

Para dados que respondam as questões propostas pela pesquisa utilizou a construção de um questionário organizado com perguntas fechadas e abertas. O questionário confeccionado foi dividido em dois blocos: as perguntas gerais, que são as perguntas fechadas, que tratam dos motivos para a adequação da nova lei; e uma parte específica, que são as perguntas abertas, que buscam saber pontos específicos e critérios utilizados para a implantação da Lei. O questionário serviu como roteiro para as indagações realizadas nas entrevistas do estudo de caso.

Após a construção do questionário, foi observado que o mesmo necessitava passar por um processo de validação para confirmar sua capacidade em medir o que se

busca saber. Então, para avaliar a sua coerência foi preciso verificar a confiabilidade desse questionário.

Logo, para verificar se o questionário construído estava adequado ao objetivo da pesquisa e se ele não apresentava dificuldades que pudessem desestimular as respostas e indicar interpretação dúbia, foi realizada a validação deste com especialistas. Os especialistas avaliadores foram dois auditores: sendo um gerente de contabilidade e outro gerente tributário, ambos da PriceWaterhouseCoopers.

5.2.4. Entrevista

A entrevista é o meio pelo qual o pesquisador buscar o contato direto com a situação estudada. Dessa forma, o pesquisador busca captar as percepções dos entrevistados.

Patton (2002) acredita que propósito das entrevistas no estudo de caso é entrar na perspectiva de outra pessoa. Assim, entrevista-se para conseguir extrair aquilo que não é observável: sentimentos, pensamentos e intenções.

Então, de forma geral, as entrevistas são uma fonte essencial de evidências para o estudo de caso, por ser uma pesquisa social que lida geralmente com atividades de pessoas e grupos. (YIN, 1989)

A entrevista, como método de coleta de dados, sofre influência, em maior ou menor grau, de acordo como os pesquisadores que interpretam os dados coletado. Em contrapartida, os entrevistados possuidores de informações únicas podem fornecer importantes insights sobre a situação.

Ao considerar o uso das entrevistas, portanto, cuidou-se para que estes problemas não interferissem nos resultados, provendo, desta forma, informações verdadeiramente válidas.

Segundo Hair et al.(2006), podem ser estruturadas e semi-estruturadas. A primeira utiliza-se uma sequência de perguntas predeterminadas feitas pelo entrevistador. Enquanto a segunda, o pesquisador fica livre para exercitar sua iniciativa no acompanhamento da resposta a uma pergunta, podendo ainda, o entrevistador, fazer

perguntas relacionadas que não foram previamente pensadas e que não estavam originalmente incluídas.

A presente pesquisa de campo baseou-se em entrevistas com gerentes de contabilidade das empresas objetos do estudo de caso, que estão envolvidos diretamente no processo de convergência às práticas contábeis internacionais. Tais entrevistas foram semi-estruturadas, apesar de existir um questionário para apoio, visando fazer com que os gerentes expressassem suas percepções sobre diversos aspectos do novo normativo e as questões ligadas, que afetaram a estrutura organizacional, bem como a presença de outras perspectivas (psicológica, política, social e administrativa) emergiam espontaneamente dos atos de fala dos entrevistados.

6.DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi desenvolvida com base em entrevistas realizadas nas empresas ALFA, BETA, CHARLIE e DELTA, descaracterizadas nesta dissertação por motivo de sigilo com relações aos dados fornecidos pelas organizações e por suas identificações não serem relevantes para o objetivo desta pesquisa.

Os dados das empresas foram coletados a partir das entrevistas, que seguiram um roteiro contido em um questionário semi-estruturado. Estes dados refletiam as operações nos anos de 2008 e 2009.

Todas as empresas analisadas estavam passando pelo processo de implementação da Lei 11.638/07 e MP 449/08.

Nas análises feitas foram avaliadas uma parte geral das organizações, que compreendia aspectos globais da percepção da empresa perante este novo normativo e outra parte específica, que buscava verificar a aplicação das normas nacionais apenas ao que afeta o ativo patrimonial das empresas. A opção por este recorte ocorreu pela impossibilidade de verificar todas as mudanças em um único estudo e por representar a maior parte dos impactos mais relevantes das alterações propostas pela referida lei.

As análises da parte geral serão abordadas na seção 6.2 e da parte específica serão descritas na seção 6.3.

6.1. CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES ANALISADAS

Na seção 5.2.2 foram abordados os critérios para a escolha das organizações deste estudo. A partir destes critérios foram selecionadas as 4 (quatro) empresas que compuseram o estudo de casos, sendo elas descritas abaixo:

6.1.1. ORGANIZAÇÃO ALFA

A empresa ALFA é uma organização pertencente ao sistema de geração e transmissão de energia do país, sob a fiscalização e regulação da Agência Nacional de

Energia Elétrica (Aneel). É uma empresa de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 26 de agosto de 1998.

A empresa é composta por membros que podem ser associados ou participantes. Os associados são integrados por agentes de geração (usinas), agentes de transmissão e agentes de distribuição de energia elétrica integrantes do SIN, entre outros. Os participantes são compostos pelo Ministério da Minas e Energia e pelos conselhos de consumidores e pequenos distribuidores.

Os principais objetivos desta empresa são a redução dos riscos de falta de energia elétrica, o aumento da eficiência do serviço de eletricidade e a garantia de padrões adequados de qualidade e continuidade de suprimento.

6.1.2. ORGANIZAÇÃO BETA

A empresa BETA é uma empresa pública inserida na esfera Federal. Foi fundada em 1953, com o objetivo principal de ser uma empresa de financiamento de longo prazo para a realização de investimentos em todos os segmentos da economia, em uma política que inclui as dimensões social, regional e ambiental.

Especificamente esta empresa apóia financiamentos a projetos de investimentos, aquisição de equipamentos e exportação de bens e serviços. Além de atuar no fortalecimento da estrutura de capital das empresas privadas e destinar financiamentos não reembolsáveis a projetos que contribuam para o desenvolvimento social, cultural e tecnológico.

Ela atua, também, disponibilizando condições especiais para micro, pequenas e médias empresas, nas mais diversas áreas, tais como: agricultura, comércio e serviços, infra-estrutura e indústria. A empresa, ainda, vem implementando linhas de investimentos sociais, direcionados para educação e saúde, agricultura familiar, saneamento básico e transporte urbano.

6.1.3. ORGANIZAÇÃO CHARLIE

A Charlie, criada em 1999, é um grupo petrolífero hispano-argentino, constituído a partir da compra de uma empresa estatal argentina e por uma empresa privada espanhola, ambas do setor petrolífero. Ela está presente em mais de 30 (trinta)

países e suas principais áreas de atuação são exploração e produção, refino e distribuição, química e gás natural.

No Brasil, constituída sob a forma de companhia de capital fechado, foi a primeira empresa estrangeira por domínio de exploração *off-Shore* (águas marítimas), na bacia de Santos, Campos e Espírito Santo, com participação em 24 bloco, sendo que em 11 deles como companhia operadora.

A empresa tem como principais objetivos: a pesquisa e a lavra de jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluídos; a refinação de petróleo nacional ou estrangeiro; a importação e a exportação dos produtos e derivados básicos resultantes dessas atividades; o armazenamento, a distribuição, a revenda e a comercialização de petróleo seus derivados e gás natural; a participação em outras sociedades, comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, como sócia, acionista ou quotista e a formação de consórcios com outras empresas para fins de participação em atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, seus derivados e gás natural, exercidas mediante contratos de concessão.

6.1.4. ORGANIZAÇÃO DELTA

A empresa Delta é uma empresa de telefonia celular com sede na Itália, com operações também na Argentina, Bolívia, Cuba e Brasil. No Brasil, fundada em 1998, e a partir de 2002, tornou-se a primeira operadora móvel a ter presença em todos os estados do Brasil.

A Delta é uma empresa de capital aberto que presta serviços de telecomunicações em todo o território nacional através das suas subsidiárias. Dessa forma, ela atua como operadora de serviços de telefonia móvel, fixa, longa distância e transmissão de dados, sempre com o foco na qualidade dos serviços prestados aos seus clientes. Através da tecnologia GSM, possui um alcance nacional de aproximadamente 94% da população urbana, sendo a maior cobertura GSM do Brasil, com presença em 2.958 cidades. A referida empresa conta também com uma extensa cobertura de dados em todo país, sendo 100% GPRS e 77% com EDGE, além de possuir uma sofisticada rede de Terceira Geração (3G) disponível para mais de 30% da população urbana do Brasil. O seu objetivo principal é fornecer serviços de alta qualidade com possibilidades inovadoras de conectividade, para atender a necessidade de seus clientes.

6.2. ANÁLISE GERAL DAS ORGANIZAÇÕES

Nesta seção serão analisados os quadros que explicitam os dados coletados sobre aspectos gerais nas empresas pertencentes ao estudo. O primeiro quadro tem o objetivo de determinar se a empresa deveria ou não ter abordado a Lei 11.638/07 e a MP 449/08; o segundo quadro busca identificar se a empresa já teria adotado as normas IFRS antes da obrigatoriedade da Lei 11.638/2007; o terceiro quadro indaga sobre os questionamentos da implantação da Lei 11.638/2007; e o quarto quadro aponta questões que identificam a “qualidade” e/ou adequação da implantação das normas IFRS e/ou Lei 11.638/2007.

Quadro 8: Análise da Adoção da Lei 11.638/07

QUESTIONÁRIO				
Parte I - Informações Gerais				
Objetivo: Determinar se a empresa deveria ou não ter adotado a Lei 11.638/2007 e a MP 449/08				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa está constituída sob a forma de:	Sociedade Civil sem Fins Lucrativos	Empresa Pública	S.A Capital Fechado	S.A Capital Aberto
Indique o volume de receita obtido pela empresa no último ano de produção:	Mais de R\$300 milhões	Mais de R\$ 300 milhões	Mais de R\$ 300 milhões	Mais de R\$ 300 milhões
Indique o volume de Ativos Patrimoniais da organização no último ano de produção:	A empresa não constitui Ativos relevantes	Mais de R\$ 240 milhões	Mais de R\$ 240 milhões	Mais de R\$ 240 milhões

Como apresentado no quadro 8, a ALFA está obrigada a adotar a Lei 11.638/07, pois possui um faturamento acima de R\$ 300 milhões. Apenas, por ser uma sociedade sem fins lucrativos não caracterizaria esta obrigação, mas, por determinação da Aneel, também foi enquadrada para seguir a determinação da Lei 11.638/07 e os pronunciamentos do CPC.

Analisando o mesmo quadro, percebe-se que a BETA está obrigada a adotar a Lei 11.638/07 por possuir receita anual de mais de R\$ 300 milhões e ativos patrimoniais constituídos de mais de R\$ 240 milhões, mesmo sendo uma empresa pública foi considerada, então, como empresa de grande porte.

Neste quadro, mostra-se também, que a CHARLIE e a DELTA estão obrigadas a aderir a Lei 11.638/07 por terem receitas anuais de mais de R\$ 300 milhões e ativos

patrimoniais constituídos de mais de R\$ 240 milhões. Por serem S.A de capital fechado e S.A de capital aberto, respectivamente, reforça ainda mais esta obrigatoriedade.

Observa-se com esta análise que as quatro empresas selecionadas para a pesquisa devem seguir as determinações da Lei 11.638/07 e os pronunciamentos do CPC.

Quadro 9: Análise da Adoção das normas IFRS antes da Lei 11.638/07

QUESTIONÁRIO				
Parte I - Informações Gerais				
Objetivo: Identifica se a empresa já teria adotado as normas IFRS antes da obrigatoriedade da Lei 11.638/07				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
Quanto à origem do capital de constituição da empresa, está caracterizada como:	Pergunta não cabe a esta empresa	Subsidiária Integral (Gov)	Subsidiária de Empresa Multinacional	Subsidiária de Empresa Multinacional
Qual o principal destino da produção ou prestação de serviço:	Mercado Nacional	Mercado Nacional e Mercado Internacional	Mercado Nacional e Mercado Internacional	Mercado Nacional
Os recursos financeiros (empréstimos) necessários para o financiamento das atividades de produção são obtidos:	Pergunta não cabe a esta empresa	Pergunta não cabe a esta empresa	Pergunta não cabe a esta empresa	Recursos adquiridos junto a instituições públicas de financiamento
Os recursos financeiros (empréstimos) necessários para o financiamento de compras e substituição das máquinas e implementação bem como expansão da atividade são obtidos:	Pergunta não cabe a esta empresa	Recursos adquiridos junto ao tesouro nacional	Recursos próprios	Recursos adquiridos junto à instituições públicas de financiamento
O que motivou a aplicação das novas Normas de Contabilidade:	Compromisso com a transparência das DFs	*A própria obrigatoriedade da Lei 11.638/07 *Compromisso com a transparência das Dem. Financeiras * Confiança do consumidor	A própria obrigatoriedade da Lei 11.638/07	*Atender a organismos reguladores Internacionais *A própria obrigatoriedade da Lei 11.638/07

A ALFA, apesar de ser uma sociedade privada sem fins lucrativos, se integra a sistemática do fornecimento de energia de âmbito federal. Essa característica a torna uma empresa pública no sentido objetivo. Sua produção destina-se ao mercado interno devido a sua atividade fim. Ela não utiliza nenhuma forma de financiamento de suas atividades. Dessa forma, o único motivo que a empresa acredita para adoção do novo normativo é o compromisso com a transparência das demonstrações financeiras.

A BETA é uma subsidiária integral do governo federal. Sua atividade tem foco, prioritariamente, no público interno e, uma vertente mais recente, no público externo. Utiliza-se de financiamento junto ao tesouro nacional para compra e expansão das suas atividades. Assim, a BETA acredita que a adoção das normas brasileiras após a Lei 11.638/07 traz compromisso com a transparência das demonstrações, atende ao requisito que nelas estão determinados e, também, transmite confiança do consumidor perante a organização.

A CHARLIE é uma subsidiária de empresa multinacional hispano-argentina, com foco no mercado interno para atividade de lubrificantes e externos para a atividade de exploração. A empresa não possui empréstimos locais, apenas arrecada da matriz 40 milhões por ano. Sendo assim, ela acredita que o motivo para adoção do normativo em questão é o de atender, apenas, aos organismos reguladores nacionais. Seu gerente contábil completa dizendo: “A CHARLIE aplica as normas nacionais, mas em paralelo utiliza o padrão IFRS de forma gerencial”.

A DELTA é uma subsidiária de empresa multinacional italiana e objetiva atender o mercado interno. Ela possui empréstimos para financiamento, principalmente, junto ao BNDES e Banco do Nordeste. Deste modo, ela acredita que o que motivou a aplicação da Lei 11.638/07 foi atender aos organismos reguladores nacionais e internacionais. A gerente contábil da DELTA reforça ao dizer: “O que motiva a empresa a atender os organismos internacionais é o fato de poder atender os seus principais acionistas com informações mais precisas”.

A análise do quadro 9 demonstra que a ALFA e a BETA são organizações que estão cumprindo as determinações após a obrigatoriedade da norma, pois fundamentalmente, atendem ao público interno e não se relacionam externamente, principalmente quanto à necessidade de demonstrações de dados financeiros.

A CHARLIE e a DELTA, por serem um “braço” de empresas multinacionais, já estavam mais atualizadas quanto às mudanças das práticas contábeis internacionais. Ambas tem foco nos públicos interno e externo para determinadas questões, por isso as duas empresas possuem departamentos específicos para conversão das demonstrações financeiras dos padrões nacionais para as demonstrações financeiras no modelo internacional. Logo, elas se encontravam mais preparadas para as mudanças.

Quadro 10: Análise da Implantação da Lei 11.638/07

QUESTIONÁRIO				
Parte I - Informações Gerais				
Objetivo: Questionamentos sobre a implantação da Lei 11.638/2007				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa tem conhecimento de que a aplicação obrigatória das normas se iniciou em 2007?	SIM	SIM	SIM	SIM
Como a empresa elabora as demonstrações financeiras?	Com base nas normas e legislações brasileiras	*Com base nas normas e legislações brasileiras * Com base nas normas Internacionais de contabilidade (IASB) *Com base nas normas US GAAP (padrão EUA)	*Com base nas normas e legislações brasileiras * Com base nas normas Internacionais de contabilidade (IASB)	*Com base nas normas e legislações brasileiras * Com base nas normas Internacionais de contabilidade (IASB) *Com base nas normas US GAAP (padrão EUA)

A ALFA, BETA, CHARLIE e DELTA já estavam cientes da obrigatoriedade de aplicação da Lei 11.638/07. A ALFA só prepara as demonstrações financeiras com base nas legislações nacionais. A BETA confecciona suas demonstrações com base nas legislações nacionais. Para uso interno utiliza, também, as normas americanas. A partir de 2010 se basearão, também, no padrão internacional. A CHARLIE elabora as demonstrações financeiras com base nas normas nacionais e internacionais. A idéia da empresa é manter as duas formas de demonstração utilizando-se de uma ferramenta de conversão das normas nacionais para internacionais, até que as duas estejam totalmente convergidas. A DELTA passou, em 2009, a elaborar os três tipos de demonstração financeira: modelo nacional, americano e internacional.

Analisando o quadro 10, observa-se que as empresas de esfera pública passaram a adotar as novas mudanças a partir da sanção da Lei em questão e as empresas multinacionais implantaram o novo normativo com base nas experiências já adquiridas com as normas internacionais, ou seja, estavam mais preparadas para este processo.

Quadro 11: Análise adequação da implantação das IFRS e/ ou Lei 11.638/07

QUESTIONÁRIO				
Parte I - Informações Gerais				
Objetivo: Identifica a "qualidade" e/ou adequação da implantação das normas IFRS e/ou Lei 11.638/2007				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
As pessoas responsáveis pelo departamento de contabilidade da empresa estão familiarizadas com o conteúdo das normas de contabilidade?	SIM, mas não totalmente	SIM	EM PARTE	SIM
A implementação pela empresa das normas de contabilidade tem decorrido de uma forma harmônica?	Em determinados aspectos	Em determinados aspectos	SIM (atualmente)	SIM
Indique as razões que impedem que a implementação das normas de contabilidade ocorra de forma harmônica?	*Dificuldade de compreensão das novas normas *Não há familiarização com o conteúdo das normas	Não tiveram dificuldades	*Dificuldade de compreensão das novas normas *Ausência de material bibliográfico de apoio	Não tiveram dificuldades
Foi do conhecimento da gerência da empresa o que deverão cumprir com as novas normas de contabilidade a partir de 2007?	Sim, embora não estejam totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas	Sim, e os mesmos encontram-se totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas	Sim, e os mesmos encontram-se totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas	Sim, e os mesmos encontram-se totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas
Quais as maiores dificuldades sentidas pela empresa referente à aplicação das IFRS e da Lei 11.638/07	* Pouco tempo para adequação as mudanças * Retroatividade da norma (algumas foram revogadas) * Grande impacto tributário * Aumento do custo de implantação	*As novas normas abrangem departamentos fora da contabilidade e estes não estão adaptados a esta mudança	* Pouca carga horária para a compreensão das novas normas * Falta de conhecimento do mercado a respeito deste assunto	* Aumento do custo de conversão das IFRS para Lei 11.638/07 *Aumento do custo com auditoria externa
Entende que as atuais normas de contabilidade dispõem de uma abrangência adequada?	SIM	Não, pois ainda falta muita coisa	Não, pois não é clara e objetiva	SIM
Considera adequadas as atividades descritas nas novas normas de contabilidade?	Razoável	NÃO	NÃO	NÃO

QUESTIONÁRIO				
Parte I - Informações Gerais				
Objetivo: Identifica a "qualidade" e/ou adequação da implantação das normas IFRS e/ou Lei 11.638/2007				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
Quanto ao processo de auditoria:	A empresa é auditada por auditores independentes	*A empresa é auditada por auditores internos *A empresa é auditada por auditores independentes nacionais	*A empresa é auditada por auditores internos *A empresa é auditada por auditores independente empresa nacionais	*A empresa é auditada por auditores internos *A empresa é auditada por auditores independente empresa nacionais

A ALFA afirma que apesar das pessoas da organização conhecerem o objetivo das alterações deste normativo, elas não estão totalmente familiarizadas com as normas, pois a determinação da Aneel (responsável pela regulação do setor elétrico) ocorreu de forma inesperada e houve pouco tempo para o conhecimento específico do seu conteúdo. Como dito pelo gerente contábil da alfa: “A empresa teve que aplicar de surpresa as normas impostas no CPC, e por isso tivemos menos tempo para ter conhecimento do conteúdo das mesmas”. Então, a implementação não foi totalmente tranquila.

A gerência da ALFA tem conhecimento destas mudanças, mas não estão totalmente familiarizados e a empresa acredita que apesar das normas serem adequadas nos seus objetivos elas não são claras para a sua execução. A empresa é apenas auditada por auditoria independente. As maiores dificuldades sentidas pela ALFA foram: o pouco tempo para implementação; e a norma ter de ser aplicada a fatos que já ocorreram, isto gerou retrabalho, grande impacto tributário e o aumento no custo de implantação.

A BETA conclui que as pessoas da organização estão familiarizadas com o conteúdo da norma, pois fizeram cursos sobre as novas normas nos últimos 2 anos, o que facilitou o entendimento para convergência. A gerência tem conhecimento das alterações e a empresa acredita que as normas não são totalmente adequadas, pois ainda faltam muitas mudanças para a convergência total. Quanto a sua execução, as normas não seguem fielmente a determinação das IFRS. Para a gerente contábil da BETA: “As

mudanças para o IFRS são alterações de padrões regras para padrões princípios, devendo, então, a legislação nacional seguir fielmente o padrão IFRS”.

A BETA é auditada por auditores internos e auditores independentes nacionais. A maior dificuldade percebida foi que as novas normas impactaram departamentos fora da contabilidade, este é um fator complicador, pois eles não estão aptos para o entendimento das alterações.

A CHARLIE narra que as pessoas estão em parte familiarizadas com o conteúdo, pois houve pouco tempo para conhecer os detalhes das alterações propostas pela nova norma. A implantação das normas internacionais foi conturbada, mas para as normas nacionais foi mais tranquilo. A empresa constatou que as normas nacionais são difíceis de serem compreendidas, uma vez que não há um único entendimento por parte das esferas governamentais (União, Estados e Municípios).

A diretoria da empresa tem conhecimento das novas normas e estão totalmente familiarizados, inclusive os diretores da CHARLIE espanhola acompanham as mudanças nos pronunciamentos do CPC. A CHARLIE acha que as normas não são de abrangência adequada, pois geram, às vezes, dúvidas e os CPC não são completamente claros. Conforme relatado pelo gerente contábil da CHARLIE: “As normas que constam nos CPC são meras traduções, às vezes gerando dúvidas de aplicação dos parágrafos. Então os CPCs não são claros”.

A CHARLIE é auditada por auditores internos, de acordo com os procedimentos da SOX¹⁶ e por auditores independentes nacionais. As dificuldades percebidas foram a pouca carga horária para a compreensão das novas normas e a falta de conhecimento do mercado a respeito deste assunto.

A DELTA considera que as pessoas estão familiarizadas com o conteúdo das novas normas, pois tiveram tanto treinamento interno quanto externo para isso. Para eles foi fácil o processo de implantação por já aplicarem as normas IFRS. A referida empresa entende que as normas são adequadas porque o Brasil tem que se inserir mundialmente, para que suas empresas possam ser comparáveis. Quanto às atividades

¹⁶ SOX – É uma lei voltada, principalmente, para companhias de capital aberto com ações nas bolsas de valores ou com negociação na Nasdaq. Muitas das suas regulamentações dizem respeito à responsabilidade corporativa pela veracidade de conteúdo dos relatórios financeiros produzidos e pelo gerenciamento e avaliação dos controles internos. Fonte: www.tiexames.com.br/curso_sox.php

descritas, na visão dela, as normas são traduções que, às vezes, não encaixam totalmente com o mercado nacional. Este fato foi assim descrito pela gerente da DELTA: “As normas nacionais são traduções ao pé da letra, às vezes, inclusive, não se aplicam no Brasil. Isto deveria ser revisto e melhorado”.

A DELTA destacou que houve muito trabalho para a adaptação do novo normativo. Os gerentes das áreas de interesse financeiro têm conhecimento total das normas. A empresa é auditada por auditores internos e auditores independentes nacionais. As dificuldades percebidas foram o aumento do custo de conversão das IFRS e o aumento do custo com auditoria externa.

A análise do quadro 11 passa pela compilação das respostas deste grupo de perguntas. Neste caso, as empresas estudadas estão se adequando as normas cada uma há seu tempo, disponibilidade e maturidade do processo de convergência. Fazendo uma análise desta população percebe-se, então, que as empresas estão em diferentes estágios de adequação. Sendo assim, as empresas estão dispostas em grau de adequação do menor para o maior, da seguinte forma: primeiro a ALFA, na sequência a BETA, posteriormente a CHARLIE e, por fim, a DELTA.

6.3. APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Nesta seção serão analisados os quadros que explicitam os dados coletados sobre aspectos específicos da aplicação das normas nacionais nas empresas pertencentes ao estudo. Nos quadros 12 a 21 são analisados a aplicação, respectivamente, dos CPC 01, CPC 04, CPC 06, CPC 12, CPC 13, CPC 14, CPC 16, CPC 25, CPC 27 e CPC 28.

Quadro 12: Análise do CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 01- Redução ao Valor Recuperável				
Objetivo: CPC 01 para ativos patrimoniais - Obrigatoriedade da companhia e suas controladas analisarem, periodicamente a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível no balanço patrimonial?	NÃO	SIM	NÃO	SIM
De que forma a empresa implantou a avaliação da capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível?	Não se aplica	Apenas testou o valor de recuperação com cálculos (teste <i>impairment</i>)	Não se aplica	Verificou se os ativos têm rentabilidade para a empresa e aplicou teste <i>impairment</i>
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para avaliar a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível caso não se possa medir o valor em uso ou valor líquido de venda?	Não se aplica	Apenas utilizou na carteira de crédito, por ser o único ativo relevante	Não se aplica	Foram feitos recortes por macro contas do Imobilizado para fazer o teste <i>impairment</i>

A ALFA não aplica o CPC 01, pois a empresa segue as normas da Aneel (responsável pela regulação do setor elétrico), através da determinação de que todos os seus ativos devem ter valor correspondente no passivo, gerando um efeito de compensação de um pelo outro. Desta forma, a empresa julga que não se aplica este dispositivo nas suas operações.

A BETA aplica o CPC 01. Para isso, ela testou o valor de recuperabilidade dos ativos executando os cálculos devidos (teste do *impairment*). Como critério, avaliou na suas carteiras de crédito e, apesar de ter poucos, aplicou também nos estoques e no ativo imobilizado.

A CHARLIE não aplica CPC 01, pois todo o imobilizado está em fase de pré-operação referente à atividade de exploração. Hoje, a empresa não possui mais suas

operações de posto de gasolina e distribuição de combustível. Antes, nessas atividades, eram feitos os testes do valor de recuperabilidade dos ativos executando os cálculos devidos (teste do *impairment*).

A DELTA aplica o CPC 01. Esta é uma aplicação que está em processo de execução, pois o CPC 01 vigora em 2010. O teste é feito uma vez por ano antes do fechamento do balanço em dezembro nas macros contas do imobilizado que caracterizam ativos relevantes. Para isso, ela testou o valor de recuperabilidade dos ativos executando os cálculos devidos (teste do *impairment*). Como critério, verificou se os ativos são rentáveis ou não. Estes critérios ficam registrados em memorando sigilosos. A rentabilidade dos ativos apontados passa pela aprovação da auditoria independente que valida estes critérios.

Nesta análise do CPC 01 constata-se que a DELTA já possui um processo de identificação, mesmo estando em adequação para cumprir este normativo. Os relatos apontam para critérios consistentes. A BETA também aplica este CPC 01, como a empresa não tem muitos ativos imobilizados e intangíveis. Sua aplicação não é tão relevante e estruturada.

A ALFA pode ainda ter alguns problemas, pois, talvez, tenha que aplicar este CPC 01, por possuir ativos que deveriam ser testados, apesar de serem compensados por passivos de igual valor (efeito zerado entre ativo e passivo). Provavelmente, haverá alguma determinação da Aneel (responsável pela regulação do setor elétrico), para este tratamento. Ainda passará pela aprovação da auditoria independente quanto a esses critérios adotados.

Levando em consideração a justificativa da CHARLIE, realmente o CPC 01 não deve ser aplicado neste caso.

Quadro 13: Análise CPC 04 – Ativo Intangível

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 04 - Ativo Intangível				
Objetivo: CPC 04 - Reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou o reconhecimento e a mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos?	SIM	SIM	SIM	SIM
De que forma a empresa implantou o reconhecimento do ativo intangível dos bens incorpóreos?	Já existia em uma conta no imobilizado que constavam bens intangíveis. Foi feita uma reformulação desta conta	Por serem poucos bens, foi feita uma busca nas contas para identificá-los	Pouquíssimos bens foram identificados pelo rastreamento de contas	A empresa já fazia o reconhecimento dos bens intangíveis antes da obrigatoriedade
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para o reconhecimento do ativo intangível dos bens incorpóreos?	Foi feita uma análise dos itens que compunha o imobilizado que deveriam ser classificados como intangível	Foi utilizado o conceito de ativo intangível para identificar os bens	Apenas listou as licenças de software	Foi utilizado o conceito de ativo intangível para identificar os bens

A ALFA aplica o CPC 04. A empresa já separava internamente no ativo imobilizado os itens que se enquadravam no conceito de ativo intangível. Dessa forma, a empresa apenas reclassificou os itens com pertencentes à nova conta do ativo intangível. Como critério foi feita uma análise dos itens do ativo imobilizado que podiam ser reclassificados.

A BETA e a CHARLIE aplicam o CPC 04. As empresas possuem poucos bens, logo, a aplicação destes CPC foi de forma simplificada, pelas buscas nas contas do ativo imobilizado para identificá-los. Como critério, foi utilizado o conceito de ativo intangível que é adotado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Basicamente os ativos intangíveis encontrados foram os softwares.

A DELTA aplica o CPC 04. A empresa já adotava esta distinção como uma forma de critério para contabilizar bens intangíveis. Este reconhecimento é feito a partir

do reconhecimento do bem no patrimônio da organização. A empresa já utilizava o conceito de ativo intangível consagrado na literatura.

É possível avaliar que este é um CPC, que nas empresas em questão, não tiveram muito impacto, pois, ou tinham poucos ativos registrados e, por isto, simplificou o processo de identificação dos ativos intangíveis, ou já adotavam este procedimento antecipadamente.

Quadro 14: Análise CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil (<i>leasing</i>)				
Objetivo: CPC 06 - Inclusão no ativo imobilizado dos ativos decorrentes de operação mercantis que transfiram à companhia os benefícios e controle desses bens, independente de ter ocorrido ou não a transferência da propriedade				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou o reconhecimento e a mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis financeiras no balanço patrimonial?	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
De que forma a empresa implantou o reconhecimento e a mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis financeiras no balanço patrimonial?	Identificou os <i>leasing</i> operacionais e financeiros e contabilizou cada um nas suas devidas contas	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para o reconhecimento e a mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis financeiras no balanço patrimonial sob o aspecto do valor justo da propriedade arrendada?	Buscou todos os contratos existentes que transferiam a propriedade para companhia e contabilizou o bem pelo valor do contrato	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica

A ALFA aplica o CPC 06, mas hoje não está mais recorrendo a contratos de leasing. Como consequência, o CPC 06 não será mais adotado no futuro. A empresa buscou todos os contratos já existentes e segregou entre: contratos operacionais (espécie de aluguel do bem, aonde seu custo vai direto para o resultado) e contratos financeiros (a empresa torna-se proprietária do bem, aonde este bem torna-se parte do ativo da organização). O critério utilizado foi à contabilização do bem pelo valor do contrato.

As empresas BETA, CHARLIE e DELTA não aplicam o CPC 06. A DELTA não possui *leasing*, ou seja, a empresa apenas faz compras de bens à vista ou financiadas. A CHARLIE, hoje, atua em *joint venture* na exploração de petróleo. Toda a sua operação é realizada por contrato de aluguel. Então, não utilizam *leasing* nas suas operações. A BETA não financia seus ativos de nenhuma forma.

Neste CPC pode-se verificar que as empresas avaliaram a necessidade ou não da adoção. Percebe-se, então, que ele não teve muito impacto nas organizações estudadas, pois elas não utilizavam ou vão parar de utilizar a prática de *leasing*.

Quadro 15: Análise CPC 12 – Ajuste a Valor presente

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 12 - Ajuste a Valor Presente				
Objetivo: CPC 12 - Inclusão do cálculo do ajuste a valor presente para operações ativas de longo prazo e para relevantes de curto prazo				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou a inclusão do ajuste a valor presente para operações ativas de longo prazo e para relevantes de curto prazo no balanço patrimonial?	NÃO	SIM (em parte)	NÃO	SIM (em parte)
De que forma a empresa implantou o cálculo do ajuste a valor presente para operações ativas de longo prazo e para relevantes de curto prazo?	Não se aplica	Já foi feito o levantamento da parte dos instrumentos financeiros (ações) e estão em teste os títulos. Neles foram feitos os cálculos matemáticos financeiros trazendo o valor na data presente	Não se aplica	Fazendo uma análise nos ativos de curto prazo relevantes e ajustes nos sistemas. As operações de longo prazo são todas calculadas. Neles foram feitos os cálculos matemáticos financeiros trazendo o valor na data presente
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para adotar o ajuste a valor presente para operações ativas de longo prazo e para relevantes de curto prazo?	Não se aplica	Os critérios do recorte dos instrumentos financeiros, ainda, estão em estudo nas áreas de negócio	Não se aplica	A empresa faz memorandos internos nos quais estão descritos os critérios adotados para operações ativas relevantes de curto prazo

A ALFA não aplica o CPC 12, pois como a empresa, seguindo norma da Aneel, efetua a determinação de que todos os seus ativos devem ter valor correspondente no

passivo, com efeito de compensação de um pelo outro. Desta forma, a empresa julga que este dispositivo não se aplica nas suas operações.

A BETA aplica o CPC 12. A empresa adotou este CPC através da busca dos instrumentos financeiros da referida empresa, que estão sendo avaliados e calculados a valor presente, ou seja, calculados quanto eles valem na data de hoje. Os instrumentos serão contabilizados por este valor encontrado. O recorte dos instrumentos financeiros será determinado pela área de negócio da empresa, para saber em quais deles será aplicado o ajuste a valor presente.

A CHARLIE não aplica o CPC12. Este CPC foi avaliado na empresa junto com o CPC 06.

A DELTA aplicou em parte o CPC 12. Uma parte foi aplicada no ano de 2008 e o restante no ano de 2009. O ajuste a valor presente é feito nas operações ativas de longo prazo e relevantes de curto prazo, para isso foi feito uma análise nos itens do ativo de curto prazo para identificar o que é relevante. Os critérios adotados para identificar os ativos de curto prazo que são relevantes ficam registrados em memorando sigilosos. Para atender este CPC foram feitos alguns ajustes nos sistemas operacionais.

Este CPC pode ser avaliado com sendo de alto grau de subjetividade quanto ao critério de relevância dos ativos de curto prazo. Dependendo de como forem avaliados terá grande impacto nos índices financeiros das empresas que o adota.

Na análise do CPC 12 constata-se que a DELTA já possui um processo de identificação. Os relatos apontam para critérios consistentes. A BETA também aplica este CPC 12, como a empresa ainda depende da área de negócio, sua aplicação não está totalmente estruturada.

A ALFA pode ainda ter alguns problemas, pois talvez tenha que aplicar o CPC 12, pois possui ativos que deveriam ser testados, apesar de serem compensados por passivos de igual valor (efeito zerado entre ativo e passivo). Provavelmente, haverá alguma determinação da Aneel para este tratamento. Ela ainda passará pela aprovação da auditoria independente quanto a esses critérios.

Levando em consideração as justificativas a CHARLIE, realmente o CPC12 não deve ser aplicado neste caso.

Quadro 16: Análise CPC 13 – Ativo Diferido

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 13 - Adoção inicial da Lei 11.638/07 e MP 449/08				
Objetivo: CPC 13 - Eliminação do uso do ativo diferido e reavaliação dos bens que nela se encontrava				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou a eliminação do uso do ativo diferido no balanço patrimonial?	SIM	NÃO	SIM	NÃO
De que forma a empresa implantou a eliminação do uso do ativo diferido no balanço patrimonial?	Antes das normas já tinha feito a eliminação do saldo do diferido	Não se aplica	Não foi necessário reavaliar e o que estava registrado vai ser amortizado até zerar a conta	Não se aplica
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para a reavaliação dos bens já classificados no ativo diferido que foram transferidos para o ativo imobilizado?	Foram avaliadas as contas do diferido. Parte foi classificada como intangível e parte foi classificado no resultado operacional	Não se aplica	O que estava registrado eram fatos que deveriam ser classificados no resultado	Não se aplica

A ALFA aplica o CPC 13. A empresa já tinha iniciado o processo de eliminação do diferido antes da determinação do CPC. Para cumprir esta exigência a empresa avaliou as contas do diferido, sendo que parte foi classificada como ativo intangível e parte foi levado direto ao resultado operacional.

A BETA não aplica o CPC 13, pois não possuíam valores registrados no grupo de contas do ativo diferido.

A CHARLIE aplica o CPC 13. Sua estratégia foi deixar os valores no diferido e ir amortizando até zerar a conta. Ao analisar os itens do grupo do ativo diferido verificou-se que os valores deveriam ser levados ao resultado operacional.

A DELTA não aplica o CPC 13, pois era opcional em 2008. Só farão em 2010.

Neste CPC as empresas que possuíam valores significativos no ativo diferido, por utilizar essas contas para despesas pré-operacionais, sofrerão grande impacto no resultado, pois terão que levar os valores a resultado e assim diminuir o lucro do exercício.

A análise deste CPC foi pautada em função do parágrafo anterior. Como este CPC não está ainda obrigatório as empresas estão protelando ao máximo diminuir seus resultados em atendimento as regras do CPC 13, são os casos da CHARLIE e da DELTA. Para as empresas de esfera pública, ALFA e BETA, não dão tanta importância para o resultado operacional, pois não é um fator relevante para as empresas desse segmento, por isso ou não era constituído o ativo diferido ou já foi desconstituído conforme determina a lei.

Quadro 17: Análise CPC 14 – Instrumentos Financeiros

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 14 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, mensuração e evidenciação				
Objetivo: CPC 14 - Estabelecimento dos novos critérios para classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativo e <i>hedge</i>				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou os novos critérios para classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
De que forma a empresa implantou novos critérios para classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	O registro dos instrumentos financeiros passou de valor contábil para valor de mercado
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para avaliar novos critérios para classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	A empresa faz memorandos internos nos quais estão descritos os critérios adotados para aplicação de instrumentos financeiros

A ALFA, BETA e CHARLIE não aplicam o CPC 14, por ele ser válido somente para 2010. A CHARLIE tem instrumentos financeiros de curtíssimo prazo, pois paga fornecedores com ele.

A DELTA aplica o CPC 14. Os instrumentos financeiros passaram a ser contabilizados não mais pelo seu valor contábil¹⁷, mas pelo seu valor de mercado¹⁸. Na

¹⁷ Valor contábil – É o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas. Fonte:CPC, 2007

empresa já era feito esse cálculo, mas só utilizado como nota complementar. Os critérios adotados ficam registrados em memorando sigilosos.

A análise deste CPC foi que na DELTA este foi um dos CPCs mais trabalhosos para implementação, por possuir muitos detalhes, que antes não eram realizados pela empresa. A divulgação financeira ficou mais detalhada. Este CPC afetou o resultado operacional da DELTA.

Quadro 18: Análise CPC 16 – Estoques

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 16 - Estoques				
Objetivo: CPC 16 - Forma de avaliação dos estoques adquiridos para revenda, mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamentos e dos produtos acabados				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou a avaliação de estoques no balanço patrimonial?	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
De que forma a empresa implantou a avaliação de estoques?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Já eram feitas
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para avaliação dos estoques?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Mudanças com poucas alterações

As empresas ALFA, BETA e CHARLIE não aplicam o CPC 16. A BETA e CHARLIE por não possuírem estoques e a ALFA por ainda não ter feito o estudo dos estoques, pois esse CPC só é obrigatório para 2010.

A DELTA aplica o CPC 16. As mudanças foram poucas. O maior impacto está no ajuste a valor presente dos estoques, porém pequeno, pois a empresa não possui muitos estoques.

Este CPC foi pouco relevante para as operações das empresas estudadas, principalmente, porque são empresas que não possuem estoque, devido, basicamente, serem empresas prestadoras de serviços e não fabricante de bens.

¹⁸ Valor de mercado – O valor obtido da negociação de instrumento financeiro em que o comprador e o vendedor tenham conhecimento do assunto e independência, sem que seja uma transação compulsória ou de um processo de liquidação. Fonte CPC, 2007

Quadro 19: Análise CPC 25 – Ativos Contingentes

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 25 - Provisão, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes				
Objetivo: CPC 25 para ativos patrimoniais - Reconhecimento do ativo contingente				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou o reconhecimento da existência do conceito do ativo contingente?	NÃO	SIM	SIM	SIM
De que forma a empresa implantou o mecanismo de reconhecimento de um ativo contingente?	Não se aplica	Consulta ao departamento jurídico das ações contra a empresa	Consulta ao departamento jurídico das ações contra a empresa	Consulta ao departamento jurídico das ações contra a empresa e divulgados em nota explicativa
Quais foram os critérios de reconhecimento que a empresa utilizou para avaliar um ativo contingente?	Não se aplica	As ações são classificadas como prováveis, possíveis e remotas	As ações são classificadas como remotas, prováveis e possíveis de perda	Avaliação do êxito do processo é do departamento jurídico

A ALFA não aplica o CPC 25.

A BETA aplica o CPC 25. Para esta verificação o departamento jurídico é consultado com relação às ações registradas. Esta consulta é feita no fechamento do ano. A BETA utilizava este procedimento por determinações da CVM e do Banco Central. As classificações destas ações são: ações prováveis (há o provisionamento da causa total); possível (o fato é informado em nota explicativa) e remoto (não é feito nenhum registro).

A CHARLIE aplica o CPC 25. A empresa separa as ações por tipo de departamentos, sendo elas: fiscais (áreas fiscal), civis e trabalhistas (área jurídica) e ambientais (área de segurança e meio ambiente). A empresa atualmente não possui processos fiscais e ambientais, apenas processos trabalhistas remanescentes das operações de postos e distribuição. Desta forma, são administradas as contingências que já existiam. Estas informações são disponibilizadas trimestralmente. A classificação das ações se deu da seguinte forma: remotas, prováveis e possíveis de perda (o único a ser registrado nas demonstrações financeiras).

A DELTA adota o CPC 25. Na empresa este processo está relacionado com a área jurídica e todo mês é enviado um relatório com as ações da empresa e suas classificações. Esta classificação fica a critério do departamento jurídico. Os possíveis ativos são identificados antes e divulgados em notas explicativas.

A análise deste CPC, nas empresas que o utilizam, é de que já é um processo adotado e que foi implantando de forma eficiente. A ALFA, possivelmente, não adota por ser uma empresa que tem sua relação com clientes de uma forma muito particular e assim não necessita deste procedimento.

Quadro 20: Análise CPC 27 – Ativo Imobilizado

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 27 - Ativo Imobilizado				
Objetivo: CPC 27 - Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, a divulgação nesses investimentos e as informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou o tratamento contábil para ativos imobilizados?	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
De que forma a empresa implantou o tratamento contábil para ativos imobilizados?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para o tratamento contábil para ativos imobilizados?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica

O CPC 27 não é aplicado nas empresas ALFA, BETA, CHARLIE e DELTA. Todas as empresas estudadas apenas aplicarão este CPC em 2010.

A não aplicação antecipada deste CPC justifica-se pelo fato dos seus procedimentos terem grande impacto no ativo patrimonial das organizações, pelo reconhecimento da desvalorização que o imobilizado possa gerar. Isto afetaria significativamente os índices financeiros extraídos a partir das demonstrações financeiras.

Quadro 21: Análise CPC 28 – Propriedade para Investimento

QUESTIONÁRIO				
Parte II - Aplicação das Normas de Contabilidade relativas à Lei 11.638/2007 conforme CPCs				
CPC 28 - Propriedade para Investimento				
Objetivo: CPC 28 - Tratamento contábil para propriedade para investimento				
	ALFA	BETA	CHARLIE	DELTA
Perguntas				
A empresa adotou o tratamento contábil para propriedade para investimento?	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
De que forma a empresa implantou o tratamento contábil para propriedade para investimento?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica
Quais foram os critérios que a empresa utilizou para o tratamento contábil para propriedade para investimento?	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica

O CPC 28 não é aplicado nas empresas ALFA, BETA, CHARLIE e DELTA. Todas elas não possuem propriedade para investimento.

A análise deste CPC seria melhor aproveitada nas empresas que possuem propriedades para investimento. Não foi o caso das empresas estudadas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

7.1. CONCLUSÕES

Com a globalização da economia, o mercado internacional passou por diversas mudanças quer seja na forma de pensar ou negociar. Assim, com a crescente e irreversível internacionalização de fluxos de negociação entre as empresas de todo o mundo, sendo entre países desenvolvidos ou não, se tornou uma realidade.

Essas operações cada vez mais complicadas dificultavam a obtenção de dados comparáveis relativos a essas transações, pois cada país possuía diferentes práticas contábeis.

Neste contexto, as práticas contábeis, por ser uma ferramenta singular neste processo, começaram a ser questionada. Iniciou-se então um movimento para a busca de um único entendimento dos termos, princípios, normas e forma de apresentação das informações contábeis para que usuários de todos os cantos do mundo pudessem entendê-las e interpretá-las. A unificação destas práticas traria uma melhor compreensão das normas, maior confiabilidade dos dados apresentados e permitiria comparação de dados entre empresa.

Adicionalmente, escândalos corporativos foram observados no início dessa década colocaram a prova, até mesmo, a eficácia dos princípios contábeis norte-americanos (US GAAP), os quais eram como a vanguarda no que tange à normatização contábil.

O IASB surgiu como resposta a todos esses fatores através da emissão das suas normas (IFRS). Seu objetivo foi de transformar a regulamentação contábil em uma linguagem universal de divulgação financeira.

Apoiado por diversas organizações, as IFRS foram se destacando internacionalmente em virtude da abordagem multicultural, multidisciplinar e multigeográfica adotada pelo IASB.

Muitos países já iniciaram seu processo de adoção das normas internacionais, alguns adotaram completamente, outros ainda não por completo. Com isso, países do

mundo todo têm se adaptado as normas internacionais para atender aos princípios e critérios estabelecidos pelas normas internacionais de contabilidade. Inclusive este processo foi aceito pela maior economia do mundo, a dos EUA, que deve finalizar a convergência em 2014.

Pelas razões já descritas, o Brasil também estabeleceu a convergência das suas normas às normas internacionais, para as companhias de capital aberto, fechado e de grande porte. Esta convergência das normas nacionais para as normas internacionais está sendo regulamentada internamente por meio do CPC, CFC, CVM, SUSEP, ANEEL, ANTT, ANS e BACEN. Então, estes órgãos normatizadores e regulares nacionais têm se orientado pelas normas internacionais quando do estabelecimento ou revisão das práticas contábeis.

Com esta conversão, observa-se que os investidores internacionais, terão como benefícios um entendimento mais claro da situação econômico-financeira das companhias e, como consequência, será mais atraente investir nos papéis das companhias locais, criando-se assim um ciclo econômico virtuoso para o nosso país.

Os outros usuários das informações financeiras, também poderão ter um grau de comparabilidade entre os seus investimentos e outros similares ao redor do mundo.

A pesquisa deste trabalho demonstrou que a migração das práticas contábeis adotadas no Brasil para as IFRS deve aprimorar o nível de informações disponível aos usuários das informações financeiras, sobretudo no que diz respeito à aplicação deste novo normativo.

Sendo assim, o objeto principal investigado neste estudo, foi o de avaliar “se” e “como” as novas normas nacionais, que são aderentes as normas internacionais emitidas pelo comitê de pronunciamentos técnicos, que estão sendo implantadas nas organizações. Para alcançar este objetivo fez-se necessário compreender o significado de normatização contábil, a evolução histórica deste processo, os organismos envolvidos neste processo, quer seja na esfera nacional quanto na internacional, às mudanças ocorridas com esta adoção, bem como a análise das normas nacionais, que foram escopo desta pesquisa para a aplicabilidade no estudo de caso.

Para os principais aspectos abordados neste trabalho, fez-se necessário compreender as práticas contábeis brasileiras, depois da nova Lei 11.638/2007 e a MP 449/2008, considerando inclusive os pronunciamentos do CPC advindos dessa lei. Muitas foram mudanças propostas, mas optou-se como escopo deste trabalho estudar apenas as mudanças trazidas pelo novo normativo que impactavam os ativos patrimoniais das organizações.

As principais mudanças, que já tinham sido deliberadas na época deste estudo, que afetaram os ativos patrimoniais das organizações e que comporam esta pesquisa foram assim definidas pelo CPC:

Quadro 22: Lista de CPCs utilizados

	DESCRIÇÃO
01	Redução do Valor Recuperável
04	Ativo Intangível
06	Operações de Arrendamento Mercantil
12	Ajuste a Valor Presente
13	Adoção Inicial a Lei 11.638/07 e MP 449/2008
14	Instrumentos Financeiros
16	Estoques
25	Ativos Contingentes
27	Ativo Imobilizado
28	Propriedades para Investimento

Tais modificações impactaram significativamente as operações das empresas, iniciando um novo ciclo de compreensão relativo à aplicação destas novas definições e regras.

Por este motivo, a metodologia utilizada para análise destas mudanças na organização, foi o estudo de múltiplos casos. Com ele pode-se perceber os diversos fatores e critérios utilizados para a adoção destas legislações internamente nas empresas.

Constatou-se que as empresas que já estavam inseridas no mercado internacional estão mais bem preparadas neste processo de convergência, pois antes mesmo da imposição deste novo normativo já aplicavam estas normas. Assim, neste processo de

adaptação existe uma grande dificuldade a ser enfrentada pelas companhias brasileiras, que estão pela primeira vez implementando esta legislação.

A partir desta análise foi possível concluir que a simples menção da obrigatoriedade da utilização das normas internacionais não basta para garantir que um determinado conjunto de demonstrações financeiras esteja de acordo com todo esse conjunto de normas contábeis. Pois, a preparação de uma demonstração financeira completa, de acordo com as normas internacionais, é um exercício bastante extenso e complexo, que demanda um investimento significativo em termos de educação técnica, levantamento de informações numéricas e geração de informações voltadas a aspectos de gestão corporativa, como gerenciamento de risco.

Com isso, observou-se que as Empresas DELTA e CHARLIE, empresas inseridas no contexto internacional, já estão melhor adaptadas as novas mudanças, pois já vinham em processo de adoção dessas novas práticas antes mesmo da sanção da lei 11.638/07. A BETA também se encontra em reestruturação para atendimento das alterações, ainda em um estágio intermediário de maturidade desta adoção, mas já no caminho para implantação total. A ALFA, dos quatro casos, foi a empresa que menos se encontra estruturada para atender estas mudanças, isto se deu porque a obrigatoriedade para a adoção destes novos procedimentos ocorreu de forma inesperada por resoluções da Aneel, que ainda determinou que a empresa se adéque em tempo recorde.

Adicionalmente, constatou-se que os aspectos que afetam as operações das empresas ainda é um assunto que está sendo pouco abordado e estruturado internamente nas organizações estudadas, pois este novo normativo ainda encontra-se em processo de adoção.

Finalmente destaca-se que todos aqueles que, de alguma forma, utilizam ou são impactados pelas informações financeiras deverão adaptar-se a essa nova realidade.

Por fim, espera-se que as evidências encontradas nesse estudo contribuam para aumentar o conhecimento sobre a importância das demonstrações contábeis em IFRS para o Brasil e sua economia.

7.2. SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Devido à complexidade do assunto, o estudo abrangeu apenas os aspectos quanto ao reconhecimento, mensuração, determinação, reavaliação, alienação, transferência e divulgações especificamente dos ativos patrimoniais das organizações. Para trabalhos futuros sugere-se que o estudo seja feito nas demais normas que afetam outros aspectos organizacionais, tais como: o passivo, o patrimônio líquido e os resultados operacionais das empresas.

Como sugestão destaca-se, também, a possibilidade da avaliação das mudanças sob aspecto quantitativo através da análise dos balanços e índices financeiros.

Sugere-se que futuros estudos contemplem abordagens que mensurem os custos e benefícios dessa obrigatoriedade nas companhias. Este tema ainda encontra-se em processo de conformação, pois alguns CPC ainda estão sendo divulgados e inclusive outros já foram revogados.

8.REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AMENÁBAR A. M. H., *Harmonização Contábil em Cinco Países da América do Sul*. Tese DSc FEA/USP. São Paulo,SP, Brasil, 2001.

AZEVEDO R. O., *Comentários às Novas Regras Contábeis Brasileiras*. 3 ed. São Paulo, IOB, 2009.

BELKAOUI A. R., *Accounting theory*. 4 ed. Londres: Business Press, Thomson Learning, 2000.

BRAGA H. R., ALMEIDA M. C., *Mudanças contábeis na lei societária. Lei Nº 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo, Atlas, 2008.

BRASIL. Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. In: Presidência da república casa civil. Brasília-DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11.638.htm>. Acesso em: 02 jan. 2009.

BRASIL, Medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. In: Presidência da república casa civil. Brasília – DF , 3 dez. 2008. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/Ret/RetMep-449-08.doc>. Acesso em: 23 jan. 2009

BUENO A., LOPES, E., *Contabilidade comparativa entre as práticas brasileiras, americanas e européias. Contabilidade Internacional*, São Paulo, módulo 03, 2005.

CAPES. Home Page da CAPES. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/servicos/sala-de-imprensa/36-noticias/2984-portal-ultrapassa-marca-dos-15-mil-titulos>>. Acesso em: 24 de setembro de 2009.

CARDOSO R. L., SILVA M. A., MARIO P. C., IUDÍCIBUS S., “análise regulamentação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel reale” 2009. Disponível em: <www.congressocfc.org.br/hostsite/trabalho_1/217.pdf> Acesso em 11 de novembro de 2009.

CARVALHO N. L., LEMES S., COSTA F. M., *Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005*. São Paulo, Atlas, 2006.

CASTRO NETO J. L. de., *Contribuição ao Estudo da Prática Harmonizada da Contabilidade na União Européia. Tese D.Sc FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil, 1998*.

CERVO A. L., BERVIAN P. A., *Metodologia Científica. São Paulo, Prentice Hall, 2002*.

CLARK, I. M., e MACMANUS, K., *Diagnosticando o IFRS na sua Empresa – vantagens em implementar já as normas internacionais de contabilidade – o caso brasileiro*. Price Waterhouse Coopers, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 22 de julho de 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acessos em 11 de julho de 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Disponível em <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-01 – *Redução ao valor recuperável de ativos*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc01.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-04 – *Ativo Intangível* Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc04.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-06 – *Operações de arrendamento mercantil*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc06.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-12 – *Ajuste a Valor Presente*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc12.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-13 – *Adoção inicial da lei 11.638/07*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc13.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-14 – *Instrumentos Financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc14.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-16 – *Estoques*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc16.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-25 – *Provisão, passivos e ativos contingentes*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc25.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-27 – *Ativo Imobilizado*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc27.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

CPC. 2007, CPC-28 – *Propriedades para investimento*. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/sumario_cpc28.pdf. Acesso em: 04 de agosto de 2009.

DELOITTE. O Brasil na convergência: um guia prático para adoção do IFRS, 2008 Disponível em [http://www.deloitte.com/Assets/Dcom_Brasil/local%20Assests/documents/pov\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/Assets/Dcom_Brasil/local%20Assests/documents/pov(1).pdf) Acesso em: 22 nov, 2009.

DEMO P., *Metodologia Científica em Ciências Sociais*. 3 ed. São Paulo, Atlas, 1995.

DIAS FILHO J. M., MACHADO, L.H. B., *Abordagens da pesquisa em contabilidade*. In: S. D. Iudícibus e A. B. Lopes (Orgs.). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 15-69.

DIAS A. M., CALDARELLI C. A., *Lei 11.638 Uma Revolução na Contabilidade das Empresas*. São Paulo, Trevisan Editora Universitária, 2008.

DOLABELLA M., “Normas Internacionais de Contabilidade: estratégia de convergência e desenvolvimento econômico”. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, ano VII, n. 21, p. 18-23, jan. / mar. 2006.

ERNST & YOUNG. IFRS desafios e melhores práticas do processo de conversão. [S.l.], 2006. Apresentação ao Instituto Brasileiro de Executivos em Finanças em ago, 2006.

FLICK U., *Uma introdução à pesquisa qualitativa*. Tradução de Sandra Netz. 2a ed. Porto Alegre, Bookman, 2004.

FOROUGH T., REED B., “A survey of the present and desirable international Journal of Accounting Education and research”. *The International Journal of Accounting Education and research*. Urbana v. 23, n. 1, p. 69-82, Fall 1987.

GIL A. C., *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo, Atlas, 1999.

HAIR J.F, BABIN, B., MONEY, A. H., SAMOUEL P.; *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*, tradução Lene Belon Ribeiro, Porto Alegre, Bookman 2006.

HELDER R. R., *Como fazer análise documental*. Porto, Universidade de Algarve, 2006.

HENDRIKSEN E. S., VAN BREDA M. F., *Teoria da Contabilidade* Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª. Ed., São Paulo, Atlas, 1999.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (Ibracon). Disponível em <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. How We Are Structured. Disponível em <<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+are+structured.htm>>. Acesso em 24 mai. 2009

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IASB). Disponível em <<http://www.iasb.org>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2008.

IUDÍCIBUS S., *Teoria da contabilidade*. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2007a.

IUDÍCIBUS S. “Contabilidade: entre umas e outras”. *Revista de Informação Contábil*, 1, 1, p.1-6, 2007b.

IUDÍCIBUS S., MARTINS E., GELBCKE E. R., *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades) Suplemento*. São Paulo, Atlas, 2008.

LEITE J. S. J., “Normas contábeis internacionais – uma visão para o futuro”. São Paulo, 2001. Disponível em: <http://ix.congresso.iscap.ipp.pt/resumos/brasil/tendencias_actuais_da_contabilidade/normas_contabeis_internacionais_uma_visao_para_o_futuro.pdf>. Acesso em: 07 maio, 2009.

LEMOS E. F., “Diferenças Conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa”. 2006. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica>. Acesso em 10 de julho de 2009.

LISBOA N. P., *Harmonização de Normas e Práticas Contábeis no Mercosul*. Tese DSc FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil, 2000.

MACIEL R.R., *Como Implementar as Normas Internacionais de Contabilidade*. Curitiba, Jaruá, 2009.

MACMANUS K., *IFRS Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade e da lei 11.638/07 no Brasil aspectos práticos e contábeis relevantes*. 2 ed. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

MATTAR F. N., *Pesquisa de Marketing*. São Paulo, Atlas, 2001

MILES M. B., HUBERMAN A. M., *Qualitative data analysis*. Thousand Oaks, Sage Publications, Inc. 1994.

NIYAMA J. K., *Contabilidade internacional*. São Paulo, Atlas, 2005.

PATTON M., *Qualitative research and evaluation methods*. 3 ed. Thousand Oaks, Sage Publications, 2002.

PEREIRA, C.; FRANCO, V., *Contabilidade Analítica*, Rei dos Livros, Lisboa, 2006

PRICEWATERHOUSECOOPERS. First-Time Adoption of International Financial reporting Standards, 2008. Disponível em <[http://www.pwc.com/extweb/ncevents.nsf/docid/ADF657C0FFBE2D28525749B0068CFCD/\\$file/ifrs_adoption_webcast_120808.pdf](http://www.pwc.com/extweb/ncevents.nsf/docid/ADF657C0FFBE2D28525749B0068CFCD/$file/ifrs_adoption_webcast_120808.pdf)> Acesso em: 22 nov, 2009.

ROSA P. M., *A Contabilidade no Mercosul*. São Paulo, Atlas, 1999.

SCHMIDT P., SANTOS J. L., FERNANDES L. A., *Contabilidade internacional avançada*. São Paulo, Atlas, 2004.

SCHMIDT P., SANTOS J. L., FERNANDES L. A., *Introdução à contabilidade internacional: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, mutação do patrimônio líquido, doar e fluxo de caixa*. 1ª. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

SOTHE A.; CUNHA J.V., “Lei n. 11.638/2007: estudo sobre o nível de conhecimento dos mestres formados pela FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau”. In: *XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008*, Curitiba, 2008.

STAKE R. E., “The case study method in social inquiry”. In *DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. The American tradition in qualitative research*. Vol. II. Thousand Oaks, California, Sage Publications. 2001.

YIN R. K., *Case Study Research - Design and Methods*. USA, Sage Publications Inc., 1989.

YIN R. K. *Estudo de caso – planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre, Bookman, 2005.

WEFFORT E. F. J., *O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional: Influências dos Sistemas Jurídico e Educacional, da Cultura e do Comércio*. São Paulo, USP-FEA, 2003.

APÊNDICE 1-CARTA DE APRESENTAÇÃO

Estou realizando meu mestrado no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção na COPPE/UFRJ. Desenvolvo minha pesquisa sob o seguinte título (provisório): A harmonização das normatizações das práticas contábeis internacionais e nacionais pela aderência à Lei 11.638/07 e sua implementação e adequação na organização.

Abaixo coloco um resumo sobre a pesquisa que estou executando para a realização de minha dissertação.

RESUMO:

Recentemente foi promulgada a Lei nº 11.638, que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações, que entrou em vigor a partir do exercício que se iniciou em 01/01/2008. Esta Lei teve como objetivo primordial atualizar a legislação societária brasileira para possibilitar o processo de convergência das normas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas normas internacionais de contabilidade (IFRS) (Iudícibus *at al*, 2008). As normas internacionais de contabilidade são aplicadas nos 5 continentes e representadas por mais de 100 países que totalizam aproximadamente 90% do PIB mundial.

A Lei 11.638/07 e a MP 449 /2008 trouxeram importantes alterações nas normas contábeis, que modificam a forma de registro de determinados fatos. E elas também ressaltam alguns ajustes relativos às demonstrações financeiras obrigatórias, na escrituração, no grupo de contas do balanço patrimonial e seus critérios de avaliação, na estrutura da demonstração de resultado, na substituição das origens e aplicações de recurso, na inclusão da demonstração do valor adicionado, na construção e tratamento de reservas, nas transformações, incorporações, fusão e cisão e seus registros contábeis, na avaliação dos investimentos em coligadas e controladas e seu tratamento contábil (Sothe e Cunha, 2008)

Desta forma, as empresas têm que realizar internamente a adequação às normas internacionais por meio das normas nacionais correlatas e assim definir quais são as mudanças possíveis, quais as opções de critérios a serem utilizados são mais adequadas e de que forma será melhor adotá-las.

O foco deste estudo será compreender a harmonização das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais, após a sanção da Lei 11.638/2007 e da MP 449/2008 e sua aplicabilidade definidas por meio dos pronunciamentos do CPC (comitê de pronunciamentos contábeis), com enfoque na avaliação sobre a implementação do novo normativo e como este foi implantado, especificamente ao que afetar o ativo patrimonial das organizações.

Nesse sentido, gostaria de realizar algumas entrevistas e, em meu levantamento, sua contribuição seria uma fonte preciosa de dados. Necessitaria de no máximo 2 horas da sua atenção para o preenchimento de um questionário.

Desde já fico grata por sua atenção e conto com sua colaboração!

APÊNDICE 2-QUESTIONÁRIO

Parte I: Informação geral

Determinam se a empresa deve ou não adotar normas nacionais

1) A empresa está constituída sob a forma de:

- a) Sociedade de responsabilidade limitada
- b) Sociedade anônima capital fechado
- c) Sociedade anônima capital aberto
- d) Outro tipo de organização: Especificar.....

2) Indique o volume de receita obtido pela empresa no último ano de produção:

- a) Até R\$ 200 milhões;
- b) Entre R\$ 200 e R\$ 300 milhões;
- c) Mais de R\$ 300 milhões.

3) Indique o volume Ativos Patrimoniais da organização no último ano:

- a) Até R\$ 120 milhões;
- b) Entre R\$ 120 e R\$ 240 milhões;
- c) Mais de R\$ 240 milhões.

Se a empresa teria tendência a já ter adotado as normas internacionais antes da obrigatoriedade devido à visão externa a organização – se visão internacional necessidade da adoção antecipada

4) Quanto à origem do capital de constituição da empresa, esta é caracterizada como:

- a) Matriz de empresa brasileira;
- b) Subsidiária/unidade de empresa brasileira;
- c) Matriz de empresa multinacional;
- d) Subsidiária/unidade de empresa multinacional;
- e) Outra forma de constituição. Indique qual.....

5) Qual o principal destino da produção:

- a) Para venda no mercado nacional
- b) Para exportação: Principal mercado Europeu, Americano Asiático.

6) Os recursos financeiros necessários para o financiamento das atividades de produção são obtidos: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)

- a) Junto a instituições públicas de financiamentos;
- b) Junto a instituições privadas nacionais;
- c) Junto a instituições privadas internacionais;
- d) Junto aos fornecedores de insumos;
- e) Com recursos próprios.

7) Os recursos necessários a para o financiamento de compra e substituição das máquinas e implementos bem como para a expansão das atividades são obtidos: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)

- a) Junto a instituições públicas de financiamentos
- b) Junto a instituições privadas nacionais;
- c) Junto a instituições privadas internacionais;
- d) Junto aos fornecedores de máquinas e implementos;
- e) No mercado acionário ou de títulos e valores
- f) Com recursos próprios.

8) O que motivou a aplicação das novas normas de contabilidade: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)

- a) Atender organismos reguladores Nacionais Internacionais;
- b) Visão dos clientes Nacionais Internacionais;
- c) Visão dos fornecedores Nacionais Internacionais;
- d) Visão dos Financiadores Nacionais Internacionais;
- e) Nunca foi apresentada as demonstrações financeiras com base nos novos padrões
- f) Aplica as normas internacionais de contabilidade por exigência da controladora;

Implantação das normas nacionais

9) A empresa tem conhecimento de que a aplicação obrigatória das novas normas de contabilidade se iniciou em 2007?

- A) Sim
- b) Não

10) A empresa elabora as demonstrações financeiras: (marcar caso haja mais de um item que seja relevante)

- a) Com base nas normas e legislação brasileira:
- b) Com base nas normas internacionais de contabilidade (padrão IASB):
- c) Com base nas normas US GAAP (padrão EUA):
- d) Não elabora as demonstrações financeiras, apenas atende as exigências do fisco.

"Qualidade" da implantação da norma nacionais/ internacionais

12) As pessoas responsáveis pelo departamento de contabilidade da empresa estão familiarizadas com o conteúdo das novas normas de contabilidade?

- a) Sim
- b) Em parte
- c) Não

13) A implementação, pela empresa, das Normas de Contabilidade tem decorrido de uma forma harmônica?

- a) Sim
- b) Em determinados aspectos. Quais?
- c) Não

14) Indique as razões que impediram que a implementação das Normas de Contabilidade tivesse ocorrido de forma harmônica na organização: (Poderá selecionar mais do que uma opção):

- a) A gerência entende que a adoção das normas não é apropriada
- b) Dificuldade de compreensão das novas normas
- c) As pessoas não estão familiarizadas com as Normas de Contabilidade
- d) Ausência de material bibliográfico de apoio/formação
- e) Outras razões.....

15) Foi do conhecimento da gerência da empresa que deverão cumprir com as novas normas de contabilidade a partir de 2007?

- a) Não
- b) Sim, embora não estejam totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas
- c) Sim, e os mesmos encontram-se totalmente familiarizados com o conteúdo das novas normas

16) Qual/quais a maior/maiores dificuldade(s) sentida(s) pela empresa referente à aplicação das novas normas de contabilidade? (Poderá selecionar mais do que uma opção):

- a) Conhecimento insuficiente por parte do pessoal administrativo da área contabilista
- b) Recursos humanos insuficientes no que respeita à área contabilista
- c) A implementação das novas normas de contabilidade determinará um aumento drástico do tempo de trabalho e dos custos
- d) Outras razões.....

17) Entende que as atuais Normas de Contabilidade dispõem de uma abrangência adequada?

- a) Sim
- b) Não. Porque?.....

18) Considera adequadas as atividades descritas nas novas normas de Contabilidade?

- a) Sim
- b) Razoável. Porque?.....
- c) Não. Porque?.....

19) Quanto ao processo de auditoria:

- a) A empresa não é usualmente auditada;
- b) É auditada por auditores internos periodicamente;
- c) É auditada periodicamente por auditores independentes de empresas de auditoria nacionais.
- d) É auditada periodicamente por auditores independentes de empresas de auditoria internacionais

Parte II: Aplicação das Normas de Contabilidade Nacionais

Obrigatoriedade da Companhia e suas controladas analisarem, periodicamente, a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível (teste de impairment)

- 1) A empresa adotou a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível (teste de *impairment*) no balanço patrimonial?

- 2) De que forma empresa implantou avaliação da capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível (teste de *impairment*)?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para avaliar a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível (teste de *impairment*) caso não se possa medir o valor em uso ou o valor líquido de venda?

Reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos.

- 1) A empresa adotou o reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos no balanço patrimonial?
- 2) De que forma empresa implantou o reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para o reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos?

Inclusão no ativo imobilizado dos ativos decorrentes de operações mercantis que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, independente de ter ocorrido ou não a transferência de propriedade

- 1) A empresa adotou o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis financeiras no balanço patrimonial?
- 2) De que forma empresa implantou reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis financeiras?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados decorrentes de operações mercantis sob o aspecto do valor justo da propriedade arrendada?

Eliminação do uso do ativo diferido e reavaliação dos bens que nela se encontrava

- 1) A empresa adotou eliminação do uso do ativo diferido no balanço patrimonial?
- 2) De que forma empresa implantou a eliminação e reavaliação dos ativos diferidos?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para reavaliação dos saldos do ativo diferido que foram transferidos para o ativo imobilizado?

Inclusão do cálculo do ajuste a valor presente para operações ativas, de longo prazo e para as relevantes de curto prazo

- 1) A empresa adotou a inclusão do cálculo do ajuste a valor presente para operações ativas, de longo prazo e para as relevantes de curto prazo no balanço patrimonial?
- 2) De que forma empresa implantou a ajuste a valor presente as operações ativas, de longo prazo e para as relevantes de curto prazo?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para adotar o ajuste a valor presente das operações ativas relevantes de curto prazo?

Estabelecimento dos novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativo e hedge

- 1) A empresa adotou os novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?
- 2) De que forma empresa implantou novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para avaliar os novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros?
 - a) Do ponto de vista dos recebíveis normais de transações comuns
 - b) Do ponto de vista dos Investimentos mantidos até o vencimento
 - c) Do ponto de vistas dos ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de resultados
 - d) Do ponto de vista dos ativos financeiros disponível para vendas

Forma de avaliação de Estoques adquiridos para revenda, mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamentos e dos produtos acabados prontos para a venda.

- 1) A empresa adotou a avaliação dos estoques no balanço patrimonial?
- 2) De que forma empresa implantou a avaliação dos estoques?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para avaliação dos estoques?

Reconhecimento do ativo contingente

- 1) A empresa adotou o reconhecimento da existência do conceito de ativo contingente?
- 2) De que forma empresa implantou o mecanismo de reconhecimento de um ativo contingente?
- 3) Quais foram os critérios de reconhecimento que empresa utilizou para avaliar a existência de um ativo contingente?

Tratamento contábil das propriedades para investimento

- 1) A empresa adotou o tratamento contábil das propriedades para investimento?
- 2) De que forma empresa implantou o tratamento contábil das propriedades para investimento?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou para identificar as propriedades para investimento sob o aspecto do valor justo ou do valor do custo?

Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, a divulgação das mutações nesse investimento e as informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas

- 1) A empresa adotou o tratamento contábil para ativos imobilizados?
- 2) De que forma empresa implantou o tratamento contábil para ativos imobilizados?
- 3) Quais foram os critérios que empresa utilizou o tratamento contábil para ativos imobilizados?

APÊNDICE 3- PROTOCOLO DE PESQUISA DO ESTUDO DE CASOS

Neste protocolo serão apresentadas as questões mais relevantes deste estudo, que justificam a importância do assunto abordado.

Questão Central da Pesquisa:

Se e como as empresas nacionais estão implantando as novas normas nacionais de contabilidade que foram alteradas para ficarem aderentes as normas internacionais?

Proposições Fundamentais

As proposições de pesquisa são os vetores de análise para que possa responder a questão central da pesquisa. As proposições de pesquisa deste estudo podem ser consideradas, como:

- As empresas brasileiras estão aderindo à lei 11.638/2007? Em todo ou em parte?
- As organizações estão familiarizadas com as proposições das normas internacionais de contabilidade?
- Esta adoção impacta de que forma as organizações? Apenas financeiramente ou também internamente?
- Como está sendo visto pelas organizações estas significativas mudanças de padrão regra para padrão princípio?

Unidade de Análise e Contexto

A unidade de análise representa o recorte do assunto que foi objeto desta pesquisa, ou seja, por qual ótica será observado o estudo de caso. Para este estudo foi definido que seria abordada a aplicação da lei 11.638/07, por meio da aplicação dos pronunciamentos do CPC e que só seriam observados aqueles que impactavam o ativo patrimonial das organizações, como demonstrado na tabela abaixo:

ASSUNTOS ABORDADOS	CPCs CORRESPONDENTES
* Reconhecimento e mensuração do ativo intangível dos bens incorpóreos.	CPC 04
* Estabelecimento dos novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativo e <i>hedge</i>	CPC 14
* Inclusão do calculo do Ajuste a valor presente para operações Ativas, de longo prazo e para as relevantes de curto prazo	CPC 12, CPC 14, CPC 16, CPC 04, CPC 27
*Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, a divulgação das mutações nesse investimento e as informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas	CPC 27
* Obrigatoriedade da Companhia e suas controladas analisarem, periodicamente, a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo, imobilizado e intangível (teste de <i>impairment</i>)	CPC 01, CPC 04, CPC 27
* Eliminação do uso do ativo diferido e reavaliação dos bens que nela se encontrava	CPC 13
* Inclusão no ativo imobilizado dos ativos decorrentes de operações mercantis que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, independente de ter ocorrido ou não a transferência de propriedade	CPC 06
* A avaliação do ativo contingente	CPC 25
* Forma de avaliação de Estoques adquiridos para revenda, mantidos para	CPC16

ASSUNTOS ABORDADOS	CPCs CORRESPONDENTES
consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamentos e dos produtos acabados prontos para a venda	
* Tratamento contábil para propriedade para investimento	CPC 28

Procedimentos para Coleta de Informações

Após a definição da questão central de pesquisa, das proposições e da unidade de análise é possível direcionar as organizações e os setores a serem envolvidos na coleta de informações. Farão parte dos estudos de caso empresas do setor público e empresas multinacionais. Sendo que todas as empresas necessariamente deveriam estar passando pelo processo harmonização das práticas contábeis internacionais.

As empresas que farão parte dos estudos de caso são as seguintes:

- **ALFA:** É uma empresa inserida no setor de geração e transmissão de energia do país, sob a fiscalização e regulação da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). É uma empresa de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 26 de agosto de 1998.
- **BETA:** É uma empresa pública e se insere na esfera Federal. Foi fundado em 1953, é um órgão de financiamento de longo prazo para a realização de investimentos em todos os segmentos da economia.
- **CHARLIE:** Constituída sob a forma de companhia de capital fechado, suas principais áreas de atuação são exploração e produção, refino e distribuição, química e gás natural, com participação em 24 bloco, em 11 deles como companhia operadora.
- **DELTA:** É uma empresa de capital aberto, que presta serviços de telecomunicações em todo o território nacional através das suas subsidiárias. Dessa forma, ela atua como operadora de serviços de telefonia móvel, fixa, longa distância e transmissão de dados.

As visitas e entrevistas devem ocorrer durante o mês de novembro. Estima-se que as entrevistas devem ser feitas com um gerente de contabilidade de cada organização estudada sendo ela suficiente para o levantamento das informações necessárias. Deve ser utilizada aproximadamente duas horas para a condução de cada entrevista. Estima-se que, para cada hora de entrevista, seja necessário mais duas horas para compilação e organização das informações.

Evidências a Serem Buscadas

Foi elaborada uma lista de questões ou tópicos a serem verificados, a partir das entrevistas semi-estruturadas. Estas entrevistas terão certa flexibilidade para que possa coletar dados relevantes que porventura não estejam abordados no questionário. Adicionalmente, também devem ser coletados dados financeiros das empresas para auxiliar nas análises futuras.

Os seguintes elementos constituem as evidências a serem buscadas nos estudos de caso:

Parte Geral

- Identifica a "qualidade" e/ou adequação da implantação das normas IFRS e/ou Lei 11.638/2007.
- Identifica se a empresa teria já adotado IFRS antes da obrigatoriedade da Lei 11638/2007.
- Questionamentos sobre a implantação da Lei 11.638/2007.
- Identifica a "qualidade" e/ou adequação da implantação das normas IFRS e/ou Lei 11.638/2007.

Parte Específica

Abordagem aplicada nas organizações dos principais pontos com grande relevância e as principais alterações produzidas pela Lei nº 11.638/07 no que se refere ao ativo permanente:

- Criação do grupo de conta no Ativo Permanente: Bens intangível.
- Determinou novos critérios para a classificação e avaliação das aplicações em instrumentos financeiros (registrados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo).

- Ajuste a valor presente para as operações ativas e passivas de longo prazo e para as relevantes de curto prazo, que deverão ser realizadas de acordo com as Normas Internacionais.
- Empresas devem realizar, periodicamente, a análise para verificar o grau de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível.
- Com a publicação MP 449/08, foi eliminado o grupo do ativo diferido e o saldo existente em 31.12.2008 nesse grupo que, pela natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeita a análise de recuperação. Caso essa amortização se finalize até o final do exercício seguinte, poderá ser classificado no ativo circulante.
- Estabelecer o tratamento contábil para o ativo imobilizado, bem como a divulgação das mutações nesse investimento e das informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas.
- Obrigatoriedade do registro no ativo imobilizado dos direitos que tenham por objetivos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle dos bens (p ex leasing financeiro).
- Determinar a forma de avaliação dos estoques. Os estoques devem ser mensurados pelo valor do custo ou pelo valor realizável líquido, dois o menor. Neles se incluem todos os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazer os estoques à condições e localização atuais.
- Propriedade para investimento é o imóvel (terreno ou edificação - ou parte de um edifício - ou ambos) mantidos pelo proprietário (ou arrendatário) para obter rendas ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para finalidades administrativas ou para venda no curso originário do negócio. A propriedade para investimento é classificada no ativo não circulante, subgrupo investimento.

- Assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriadas para ativos contingentes.