

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE DOUTORADO EM ADMINISTRAÇÃO**

FLÁVIA RECHTMAN SZUSTER

**Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos
Contábeis à luz da Teoria Tridimensional do Direito**

Orientador Acadêmico

Professor Doutor Ricardo Lopes Cardoso

RIO DE JANEIRO

2011

**Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos
Contábeis à luz da Teoria Tridimensional do Direito**

Tese apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa (EBAPE) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) como requisito à obtenção do título de Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso

RIO DE JANEIRO

2011

Szuster, Flávia Rechtman

**Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de
Pronunciamentos Contábeis à luz da teoria tridimensional do
direito / Flávia Rechtman Szuster. – 2011.**

100 f.

**Tese (doutorado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de
Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.**

Orientador: Ricardo Lopes Cardoso.

Inclui bibliografia.

**1. Contabilidade – Normas. 2. Finanças internacionais. I.
Cardoso,
Ricardo Lopes. II. Escola Brasileira de Administração Pública
e de
Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III.
Título.**

CDD – 657

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE DOUTORADO EM ADMINISTRAÇÃO

DEFESA DA TESE DE DOUTORADO

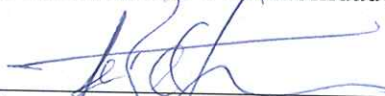
“UMA ANÁLISE DO VALOR CONSIDERADO PELO CPC NA EMISSÃO DE SEUS
PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS À LUZ DA TEORIA TRIDIMENSIONAL DO
DIREITO”

APRESENTADA POR: FLAVIA RECHTMAN SZUSTER

E
APROVADO EM:
PELA BANCA EXAMINADORA



RICARDO LOPES CARDOSO
Doutor em Controladoria e Contabilidade



ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO
Doutor em Controladoria e Contabilidade



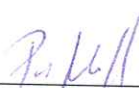
Eliseu Martins
Doutor em Controladoria e Contabilidade



JOSÉ ELIAS FERES DE ALMEIDA
Doutor em Controladoria e Contabilidade



JOAQUIM RUBENS FONTES FILHO
Doutor em Administração



Paulo Roberto de Mendonça Motta
Doutor em Administração

RESUMO

Esta tese teve como objetivo identificar qual o valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) na emissão de seus pronunciamentos contábeis: aproximação ou distanciamento das normas contábeis brasileiras às internacionais. A contabilidade mundial se encontra em um momento histórico, marcado pelo processo de convergência das normas contábeis e da criação de uma linguagem universal. No processo, cada país tem uma abordagem, que pode variar da convergência, onde os países mantêm suas instituições normativas, ao endosso, onde é efetuada uma tradução dos pronunciamentos contábeis. No Brasil, o processo é conduzido pelo CPC, formado sob a égide de seis instituições privadas brasileiras, cada uma representando um diferente grupo de agentes econômicos. O CPC emite um pronunciamento, que entra em audiência pública por no mínimo 30 dias. A nova versão é resultado da análise das sugestões recebidas. Utilizamos na tese a Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, composta por norma, fato e valor, que estão sempre presentes e correlacionados de maneira funcional e dialética, e sofrem interferência do Poder, que determina quais os valores positivos, a serem preservados, e quais os valores negativos, a serem proibidos. Foram utilizados os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC no que diz respeito a Conceituação Geral e Evidenciação, antes e depois da audiência pública, a norma internacional em que se baseia o pronunciamento brasileiro e as sugestões recebidas pelo CPC sobre os pronunciamentos contábeis. Os resultados apontam para uma forte associação entre sugestões que tinham como finalidade a aproximação das normas internacionais e a aceitação por parte do CPC. Além disso, os atores envolvidos no processo passam a aceitar a aproximação dos pronunciamentos contábeis brasileiros aos internacionais como realidade e aprenderam que o caminho para modificação de algum ponto do pronunciamento brasileiro é a alteração do pronunciamento do IASB.

Palavras chave: Convergência, Normas contábeis, Teoria Tridimensional do Direito, IFRS.

ABSTRACT

This thesis aimed to identify the social value considered by the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) in issuing their pronouncements: getting closer or moving away from the international accounting standards. Accounting is going through a historical moment, marked by the accounting standards' convergence and by the creation of a universal language. In the process, each country has a framework which can vary from convergence, where countries maintain their regulatory institutions, to endorsement, where an accounting pronouncements' translation is made. In Brazil, the process is conducted by CPC, composed by six Brazilian private institutions, each representing a different group of economic agents. The CPC issues a statement, which enters into public hearing for at least 30 days. The new version results from the analysis of the suggestions received. We used in the theses Miguel Reale's Tridimensional Theory of Law, which consists of the standard, fact and value, which are always present and functionally related and dialectic, and suffer interference of power, which determines the positive values, to be preserved, and the negative values, to be banned. The accounting pronouncements related to General Concepts and Disclosure before and after the public hearing were used, as well as the international standard on which the Brazilian statement is based and the suggestions received by the CPC on those accounting pronouncements. The results indicate a strong association between suggestions that intended to get closer to the international standards and acceptance by the CPC. Moreover, the actors involved in the process accept the fact that Brazilian's pronouncements are getting closer to international standards and begin to understand that changing the international standard is the way of changing the Brazilian pronouncement.

Key-words: Convergence, Accounting Rules, Tridimensional Theory of Law, IFRS.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS	v
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	vii
1. INTRODUÇÃO	8
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	19
2.1 A TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO DE MIGUEL REALE	20
2.1.1 Contexto histórico:	20
2.1.2 Fundamentação teórica:	21
2.1.3 Valor como mediação dialética no sistema de regulação:	29
2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS NO MUNDO E NO BRASIL.....	32
2.3 REGRAS, CONCEITOS E JULGAMENTO	40
2.4 PRINCIPAIS ATORES ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS INTERNACIONAIS	47
2.4.1 CFC – Conselho Federal de Contabilidade	48
2.4.2 IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.....	49
2.4.3 FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, conveniada a FEA-USP.....	50
2.4.4 BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadoria e Futuros de São Paulo...	52
2.4.5 APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais	52
2.4.6 ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas.....	53
2.4.7 CVM – Comissão de Valores Mobiliários	54
2.4.8 RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil	55
2.4.9 BACEN – Banco Central do Brasil.....	55
2.4.10 SUSEP – Superintendência de Seguros Privados.....	55
2.4.11 FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos	55
2.4.12 CNI- Confederação Nacional da Indústria	56
3. METODOLOGIA	57
3.1 Método de Coleta de Dados	57
3.2 Método de Análise Quantitativa de Dados	59

3.3	Método de Análise Qualitativa de Dados.....	61
4.	RESULTADOS OBTIDOS	62
4.1	Resultados da Pesquisa Quantitativa.....	62
4.2	Resultados da Análise de Conteúdo.....	64
4.2.1	Sugestões que tinham como finalidade a aproximação às normas internacionais e foram aceitas pelo CPC.....	64
4.2.1.1	Definição de Caixa e Equivalentes de Caixa, CPC 03	64
4.2.1.2	Definição de Membros Próximos da Família, CPC 05	66
4.2.1.3	Inclusão de itens, CPC 26.....	67
4.2.1.4	Inclusão da Reclassificação dos Ativos Financeiros em Categorias, CPC 40....	68
4.2.1.5	Inclusão de item, CPC 21	69
4.2.2	Sugestões que tinham como finalidade o distanciamento em relação às normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC	70
4.2.2.1	Novo Modelo de Demonstração Contábil, CPC 03.....	70
4.2.2.2	Exclusão de Itens que Dizem Respeito à Continuidade, CPC 26.....	70
4.2.2.3	Não exclusão de grupamento contábil, CPC 26	72
4.2.2.4	Explicação mais Detalhada, CPC 32	72
4.2.2.5	Contabilização do Dividendo Mínimo Obrigatório, CPC 24	72
4.2.2.6	Adequação de Exemplo, CPC 32	74
4.2.2.7	Mudança de Termo, CPC 21	74
4.2.2.8	Novas Definições, CPC 21	75
4.2.3	Sugestões que tinham como finalidade a aproximação às normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC.....	75
4.2.3.2	Existência de uma Demonstração para o Resultado Abrangente, CPC 26.....	76
4.2.3.3	Revogação de Pronunciamento anterior, CPC 40	76
4.2.4	Sugestões que tinham como finalidade o distanciamento em relação às normas internacionais e foram aceitas pelo CPC	77
4.2.4.1	Encorajamento à classificação de juros e dividendos, CPC 03	77
4.2.4.2	Adequação de Exemplos, CPC 24.....	78
4.2.4.3	Adequação ao Ambiente Brasileiro, CPC 41	79
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	83
	REFERÊNCIAS	89

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas

ANEFAC: Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade

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

BACEN: Banco Central do Brasil

BM&F: Bolsa de Mercadorias e Futuros

BM&FBOVESPA: Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo

CANC: Comissão de Auditoria e Normas Contábeis

CCNC: Comitê Consultivo de Normas Contábeis

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CNI: Confederação Nacional das Indústrias

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPFL: Companhia Paulista de Força e Luz

CRC: Conselho Regional de Contabilidade

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

FASB: *Financial Accounting Standards Board*

FEA: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

FEBRABAN: Federação Brasileira de Bancos

FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS: *International Accounting Standard*

IASB: *International Accounting Standards Board*

IASC: *International Accounting Standards Committee*

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICPC: Intepretação Técnica do CPC

IFRS: *International Financial Reporting Standard*

ITR: Informações Trimestrais

OCPC: Orientação Técnica do CPC

RFB: Receita Federal do Brasil

SEC: *Securities and Exchange Commission*

SFAS: *Statement of Financial Accounting Standard*

SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

U.S.GAAP: *United States Generally Accepted Accounting Principles*

USP: Universidade de São Paulo

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Dinamicidade integrante entre Fato, Valor e Norma	22
Figura 2: Três ordens de Estudos	23
Figura 3: Correlação Dinâmica de Fato, Valor e Norma.....	24
Figura 4: Nomogênese Jurídica	28
Quadro 1: Pronunciamentos analisados.....	58
Tabela 1: Análise combinada dos atributos e frequência	59
Tabela 2: Número de sugestões recebidas sobre cada pronunciamento CPC analisado	62
Tabela 3: Análise da associação entre o valor e o resultado	63
Tabela 4: Análise da associação entre o tipo de sugestão e o resultado	64
Figura 5: Adaptação da nomogênese jurídica ao processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais	87

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, ao medir os resultados e a posição financeira da empresa, reflete e influencia a atuação de sua administração e, conseqüentemente, a geração e distribuição de riqueza entre a sociedade. A informação contábil é gerada mediante um processo que envolve: (i) a captação de transações e demais eventos que afetam o patrimônio e o desempenho das empresas, (ii) seu reconhecimento, e (iii) mensuração de seus efeitos, até que todos os dados sejam (iv) sumarizados e então (v) evidenciados na forma de demonstrações contábeis e demais relatórios (SZUSTER *et al.*, 2011).

No processo de elaboração da informação contábil, é possível que exista mais de um procedimento técnico válido para determinados eventos. Por exemplo, uma empresa que possui um imóvel para aluguel pode mensurá-lo pelo custo deduzido de depreciação e *impairment* ou pelo valor justo. Desta forma, a administração das empresas deve exercer julgamentos e definir a aplicação de determinados procedimentos contábeis em detrimento de outros que também teriam justificativas. Essa escolha pode impactar a qualidade e o conteúdo da informação contábil e, conseqüentemente, a distribuição de riqueza e a alocação de recursos.

Buscando-se evitar que os gestores das empresas se utilizem da assimetria informacional em detrimento dos usuários das informações contábeis, principalmente investidores e credores, potenciais e efetivos, que não têm condições de exigir relatórios específicos para atender às suas necessidades, as escolhas contábeis das empresas são contingenciadas por normas contábeis estabelecidas por organismos competentes.

A contabilidade tem se tornado um assunto cada vez mais relevante, porque ela é a melhor forma, se não a única, de acompanhar a evolução, o desempenho, a conservação, a capacidade de geração de fluxos de caixa futuros e outros pontos de um conjunto patrimonial (MARTINS, 2010).

O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral, que constituem o produto da contabilidade financeira, é fornecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade, devendo atender às necessidades informacionais de um amplo número de usuários que não estão em posição para exigir relatórios de uma empresa (Pronunciamento CPC 26). As atividades envolvendo a contabilidade impactam positivamente o bem estar da sociedade por meio do provimento de informações para seus usuários (CARVALHO *et al.*, 2006). Em

determinados momentos, o efeito não é tão direto, mas toda a atividade em que a contabilidade está presente possui consequências sociais (ORDELHEIDE, 2004).

Durante décadas, os reguladores da contabilidade emitiram normas alinhadas aos valores sociais defendidos nas respectivas jurisdições, daí porque as diferenças entre as normas contábeis de diferentes países. A diversidade nas culturas e sistemas políticos e jurídicos ao redor do mundo resultou em diferentes sistemas contábeis (NOBES, 1998). Essas diferenças dificultavam muitos aspectos da atividade econômica internacional, destacando-se a negociação de títulos de empresas fora de seu país de origem se os investidores destes são, supostamente, incapazes de interpretar as demonstrações contábeis elaboradas segundo os princípios contábeis dos países estrangeiros (BLACK e WHITE, 2002).

Portanto, os países, ou mesmo setores econômicos, tinham sua maneira particular de contabilizar operações, apresentando cada empresa resultados diferenciados, conforme o padrão aplicado (IUDÍCIBUS, 2007). Como consequência, os usuários externos não possuíam termos de comparabilidade. Em um estudo entre empresas da atividade de televisão de diferentes países foi verificado, por exemplo, diferenças no que diz respeito ao tratamento contábil de custos com pesquisa, produção e compra dos direitos artísticos e esportivos, que representam o principal ativo do setor televisivo (SZUSTER *et al.*, 2008).

Com a globalização dos mercados, ganha destaque a necessidade da convergência¹ das normas contábeis, já que as empresas passaram a buscar financiamentos de outros países, e era necessário entender o que estava sendo feito com esse dinheiro (TWEEDIE, 2011). Uma vez que o mercado norte-americano representava a grande fonte de captação de recursos e exigia que as empresas apresentassem suas demonstrações contábeis de acordo com os seus princípios contábeis, até o início do século XXI predominava a metodologia contábil dos Estados Unidos como a principal referência. A emissão de pronunciamentos contábeis norte americanos, os *United States Generally Accepted Accounting Principles* (U.S.GAAP) é efetuada pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), uma entidade privada, que possui a delegação da *Securities and Exchange Commission* (SEC) para normatizar os padrões contábeis a

¹ Nesta tese, o termo convergência tem significado de adoção das normas contábeis com restrições (CANIBAÑO E MORA, 2000).

serem adotados pelas empresas sujeitas à regulação² da SEC. Os diferentes países, entretanto, mantinham sua própria normatização contábil.

A crescente complexidade dos negócios, a sofisticação das aplicações financeiras e das formas de captação de recursos, muitas vezes fruto de “engenharia financeira”, as fraudes, o aumento do risco de descontinuidade das empresas e a necessidade de sua maior transparência, visando a atrair recursos a menor custo alteraram parte dos valores defendidos pela sociedade, de modo que, passou-se a priorizar a comparabilidade das informações contábeis divulgadas por empresas de diferentes países (TWEEDIE, 2011). Esse cenário propiciou a elaboração de normas contábeis a serem adotadas internacionalmente, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Segundo Martins (2010), as normas internacionais têm a grande vantagem de diminuir dúvidas quanto às informações contábeis em relação às regras subjacentes a elas, de modo que ocorre a diminuição do risco e do custo do capital.

Essa tendência se solidificou com a crise asiática em 1997, quando houve uma crise de confiança, de modo que as taxas de juros aumentaram, os investimentos pararam, o crescimento cessou e o desemprego aumentou (TWEEDIE, 2011). Cresceu, portanto, a importância dada à informação contábil de qualidade e uniforme internacionalmente.

Nesse contexto, ganhou destaque o *International Accounting Standards Board* (IASB), instituição criada em 1973, como IASC (*International Accounting Standards Committee*), com o objetivo de desenvolver um conjunto único de normas contábeis de alta qualidade para utilização global, de modo a permitir a comparabilidade (GOMES, 2011).

De acordo com Martins *et al.* (2009), o IASB nasceu voltado para a filosofia da essência sobre a forma, da revelação da realidade econômica, da adoção do conceito da entidade econômica, da utilização do conceito de que as normas devem primar pelos princípios, e não pelos detalhes. Com o tempo, a maioria dos países se agregou, de modo que o IASB se tornou uma entidade genuinamente internacional. Seu grande marco ocorreu em 2002, quando a União Européia aprovou a decisão de que todas as empresas sediadas em seus países-membros deveriam apresentar demonstrações

² Nesta tese, a palavra regulação, quando relacionada à contabilidade, é usada como externa à contabilidade, emanada por uma instituição dotada de poder normativo e podendo ser formalizada pelas normas contábeis e pela regulação social baseada na lógica contábil (LAUGHLIN, 2007).

contábeis consolidadas, a partir de 2005, com base nos padrões internacionais de contabilidade emitidos pelo IASB. Atualmente, mais de 130 países utilizam as normas do IASB como referência (TWEEDY, 2011). O grupo G-20, que representa as maiores economias do mundo, manifesta apoio ao IASB.

O processo de definição das normas do IASB é complexo, por impactar e ser impactado por empresas localizadas em diversos países e ser aberto à participação de todos os interessados. É importante ressaltar, no entanto, que o IASB não tem poder normativo que obrigue os países a seguir as suas normas, tampouco as empresas em diversos países a segui-las. A aplicação efetiva é definida em cada jurisdição.

Segundo Barth (2008), o IASB procura emitir normas, remover alternativas contábeis permitidas e exigir mensurações contábeis que melhor refletem a posição econômica e o desempenho de uma empresa. Essas normas representam uma condição necessária para a existência de demonstrações contábeis globais, mas não são suficientes, uma vez que sua aplicação depende de outros elementos do sistema de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, tais como a obrigatoriedade determinada por cada país, alterações no sistema jurídico e das normas de auditoria e demais aspectos relacionados à governança corporativa.

Portanto, no momento da introdução das normas internacionais em cada país, existe um processo político que é relacionado com fatores como: a história do país, seu sistema econômico e jurídico e a postura das entidades governamentais e contábeis.

Nesse processo, verificam-se diferentes abordagens de posicionamento dos países frente à aplicação das normas internacionais³, sendo que essas abordagens são aplicadas em diferentes graus:

- Abordagem da Convergência: não há incorporação ou adoção direta dos pronunciamentos internacionais. Os países mantêm suas instituições normativas, que emitem os pronunciamentos contábeis, procurando eliminar as diferenças existentes. Essa abordagem é observada na China.
- Endosso: onde é efetuada uma tradução dos pronunciamentos contábeis e, se necessário, complementam-se com interpretações. Essa abordagem é percebida na União Europeia, na Austrália e na África do Sul. Geralmente, os países endossam os pronunciamentos integralmente. Uma exceção, no

³ De acordo com www.sec.gov, acessado em 06/06/2011.

entanto, ocorreu na União Europeia, em relação ao IAS 39, que diz respeito a instrumentos financeiros (ARMSTRONG *et al.*, 2010).

- “*Condorsement*”: palavra criada pela mistura de “*convergence*” (convergência) e “*endorsement*” (endosso) que representa uma combinação das duas abordagens. Deste modo, as normas internacionais são incorporadas gradualmente. Essa abordagem pode ser observada nos Estados Unidos, onde o FASB trabalha junto ao IASB na promulgação de novos pronunciamentos e verificando se os pronunciamentos internacionais podem substituir os pronunciamentos norte-americanos existentes.

Segundo Ordelheide (2004), sempre que alguma entidade internacional, como o IASB, formula normas contábeis, agências governamentais, empresas, analistas e consultores financeiros, auditores, consultores tributários, sindicatos, professores de contabilidade, advogados, dentre outros, possuem influência nestas. Eles propõem mudanças ou defendem a norma como ela é, comentam e sugerem outras, usam conhecimento, recursos financeiros e outros instrumentos, para promover regras contábeis que lhes sejam o mais favorável possível. Essas atividades, onde pessoas procuram influenciar os pronunciamentos contábeis, no que diz respeito à preparação, auditoria e evidenciação das contas, representam a política contábil.

Jamal *et al.* (2008) citam pesquisas que focam nas mudanças comportamentais dos usuários e preparadores de demonstrações contábeis depois que a empresa passa a adotar as IFRSs. Os resultados dessas pesquisas indicam que após a adoção das IFRSs, houve aprimoramento na exatidão do prognóstico dos analistas e no investimento em ações por fundos mútuos estrangeiros foi maior para as empresas que o adotaram comparados com as empresas que utilizaram as normas contábeis do próprio país

No Brasil, o processo de convergência das normas contábeis às internacionais é vislumbrado desde a década de 1990, quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passou a alterar a regulação da contabilidade brasileira considerando como base, inicialmente, os U.S.GAAP. Em 2007, a CVM obrigou que as companhias abertas publicassem, a partir de 2010, suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas do IASB. Além disso, a publicação da lei 11.638 em dezembro de 2007 e da lei 11.941 em maio de 2009, serviu como sinalização para que a convergência contábil aos padrões internacionais fosse aplicada por todas as empresas brasileiras e não apenas em companhias abertas.

Seguindo o caminho da convergência dos padrões contábeis, foi constituído em 2005 no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que representa a entidade única de normatização contábil no país, e que pretende encaminhar o Brasil para a convergência com as normas internacionais (MARTINS *et al.*, 2009). O CPC, criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tem como objetivo:

o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos 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".⁴

Portanto, a razão formal aplicável para a criação do CPC foi a necessidade de convergência internacional das normas contábeis no Brasil, de modo a reduzir custos de elaboração de relatórios contábeis, reduzir riscos e custos nas análises de decisões e redução de custo de capital, além da centralização na emissão de normas dessa natureza em um processo democrático na produção dessas informações (MARTINS *et al.*, 2007). O CPC foi formado sob a égide de seis instituições privadas brasileiras, cada uma representando um diferente grupo de agentes econômicos, que possuem dois assentos no comitê. Seus membros não são remunerados. Os agentes econômicos que compõe o CPC são: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), representando os profissionais de contabilidade; Institutos dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), representando os auditores independentes; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), representando os acadêmicos; BM&FBOVESPA, principal instituição brasileira de intermediação para operações no mercado de capitais e que estimula o desenvolvimento do mercado de capitais Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), que representa os analistas de mercado de capitais e indiretamente os investidores; Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), que representa as empresas com atuação no Brasil.

Ainda, participam como convidados das reuniões representantes das quatro instituições contábeis reguladoras do Governo Federal, Comissão de Valores Mobiliários, (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), Superintendência de Seguros

⁴ De acordo com <http://www.cpc.org.br/oque.htm> acessado em 01/06/2011

Privados (SUSEP) e Receita Federal do Brasil (RFB). A presença destas entidades é fundamental para tornar mais prática a aprovação dos pronunciamentos emitidos. Segundo Martins *et al.* (2007), essas instituições apoiaram fortemente à criação do CPC, inclusive com declarações públicas.

Em 2009, passaram a ser convidadas também a Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN) e a Confederação Nacional das Indústrias (CNI).

Em junho de 2010 foi promulgada a Lei 12.249, conferindo ao CFC poder de emitir normas contábeis para as empresas brasileiras que não eram sujeitas à regulação de uma entidade específica. Com isso, aumenta a abrangência das normas do CPC para todas as empresas brasileiras, independente do porte ou da estrutura societária, uma vez que o CFC endossa as normas emitidas pelo CPC.

O CPC trabalha com uma agenda pré-definida. As minutas dos pronunciamentos são colocadas em audiência pública e durante um prazo nunca inferior a 30 dias os interessados podem encaminhar propostas de sugestões pela Internet. Os integrantes do CPC se reúnem, então, para avaliar as sugestões e publicam o novo pronunciamento, com um relatório das audiências públicas os aspectos sugeridos, aceitos ou não.

McLeay *et al.* (2004) acreditam que ao invés de as preferências de um grupo dominar consistentemente a decisão da legislação, é a existência de um acordo entre grupos de participantes que determina o sucesso de uma proposta oferecida. Portanto, as etapas relacionadas à competição de poder nas entidades regulatórias, à composição dos integrantes e à estrutura geral dos acordos institucionais e pessoais também podem exercer um impacto considerável nos resultados regulatórios.

No contexto contábil, as normas que determinam a elaboração das demonstrações contábeis das empresas deverão exigir sua maior transparência, o que afeta a compreensibilidade pelos usuários externos. A alteração na medição do resultado gera efeitos na remuneração dos investidores por meio do pagamento de dividendos e dos administradores e empregados, por meio das participações e bônus.

Em razão dessa dinâmica normativa conduzida pelo CPC, procuro identificar **qual o valor social considerado pelo CPC na emissão de seus pronunciamentos contábeis: aproximação ou distanciamento das normas contábeis brasileiras às internacionais?**

Minha tese é a de que o CPC considerou como valor social a aproximação das normas contábeis brasileiras às internacionais na emissão de seus pronunciamentos contábeis.

O termo valor social é utilizado como o ponto de vista de parte da sociedade sobre determinado fato que ocorre em seu meio, tendo como parâmetro o momento histórico.

Para defender minha tese, trabalho com a Teoria Tridimensional do Direito, desenvolvida pelo jusfilósofo brasileiro Miguel Reale (1910-2006). Pohlmann e Alves (2004) propuseram que a teoria de Reale poderia ser utilizada para se compreender a regulação da contabilidade, enquanto Silva (2007) efetuou uma adaptação da teoria à regulação da contabilidade. No entanto, não foram encontrados estudos que relacionavam esta teoria à aplicação prática da normatização contábil.

A teoria é composta de três elementos: a norma, o fato e o valor. Estes estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida cultural de maneira funcional e dialética⁵. Portanto, diante da tensão existente entre o fato, como elo de encadeamento dos atos humanos situados na história, e o valor do qual o homem é considerado a origem (valor-fonte), surge o momento normativo, como solução superadora e integrante do tempo e do espaço (REALE, 2005).

No dinâmico processo de transformações que envolvem as relações sociais, os termos cultura, histórias e axiologia estão inter-relacionados em um processo complementar e dialético. No entanto, há várias opiniões conflitantes na sociedade, de modo que é a interferência do poder que determinará quais os valores positivos, a serem preservados, e quais os valores negativos, a serem proibidos.

A amplitude conceitual e as premissas apresentadas na teoria de Reale (2005) possibilitam perceber as relações que permeiam a construção das normas, sendo:

a) o entendimento de que a norma está inserida no mundo da vida, isto é, na vivência cotidiana, de modo que as mudanças ocorridas podem fazer com que ela deixe de corresponder às necessidades da vida. Para tanto, a norma necessita ser revogada para que uma nova solução normativa se adapte às novas circunstâncias;

⁵ Reale (1994) define dialética como correlação permanente e progressiva entre dois ou mais termos, os quais não se podem compreender separados uns dos outros.

- b) a afirmação na qual o fato, o valor e a norma estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida jurídica, em um processo dialético;
- c) a percepção do valor como objeto autônomo, referido ao plano da história, ou seja, a pessoa humana é o valor-fonte que condiciona todas as formas de convivência ordenada;
- d) a identificação de uma correlação funcional entre fundamento, eficácia e vigência;
- e) a norma jurídica vista como uma realidade cultural, pois nela e através dela se compõem conflitos de interesses e se integram renovadas tensões fático-axiológicas;
- f) a inserção da Dialética da Complementaridade como possibilidade para o estabelecimento da ligação fato-valor, onde cada valor se atualiza em momentos existenciais, exigindo, assim, a renovação das experiências envolvendo fatos e valores, em uma perspectiva historicista axiológica.

As demonstrações contábeis são formadas por contínuas intenções de valor que atuam sobre eventos e transações essencialmente econômicos (relação fato-valor), em uma relação dinâmica e complementar, e que se reflete em várias direções normativas, como na convergência aos padrões internacionais (CARDOSO *et al.*, 2010).

Segundo Silva (2007), a Teoria Tridimensional do Direito, ao fornecer bases de pensamento advindas de uma ciência também social, pode contribuir para a superação de eventuais interpretações setORIZADAS ou unilaterais nos estudos sobre a regulação das políticas contábeis, sendo essa teoria apropriada à análise de elementos que integram o processo de regulação, a norma, o fato e o valor, uma vez que o caráter concreto e dinâmico de sua teoria, que a diferencia das demais, impõe uma abordagem essencialmente dialética e consistente, possibilitando contribuir para uma melhor compreensão geral da teoria da contabilidade.

Este estudo se justifica porque a contabilidade é parte dos instrumentos de governança corporativa, uma vez que os investidores se utilizam, dentre outros mecanismos, das demonstrações contábeis para compor suas expectativas acerca da empresa na qual mantêm interesses. Além disso, as demonstrações contábeis auxiliam a redução das assimetrias informacionais no mercado de capitais e servem de base para grande parte dos contratos de incentivos entre gestores e acionistas (TERRA e LIMA, 2006).

A regulação da contabilidade exerce importante papel na conduta técnica de profissionais da área e no desenvolvimento de práticas que atendam os anseios dos

usuários no tocante à quantidade e à qualidade das informações contábeis (CARDOSO *et al.*, 2010). O entendimento do que afeta o processo de convergência das normas internacionais é de extrema importância para investidores internacionais, para o governo, para profissionais de contabilidade e para gerentes de multinacionais (JUDGE *et al.*, 2010).

Hoogendoorn (2006) considera a adoção das IFRSs na Europa como o mais revolucionário desenvolvimento de demonstrações contábeis desde o método das partidas dobradas divulgadas por Luca Pacioli, uma vez que esse fato permite a existência de uma linguagem única e a elaboração de demonstrações contábeis comparáveis. A importância do assunto cresce com a expansão da aceitação das normas do IASB. No entanto, são necessárias pesquisas acadêmicas para que se realmente entenda a adoção das IFRSs.

Para Lopes (2010), o processo de convergência é uma pedra central para o mercado, sendo muito mais do que uma questão contábil, uma vez que sem padrões contábeis de alta qualidade não há mercado de capitais forte.

Segundo Martins (2010), o tema é cada vez mais importante e forte:

Basta ver o que tem ocorrido nos últimos dois anos. Poderíamos imaginar um presidente da República do Brasil tratando das normas contábeis? Pois isso aconteceu, mais de uma vez, em Davos, há alguns anos, e mais recentemente dentro do Grupo dos 20 (G-20). A notícia e os documentos são públicos. Alguma vez um presidente norte-americano falou em normas contábeis publicamente? Pois o presidente atual já, e mais de uma vez. Na França, temos o segundo presidente, na Alemanha, a primeira-ministra, que, em público, se referem às normas de contabilidade. (MARTINS, 2010, p. 2)

De acordo com Judge *et al.* (2010), enquanto há um número significativo de estudos sobre os efeitos da adoção das normas internacionais, há relativamente poucos estudos que tratam dos antecedentes do processo de convergência.

Para Cardoso *et al.* (2009), tão importante quanto utilizar e auditar a aplicação das IFRSs nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras é compreender o movimento de alteração das normas contábeis em âmbito nacional.

Nesse sentido, Cardoso *et al.* (2008) ressaltam que apesar da atenção crescente dada no Brasil à nova regulamentação por livros e jornais especializados, pouca ênfase tem sido dispensada ao processo de regulação.

O processo está em andamento, de modo que a documentação deste momento de convergência das normas brasileiras às internacionais poderá gerar uma base bibliográfica para estudos posteriores na área da regulação.

O restante do trabalho está dividido em Revisão de Bibliográfica, composta por A Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale, O Processo de Convergência das Normas Contábeis no Mundo e no Brasil, Regras Conceitos e Julgamento e Atores Envolvidos no Processo de Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Internacionais. No terceiro capítulo é apresentada a metodologia utilizada na pesquisa. Na sequência são apresentados os resultados obtidos e, finalmente, as considerações finais.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Nessa fase da pesquisa foi utilizado o método heurístico formal para o processo de elaboração do referencial teórico proposto por Aquino *et al.* (2008), que completa o processo de mapeamento desenvolvido por Luft e Shields (2003). Esse método oferece subsídios para a apresentação de uma visão focada sobre um tópico específico. A heurística apresentada é baseada no conceito de camadas e visa à redução dos erros de inclusão e exclusão que podem ocorrer durante a seleção de estudos anteriores. Esses erros impactam na validade interna e na validade do construto, já que o referencial teórico suporta a operacionalização das variáveis, as escolhas das *proxies* e a seleção dos métodos. Além disso, a aplicação da heurística permite ao pesquisador identificar os autores de destaque no tópico de pesquisa escolhido, a aceitação da comunidade científica com relação a uma ou a outra corrente teórica no que diz respeito à explicação do fenômeno, além das teorias mais utilizadas em uma área de conhecimento. Assim, a heurística proposta tem como objetivo contribuir para que o pesquisador alcance o melhor conjunto possível entre os diferentes conjuntos de estudos empíricos e teóricos que podem compor um referencial teórico. O referencial teórico é normalmente usado pelo pesquisador para apresentar um mapa e uma avaliação do território intelectual existente.

Na pesquisa, foi utilizada uma seleção de periódicos indexados nas bases SCOPUS e EBSCO e cujo título continha as palavras “account*” ou “financ*”. A partir desses periódicos, iniciei a busca por artigos que continham as palavras a seguir no título, ou no resumo ou nas palavras-chave: “converg*” e “regul*”. Ressalto que utilizei o * para não limitar os resultados encontrados. Deste modo, as opções para “converg*” eram, prioritariamente, *convergence*, *converge*, *converging* e convergência enquanto as opções para “regul*” eram *regulation*, *regulator*, *regulators*, *regulating*, regulamentação, regulador(es) e regulação.

O processo de leitura preliminar dos textos selecionados permitiu a verificação de recorrências em citações de trabalhos não contidos nos periódicos já verificados. Assim, mais artigos foram selecionados. Foi possível identificar os autores com maior número de publicações sobre o tema, que receberam prioridade na leitura.

Para Aquino *et al.* (2008), é usual, na aplicação de um método científico no contexto do programa pragmático, que o pesquisador identifique o estado da arte em

relação a um tópico de pesquisa específico. Tal mapeamento do conhecimento científico existente envolve a identificação de estudos anteriores, teóricos e empíricos. Após essa identificação, é esperado que o pesquisador seja capaz de propor iniciativas originais de pesquisa, que avancem o conhecimento da área.

A literatura revisada compreende A Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale, O Processo de Convergência das Normas Contábeis no Mundo e no Brasil, Regras, Conceitos e Julgamento, e Atores Envolvidos no Processo de Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Internacionais. Enquanto a Teoria ajudará a responder a questão de pesquisa, as outras seções contextualizarão o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais e explicarão a complexidade por trás desse processo.

2.1 A TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO DE MIGUEL REALE

2.1.1 Contexto histórico:

Para estudar a convergência das normas contábeis às normas internacionais, trabalho com a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale.

Em uma reação contra as perspectivas unilaterais de compreensão dos fenômenos jurídicos, consideradas insuficientes para lidar com as problemáticas histórico-sociais, Miguel Reale decidiu romper com as idéias fragmentadas de sua época e com isso desenvolver uma posição tridimensional ao perceber o Direito como resultante de três elementos: a norma, o fato e o valor.

Nela se destaca a tridimensionalidade de fato, valor e norma como requisito essencial do Direito, onde os três elementos estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida cultural. Além disso, outra peculiaridade diz respeito à concreção histórica do processo jurídico, em uma dialética da complementaridade, de modo que a natureza da correlação entre os três elementos é funcional e dialética.

Cumprir destacar que a natureza tridimensional no âmbito jurídico já era exposta por teóricos em outros países. A diferença primordial, de acordo com Reale (2005), entre a sua teoria e as desenvolvidas pelos demais, consistia no caráter genérico e/ou abstrato destas. Sendo assim, a Teoria Tridimensional do Direito de Reale se distingue das demais por ser considerada concreta e dinâmica

A sua teoria foi amadurecendo ao longo do tempo, até que em 1953 a idéia de dialeticidade por meio da dinamicidade integrante e convergente entre esses três fatores, serviu como base para a estrutura tridimensional (SILVA, 2007).

Um novo componente teórico foi incorporado em 1968, a Dialética da Complementariedade, como modalidade histórico-cultural pelo argumento de que o Direito não é algo disperso no espaço e no tempo, ao contrário, está imerso na vida humana (SILVA, 2007). A fundamentação lógica adotada por Reale no que tange a noção de complementaridade decorreu da física, mais especificamente dos experimentos do físico dinamarquês Niels Bohr, ao estudar a dualidade onda-partícula e romper com a visão clássica, até então predominante. Portanto, da mesma forma que o princípio da complementaridade de Bohr veio assegurar a relação entre estas duas formas de existir como “partícula-onda”, a dialética da complementaridade de Reale buscou estabelecer uma ligação em que cada valor se atualiza em momentos existenciais, renovando, assim, a experiência de valores diante das mudanças em nosso cotidiano em um processo dialético. Daí a complementaridade dialética ser fundamental no historicismo axiológico (SILVA, 2007).

Dessa forma, como importante componente do arcabouço teórico da teoria tridimensional, a dialética da complementaridade justifica a correlação da natureza funcional e dialética entre fato e valor (“implicação-polaridade”) que se resolve em um processo normativo, ou seja, cada norma compreende a incidência de certos valores sobre fatos que não podem ser compreendidos separados uns dos outros.

2.1.2 Fundamentação teórica:

Para Reale (2005), o Direito não poderia ser concebido como uma simples norma jurídica. O normativismo concebe a norma jurídica como entidade lógica-hipotética capaz de constituir juridicamente a experiência social (SILVA, 2007).

Segundo Reale (2005), o tridimensionalismo não serve apenas para o Direito, mas para qualquer atividade cultural.

Assim é que o artista, inspirado ante certa realidade factual, projeta a sua preferência valorativa (...) e esta se concretiza em uma forma expressa por uma pintura ou escultura. O que é uma obra de arte senão a expressão formal de uma vivência axiológica do fato vivido pelo artista? Ora, o que é forma para o

artista é norma para o jurista. A norma é a forma que o jurista usa para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor (REALE, 2005, p.124-125).

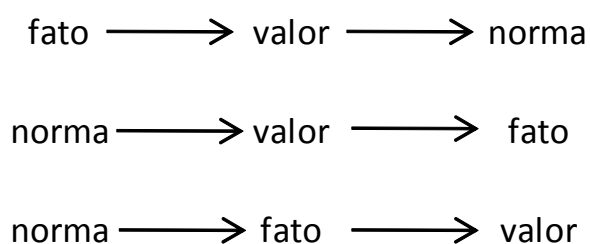
Anteriormente, grandes filósofos dividiam o Direito em três partes, uma destinada à teoria dos fenômenos jurídicos, outra cuidando dos interesses e valores que atuam na experiência jurídica e uma terceira relativa à teoria da norma jurídica, fato que intrigou Reale. Neste sentido, o autor questionou se não seria necessário ir além de uma discriminação metodológica para se alcançar a realidade jurídica em si. Para ele, o Direito é uma integração normativa de fatos segundo valores.

A norma jurídica é a indicação de um caminho, porém, para percorrer um caminho, devo partir de determinado ponto e ser guiado por certa direção. O ponto de partida da norma é o fato, rumo a determinado valor. [...] Direito não é produção econômica, mas envolve a produção econômica e nela interfere; Direito não é principalmente valor, [...] porque o Direito ao mesmo tempo é norma, é fato, é valor (REALE, 2005, p.118-119).

Deste modo, os três elementos não apenas se correlacionam, eles se dialetizam. A dialética de implicação-polaridade aplicada à experiência jurídica indica que o fato e o valor se relacionam de tal modo que cada um deles se mantém irredutível ao outro, mas exigindo-se mutuamente, o que dá origem à estrutura normativa como momento de realização do Direito (REALE, 1995).

Logo, há uma dinamicidade integrante e convergente entre esses três elementos, formando a noção da estrutura tridimensional, demonstrado assim:

Figura 1: Dinamicidade integrante entre Fato, Valor e Norma

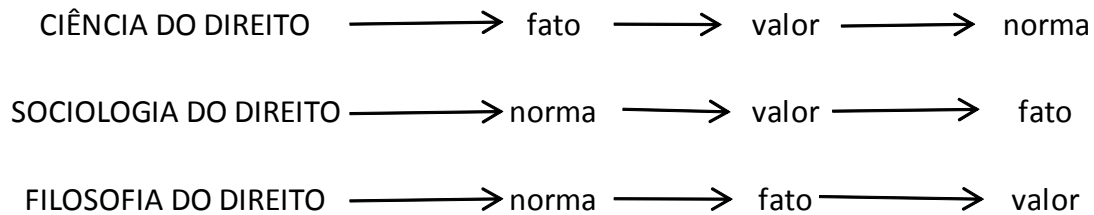


Fonte: Reale (2005), p.120

Portanto, o Direito é uma realidade tridimensional. Ele é constituído por esses três elementos, havendo apenas variação no ângulo ou prisma de pesquisa. A diferença é de ordem metodológica, segundo o alvo que se tenha em vista atingir.

Assim, há três ordens de estudos distintos, mas correlatos, conforme o quadro:

Figura 2: Três ordens de Estudos



Reale (2005), p.121

Na figura 2, a primeira linha representa a dogmática jurídica, ou jurisprudência jurídica, na qual os juristas objetivam a norma, considerando-a como ponto de chegada. Assim, o Direito pode ir do fato ao valor, visando a atingir a norma, a fim de interpretá-la e aplicá-la. É a compreensão normativa de fatos em função de valores.

A segunda linha representa a sociologia jurídica, onde o objeto é o fato, por conhecer o Direito como fato social. Desse modo, o Direito pode ir da norma para o valor e ao fato, ou seja, o fato segundo a norma valorada, onde o fato jurídico não se efetiva sem referência a uma norma e ao valor que se deve realizar. É a compreensão factual de normas em função de valores.

Por fim, a terceira linha representa a filosofia do Direito, onde o Direito pode ir do fato à norma, culminando o valor, que é uma modalidade do justo. O justo é o objeto da filosofia do Direito, de modo que sem base de justiça não pode haver ordem nem segurança, cuja valia consiste em permitir que todos os valores tenham significado. É a compreensão axiológica de fatos em função de normas.

A validade do Direito é uma questão essencial para a compreensão unitária dos fatores que compõem a realidade jurídica (SILVA, 2007). O discurso da validade do Direito é tecido por três fios: (i) a vigência, ou obrigatoriedade formal dos preceitos jurídicos, (ii) a eficácia, ou efetiva correspondência social ao seu conteúdo e (iii) o fundamento, ou valores capazes de legitimá-lo em uma sociedade de homens livres (REALE, 2005).

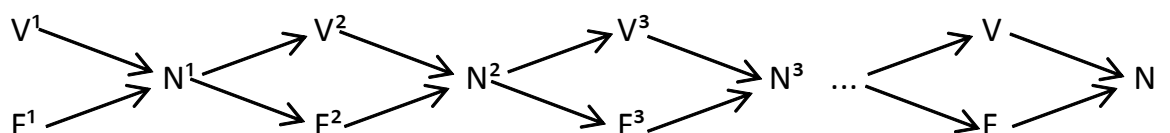
Em primeiro lugar, a vigência diz respeito à competência dos órgãos e aos processos de reconhecimento e produção do Direito no plano normativo e corresponde à execução compulsória de uma regra do Direito, atendidos os requisitos essenciais à sua elaboração dentro de determinado sistema jurídico. Já a eficácia, compreende a regra jurídica enquanto momento da conduta humana, ou seja, o Direito autêntico não é apenas declarado, mas reconhecido e vivido pela sociedade. Deste modo, uma norma é eficaz se a lei é percebida por seus destinatários. Por fim, o fundamento é o valor, ou fim, almejado pela regra do Direito. Não é possível estabelecer uma regra jurídica desvinculada da finalidade que legitima sua eficácia e vigência. Portanto, todo ordenamento jurídico persegue determinados fins, que representam os valores que guiam o legislador.

Segundo Reale (2005), a vigência se refere à norma, a eficácia se reporta ao fato e o fundamento expressa sempre a exigência de um valor.

Posteriormente, o conceito de dialética foi ampliado, através do desenvolvimento de uma concepção advinda da física, a Dialética da Complementaridade, que propõe que os fenômenos no mundo subatômico surgiram na forma de complexos (sínteses) da relação complementar entre os objetos subatômicos. Através da Dialética da Complementaridade, é possível estabelecer uma ligação em que cada valor se atualiza em momentos existenciais, renovando, assim, a experiência de valores diante das mudanças de nosso cotidiano em um processo dialético.

Portanto, o processo de alterações semânticas da norma pela superveniência de mudanças no plano dos fatos e valores e que pode culminar na sua revogação pressupõe uma tomada de posição normativa perante fatos sociais impregnados de valores. Assim, é estabelecida uma ligação entre fatos e valores, na qual cada valor se atualiza em momentos existenciais diante das mudanças fáticas do nosso cotidiano, em um processo dinâmico e complementar.

Figura 3: Correlação Dinâmica de Fato, Valor e Norma



Fonte: Reale (2005), p.101

O Direito é uma dimensão da vida humana, algo que está no processo existencial do indivíduo e da coletividade.

Uma vez que a norma jurídica está imersa em nossa vivência, que é um complexo de sentimentos estimativas, ela é sujeita a mudanças, de modo que uma norma jurídica que não sofra qualquer alteração passa a ter outro significado. Reale (2005) cita como exemplo um episódio que aconteceu em relação ao 924 do antigo Código Civil, segundo o qual o Juiz pode reduzir a multa convencional no contrato proporcionalmente ao adimplemento da avença. Na época que se seguiu ao Código Civil de 1916 até a década de 1930, os advogados propunham no contrato que a multa seria sempre devida por inteiro, qualquer que fosse o tempo de adimplemento do contrato. No caso, uma costureira, que havia cumprido o contrato até o 20º mês na compra de uma máquina de costura, não conseguiu pagar as duas últimas prestações. O credor exigia, além da devolução da máquina, a multa por inteiro.

Pela primeira vez na história do Direito brasileiro o Tribunal de Justiça de São Paulo declarou que o contrato não pode prevalecer sobre a lei, sendo a ressalva contratual nula de pleno Direito. Até então não havia sido posta em dúvida a cláusula contratual, por entender-se que o artigo do Código Civil era apenas dispositivo. O Tribunal de São Paulo, ao contrário, entendeu que essa norma legal era de ordem pública, dirigida ao juiz para um juízo de equidade. Além disso, determinou que o bem fosse avaliado, cabendo à costureira parte do valor apurado, o que a lei veio depois consagrar. No caso, o individualismo anterior cederia lugar à suma compreensão social e humanística do Direito, de tal modo que, em virtude dessa nova ética valorativa, o artigo da lei, sem alteração de uma vírgula, passou a significar algo de diverso, em consonância com os princípios de equidade. (REALE, 2005, p.125)

Portanto, a pessoa humana é considerada o valor-fonte que condiciona todas as formas de convivência ordenada.

Na contabilidade, um exemplo é o Princípio do Custo como Base de Valor. Segundo Martins (2002), esse princípio surgiu em função do objetivo de verificação de lucro. Ao deixar um estoque registrado pelo montante dos recursos aplicados na sua aquisição, ficava simplificada a tarefa de se medir o lucro quando da venda. O registro dos estoques à base do custo também facilitava a tarefa de fixação de preços. No

entanto, o valor compartilhado pela sociedade no momento não é mais a informação baseada no custo histórico, mas a mensuração pelo *fair value* (CARDOSO *et al.*, 2009). Com base nisso, as normas mudaram para acompanhar a evolução da sociedade, de modo que as propriedades para investimento, os ativos biológicos e os ativos financeiros (salvo aqueles que estabelecem fluxo de caixa contratual e a entidade os mantém com a intenção de realizar tal fluxo de caixa) passaram a ser mensurados pelo valor justo.

A norma jurídica possui, portanto, certa elasticidade, sendo que com o passar do tempo podem surgir novas interpretações. Porém esta elasticidade tem limites, momento em que a norma deve ser substituída por outra (CELLA, 2006).

Já o fato surge como momento de um processo, um elo de encadeamento dos atos humanos, em função de seus atos anteriores ou em razão da natureza. O fato é algo que somente o é enquanto se situa no envolver da história, recebendo significado no contexto ou na estrutura que ele ocorre. O fato recebe valor, mas não se converte em valor.

Como terceiro elemento, o valor faz a mediação dialética entre fato e norma e é dotado de objetividade histórica, que se desenvolve no mundo da cultura⁶. Portanto, assim como a história não é algo concluído, o homem, ao ser considerado ente histórico e origem de todos os valores, reflete uma correlação fundamental entre valor e tempo (SILVA, 2007).

O processo normativo é dinâmico, sendo que a mutabilidade é inerente à vida jurídica. Circunstâncias históricas novas, mudanças na valoração dos bens e normas que revogam antigas permitem a modificação da realidade jurídica (REALE, 1994).

Assim, o pensar e o agir são constantemente modificados e ampliados por nós e como toda ação humana consciente tem por objetivo alcançar determinados fins, que são escolhidos pelo homem de acordo com os valores que ele considera importantes para a sua vida. (REALE, 1993)

Cessadas as condições históricas que exigiram com firmeza a observação de determinada conduta, sua exigibilidade perde o sentido e a norma que a amparava deixa de ser observada, ou seja, perde a eficácia.

⁶ Segundo Reale (2005), cultura pode ser definida como o acervo de bens objetivados pelo espírito humano na realização de seus fins específicos.

Como exemplo, temos o divórcio no Brasil:

Como a cultura do país sempre foi fortemente influenciada pelo catolicismo e, tendo este dogma a indissolubilidade do casamento, por muitos anos o divórcio foi proibido por lei. Ocorre que, em determinado momento histórico, as pessoas passaram a dar maior valor à liberdade de separação conjugal em detrimento do referido dogma católico. Dessa forma, o valor de indissolubilidade matrimonial foi paulatinamente perdendo a eficácia até que, em 1977, a lei permitiu a realização do divórcio (CELLA,2006, p.41).

Por sua vez, Iudícibus (1978) mostra como os valores influenciam os eventos contabilizados nas demonstrações contábeis.

No início do século XV era comum aparecer no ativo imobilizado das empresas uma conta do tipo 'Marta-Nossa Escrava', pois, efetivamente, os escravos eram propriedade do empreendimento e eram registrados pelo valor de aquisição. Por outro lado, raramente apareciam consignadas no demonstrativo de resultado receitas ou despesas de juros, pois tal prática era severamente condenada pela Igreja na época (IUDÍCIBUS, 1978, p.23).

No entanto, como são observadas várias opiniões conflitantes na sociedade, deve ser levada em conta a interferência da vontade na ordenação dos fins e dos meios, para se chegar a uma objetivação de valores. Essa interferência se dá através do Poder, que é visto como ato decisório munido de garantia específica. O fato que condiciona o aparecimento de uma norma jurídica particular nunca é um acontecimento isolado, mas um conjunto de circunstâncias, estando o homem rodeado por uma série de fatores que solicitam sua atenção, provocam sua análise e despertam atitudes de reação ou de aplauso, série de motivos ideológicos (diversidade de pontos de vista programáticos ou doutrinários, assim como divergência ou conflito de interesses de indivíduos, grupos e classes sociais) condicionando a decisão do legislador, cuja opção final assinala o momento em que uma das proposições se converte em norma jurídica (REALE, 1993).

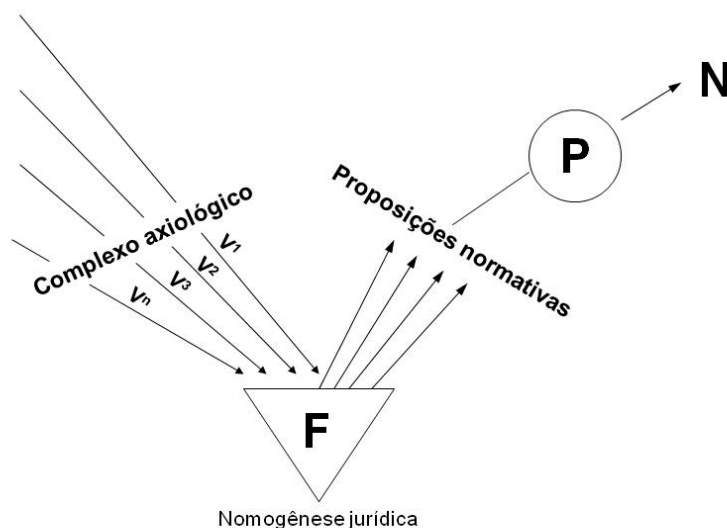
A elaboração de uma norma de Direito determinada e particular não é mera expressão do arbítrio do Poder, nem resulta objetiva e automaticamente da tensão

fático-axiológica operante em dada conjuntura histórico-social. É antes um dos momentos culminantes da experiência jurídica, em cujo processo se insere positivamente o Poder, mas sendo sempre o Poder condicionado por um complexo de fatos e valores, em função dos quais é feita a opção por uma das soluções regulativas possíveis, armando-se de garantia específica.

Portanto, o Poder traduz-se na decisão da autoridade (seja ela um órgão legislativo ou judicante ou, ainda, o poder difuso do corpo social) que se converte em norma, armando-a de sanção, uma dentre as muitas vias normativas possíveis, dando, assim, origem a um modelo jurídico que é uma estrutura normativa da experiência destinada a disciplinar uma classe de ações (REALE, 1993).

Reale (1993) compara o processo nomogenético à imagem de um raio luminoso, em que a partir de várias exigências axiológicas que incidem sobre o “prisma” dos fatos e se “refratam” em um leque de várias normas possíveis, chega-se a apenas uma norma jurídica, dada a interferência do Poder.

Figura 4: Nomogênese Jurídica



Fonte: Reale (2005, p.123)

Conforme a figura 4, o mundo jurídico é formado por contínuas “intenções de valor” (V¹, V², V³, Vⁿ) que incidem sobre uma “base de fato” (F), refragando-se em várias proposições ou direções normativas, uma das quais se converte em norma jurídica em virtude da interferência do Poder (P), entendido em sentido amplo, e não

apenas no poder governamental. Já a norma jurídica (N) não pode surgir espontaneamente dos fatos e dos valores, uma vez que ela não pode prescindir da apreciação da autoridade, ou seja, quem define a oportunidade e a convivência da norma a ser consagrada. A autoridade deve eleger e consagrar, através da sanção, uma das vias normativas possíveis.

Deste modo, Reale, (2005) traz a compreensão da gênese da norma jurídica graças à participação do Poder, em um complexo factual-axiológico, onde não impera a vontade arbitrária.

2.1.3 Valor como mediação dialética no sistema de regulação:

A expressão cultural e histórica de uma sociedade compreende toda a ação e pensamento humano que nela se realiza, a qual presume-se que o homem a cria em uma tentativa de aproximação de certos valores visando a sua realização.

Não obstante, o Direito, como fato cultural, é criado pelo homem como meio para a realização de determinados valores considerados importantes por uma dada sociedade, tais como a segurança a harmonia, a paz social e, principalmente, a justiça (SILVA, 2007). Nessa direção o valor considerado por Reale como objeto autônomo referido ao plano da história (historicismo axiológico) tem na pessoa humana o valor-fonte que condiciona todas as formas de convivência e relações sociais.

Ao considerar a norma uma realidade cultural, na qual se compõem os conflitos de interesses diante dos fatos que surgem, a correlação funcional defendida por Reale entre a eficácia, vigência e fundamento torna evidente o papel do valor como o fundamento entre efetividade da aplicação da norma e a sua duração nas relações sociais.

Analisemos, por essa ótica tridimensional, a eficácia e a vigência de determinado pronunciamento contábil emitido pelo CPC, tendo como aspecto histórico-cultural a carga tributária incidente sobre renda e patrimônio das pessoas jurídicas. A aplicação (eficácia) e a aderência da norma (vigência) se efetivam pela presença do valor da neutralidade na norma como elemento fundamental neste processo dialético, ou seja, é estabelecida uma ligação complementar (dialética da complementaridade) entre fato (carga tributária), norma (pronunciamento CPC) e valor (neutralidade) de maneira funcional e concreta, cujo momento normativo (emissão de pronunciamento) resulta como solução superadora e integrante do tempo e do espaço.

O estudo da axiologia é peça chave no pensamento de Reale. As valorações, portanto, são ingredientes do processo cultural inseparáveis da vida cotidiana, cujas regras de conduta pressupõem um processo político, um envolvimento com negociações, barganhas, permutas e, até, a utilização de força, as quais possivelmente estão impregnadas de valor (REALE, 2005).

O sistema de regulação da contabilidade de um país é influenciado por diferentes agentes, que interagem entre si e agem sobre o próprio sistema. De acordo com seus objetivos e autoridades, esses agentes formulam leis, decretos, regulamentos, pronunciamentos, instruções, deliberações e comunicados direcionados às entidades, estabelecendo as práticas contábeis a serem adotadas pelos regulados na mensuração e evidenciação de suas transações (CARDOSO *et al.*, 2010).

Para Martins (1991), é imprescindível a normatização e a regulação da contabilidade, para que todos estejam usando os mesmos princípios e critérios e para que todos os leitores possam rapidamente efetuar suas análises e chegar às suas conclusões e avaliações.

A normatização contábil, assim como a própria contabilidade, tem passado por um processo constante de evolução. No entanto, tem também se mostrado como totalmente vinculada às mudanças ocorridas pela cultura, pela economia, pelo pensamento jurídico, pelo poder, pelos interesses em jogo (MARTINS *et al.*, 2007).

Para Cardoso *et al.* (2009), o processo de convergência das práticas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais implica em profundas alterações na regulação da contabilidade. Nesse sentido, Ordelheide (2004) acredita que um entendimento da regulação da contabilidade parece ser mais adequado quando se enxerga a contabilidade como um conjunto de mecanismos dedicados à redução da assimetria informacional, ao delineamento de incentivos e à estruturação e sinalização de mecanismos de avaliação de desempenho ou, de forma mais ampla, como uma instituição social. De forma complementar, a contabilidade pode ser considerada por seu aspecto utilitário, que propicia a geração de informações sobre as entidades para toda a sociedade e o controle dos patrimônios das entidades e a contribuição para a redução de riscos.

O processo de normatização contábil pode ser analisado sob o ponto de vista de diversas ciências sociais, tais como a psicologia, a sociologia, a antropologia, a política, a história, a economia e o Direito (POHLMANN e ALVES, 2004).

Assim, a norma é considerada a forma que o jurista usa para expressar o que deve ser feito para a realização de um valor ou para impedir a ocorrência de um desvalor, integrando algo da realidade social em uma estrutura regulativa obrigatória, surgindo, então, do processo factual-axiológico, como uma relação concreta e não como simples e abstrato enunciado lógico (REALE, 2005). Portanto, toda norma jurídica assinala uma tomada de posição perante os fatos, em função tensional dos valores.

Cada modelo jurídico, em suma, corresponde a um momento de integração de certos fatos segundo valores determinados, representando uma solução temporária (momentânea ou duradoura) de uma tensão dialética entre fatos e valores, solução, essa determinada e objetivada pela interferência decisória do poder em dado momento da experiência social.

Se o Poder não atende às exigências axiológicas-jurídicas, tem-se como consequência o surgimento de modelos normativos inoperantes que, embora possuam realidade formal, não terão eficácia nenhuma dentro da sociedade.

Segundo Cella (2006), as normas mais eficazes são seguidas por todos os membros de uma sociedade, submetidos aos mesmos modelos jurídicos, de modo quase espontâneo, como por exemplo, as filas. Enquanto isso, há normas que são seguidas na generalidade dos casos apenas enquanto providas de coação, como as leis tributárias. Ainda, há normas que não são seguidas apesar da coação, como a proibição do jogo do bicho. Por fim, as normas mais ineficazes são aquelas violadas sem que se opere a coação, por exemplo, a proibição de tirar fotocópia de livros.

O que confere o caráter de legitimidade na aplicação de uma norma? Para os jusnaturalistas, por exemplo, a legitimidade deve sempre pressupor justiça, ou seja, o que não é justo não pode nunca ser legítimo. Entretanto, a objetivação que leva alguém a reconhecer o que é justo e legítimo dependerá sempre de um juízo de valor subjetivo, pois o que é considerado justo para uns muitas vezes não o será para outros. É por isso que no espaço nomogenético, ao final, somente uma valoração prevalecerá, qual seja a aglutinação das várias tensões existentes, de modo que, na maioria das vezes, a norma jurídica sancionada é como se fosse o resultado das várias pretensões onde prepondera a opinião dominante. (CELLA, 2006, p.74)

Portanto, a vida jurídica não pode deixar de obedecer a pressupostos ligados às conquistas da experiência humana em sua autoconsciência temporal. Assim, o reconhecimento da correlação dialética que envolve o fato, o valor e a norma é essencial para que seja percebida a presença e a relação mútua dos três elementos em qualquer dimensão da vida humana, em qualquer lugar e a qualquer tempo. Cada norma compreende a incidência de certos valores sobre fatos que não podem ser compreendidos separados uns dos outros.

2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS NO MUNDO E NO BRASIL

A contabilidade mundial se encontra em um momento histórico, marcado pelo processo de convergência das normas contábeis e da criação de uma linguagem universal, o que Iudícibus (2007) denomina de “Esperanto da Contabilidade”. O momento, há poucas décadas inimaginável (MARTINS *et al.*, 2007), representa um marco definitivo para a contabilidade, e a partir dele não há expectativa de que outro conjunto diferente de normas contábeis seja utilizado no mundo. No futuro, as pessoas deverão se surpreender ao saber que a contabilidade já foi diferente em países distintos. Para Barth (2008), o mercado de capitais exige uma única linguagem de negócios. A pergunta deve ser como e não se isso irá acontecer.

Até início da década de 1990, praticamente cada país ou região tinha sua maneira particular de contabilizar suas operações, de modo que cada empresa apresentava resultados diferenciados, conforme o padrão aplicado. Este fator dificultava a captação de investimentos externos, uma vez que partindo do princípio de que o mundo corporativo atual não possui fronteiras e que os capitais possuem “passaporte com visto livre” (FERREIRA, 2002), é mais difícil fazer comparações de desempenho entre empresas internacionais sem levar em conta a convergência das normas contábeis. A utilização de uma linguagem contábil única reduz a incerteza e, em decorrência, diminui o custo de capital.

Martins (2010) utiliza uma metáfora sobre o futebol de salão para explicar porque as normas internacionais são necessárias:

(...) alguns times do interior jogavam esse futebol numa quadra de basquete, com tábuas colocadas ao redor que funcionava como 'tabela', com a bola podendo bater nelas e voltar à quadra normalmente; desenvolviam-se técnicas de driblar e passar a bola para companheiros com o uso desse recurso. O goleiro não podia arremessar a bola sem que esta tocasse no chão da sua metade da quadra ou em um companheiro de equipe. Só que, na capital, já não existiam as tais tábuas e o goleiro podia arremessar a bola pelo alto até a metade adversária. Foi impossível a realização do torneio com alguns times que não sabiam jogar sem as 'tabelas' e com outros que não tinham a mínima familiaridade com elas. Isso é o que ocorre quando cada um faz suas regras.

Foi preciso que se uniformizassem as regras para acontecer o mesmo torneio no ano seguinte. Hoje o futebol de salão tornou-se tão importante que é administrado mundialmente pela FIFA e tem um conjunto definido e único de regras, como o futebol de campo. Ou seja: o futebol de salão, quando cresceu e ficou importante, precisou ter regras uniformes pelo mundo todo, assim como o futebol de campo. Aliás, há muito tempo podemos assistir a partidas de futebol jogadas na Rússia, na Espanha, na Finlândia, no Zimbábue e no Uzbequistão, pois todos usam as mesmas regras. (MARTINS, 2010, p.1)

Barth (2008) reconhece outros benefícios na existência de demonstrações contábeis globalizadas. A autora afirma que elas podem facilitar a mobilidade, não apenas de capital, mas também de idéias e de pessoas, de modo que estudantes e profissionais que aprendem a linguagem da contabilidade internacional serão capazes de usá-la em diversos países.

Radebaugh *et al.* (2006) afirmam que desde o episódio da crise de 1929, nos Estados Unidos, o grande desafio global diz respeito a como responder às pressões por aumento de transparência, de modo a gerar confiança de que a informação fornecida por empresas é compreensível e confiável. A crise econômica mundial de 2008 confirmou a crescente necessidade de ferramentas para tomadas de decisão e demonstrações contábeis claras, consistentes e informativas, uma vez que os investidores utilizam as informações contábeis para formar suas expectativas em relação às empresas.

Segundo Barth (2007), o objetivo das demonstrações contábeis não inclui o provimento de informações para gerenciamento interno dos negócios, uma vez que os administradores das empresas podem diretamente especificar a informação que querem e precisam. Entretanto, as demonstrações contábeis são primordiais para atender às necessidades informacionais dos usuários externos, que não podem exigir informações diferenciadas. Segundo Martins *et al.* (2007), em países como Estados Unidos e Inglaterra, o usuário externo, principalmente os investidores não controladores, é o principal foco de atenção dos normatizadores contábeis, uma vez que eles não podem ter acesso diretamente às informações das empresas. As demonstrações contábeis devem oferecer confiança a eles, a fim de que o mercado acionário possa crescer.

De acordo com Judge *et al.* (2010), quando a competição por capital atingiu proporções globais, nações se tornaram dispostas a “trocar” suas normas domésticas por um conjunto de normas utilizado globalmente, ou seja, as normas internacionais.

Até o século XX, o padrão dos Estados Unidos predominou, devido à importância econômica do país, à qualidade técnica de seus princípios contábeis, a estrutura da profissão contábil no país e à participação das empresas no mercado de ações de Nova Iorque. Assim, as empresas interessadas em captar recursos externos necessitavam elaborar duas demonstrações contábeis, uma de acordo com as normas contábeis de seu país e outra segundo os U.S.GAAP. Isso representava alto custo para essas empresas, que precisavam aumentar de forma significativa o número de funcionários na área contábil, além dos custos com auditoria.

No início deste século, com as fraudes e os escândalos financeiros que aconteceram nos Estados Unidos, como vistos na Enron, *WorldCom*, *America Online* e diversas outras empresas e a extinção da tradicional empresa de auditoria Arthur Andersen, os padrões contábeis norte americanos perderam espaço para àqueles advindos do IASB. Segundo Malan (2010), as IFRSs não são escolhidas porque são internacionais e sim por sua qualidade.

Em 2002, foi firmado o acordo entre o FASB e o IASB denominado *Norwalk Memorandum* ou *Memorandum of Understanding*, posteriormente ratificado em 2006. As duas entidades concordaram em harmonizar a sua agenda e trabalhar de forma a reduzir as diferenças entre as IFRSs e U.S.GAAP. Segundo Barth (2008), o objetivo final dos esforços de convergência do *Norwalk Memorandum* é que os padrões emitidos pelo IASB-FASB sejam idênticos. Isso porque os integrantes das duas instituições

acreditam que mesmo se eles adotarem a mesma solução técnica, aqueles que lerem os padrões poderão presumir que os membros das entidades queriam expressar algo diferente se eles não usarem a mesma terminologia nos padrões.

Barth (2008) cita alguns desafios existentes na tentativa da convergência entre IFRSs e U.S.GAAP. O primeiro deles diz respeito à literatura existente em cada entidade, porque muitos padrões pré-existentes não são idênticos. A manutenção desses legados pode resultar em divergência adicional, ao invés de convergência. Um segundo desafio é apresentado pelas diferentes pressões políticas por que cada conselho se defronta. Há, também, o desafio em se lidar com prioridades, uma vez que se o primeiro conselho trata de um assunto e o segundo não, a convergência poderá ser prejudicada. Por exemplo, o FASB emitiu o SFAS 157, sobre mensuração do valor justo antes que o IASB tivesse emitido opinião sobre essa questão na alteração do IAS39. De fato, em 2009 o IASB emitiu uma minuta sobre valor justo, que apresenta conceitos diferenciados daqueles apresentados no SFAS 157. Em 2011, o IASB emitiu o IFRS 13 com o objetivo de proporcionar orientação de como mensurar o valor justo, aproximando-se das normas do FASB, que já haviam sido modificadas. Um quarto desafio se relaciona a forma de redação dos padrões. Os padrões do FASB incluem tipicamente regras mais detalhadas e guias específicos, enquanto os padrões do IASB se apóiam tipicamente em maior julgamento na aplicação as normas e padrões. A existência desses desafios leva muitos a acreditarem que seguir a convergência não seja o caminho mais eficiente e efetivo para se conseguir um único conjunto de padrões, mas sim a adoção completa das IFRSs pelos Estados Unidos.

Ainda em 2002, com o posicionamento da União Européia de estabelecer a adoção das IFRSs em todas as demonstrações consolidadas das companhias abertas dos países do bloco, o IASB ganhou de forma definitiva mais força. A adoção das IFRSs na Europa representa uma das maiores mudanças nos últimos anos, e foi controverso, gerando debates que chegaram aos maiores níveis do governo (ARMSTRONG *et al.*, 2010). Segundo Canibano e Mora (2000), a estratégia da União Européia em relação à convergência contábil de regras era usar diretivas, as quais todos os membros teriam que adaptar sua legislação. Houve diversos problemas relacionados ao processo, uma vez que é difícil atingir uma convergência regulatória em países com diferenças culturais, legais e políticas. Portanto havia grandes limitações. A estrutura vinda das

normas do IASB constituiu uma base de grande utilidade e em um período de quatro anos a meta inicial foi alcançada, mesmo que com dificuldades.

Por sua vez, Hoogendoorn (2006) acredita que apesar de a adoção das IFRSs na Europa ter sido benéfica, não se deve esperar comparabilidade total, uma vez que diferenças observáveis e não observáveis irão remanescer.

Seguindo a tendência mundial, o Brasil possui desde 2005, em decorrência da Resolução do CFC nº 1.055/05, uma instituição responsável pela convergência das normas contábeis às internacionais, o CPC. O CPC é um órgão normatizador e não regulador (GELBCKE, 2010) e representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização das normas contábeis.

Como vantagens relacionadas à convergência das normas contábeis para o Brasil estão o fornecimento de informações de acordo com normas de elevada qualidade e transparência, redução de custos nas companhias abertas brasileiras com ações negociadas em bolsas de valores internacionais, em virtude do aumento da credibilidade pelo investidor que não mais teriam que utilizar dois ou mais padrões ao mesmo tempo para efetuar seus registros contábeis, maior facilidade de operações internacionais e probabilidade de atrair mais investimentos para o país, uma vez que os investidores são atraídos por mercados que conhecem e confiam, e maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários, principalmente para os mercados de capitais. A possível perda diz respeito à redução dos graus de liberdade trazida pela convergência (CARVALHO *et al.*, 2006; IUDÍCIBUS, 2007; LEITE, 2002; LEMES e CARVALHO, 2004).

Para Martins (2010), se queremos um país mais desenvolvido, com chances maiores de sermos vistos por todos os demais e com necessidade de vermos a todos eles, é preciso que tenhamos normas contábeis suficientemente homogêneas para que os demais países entendam nossas demonstrações contábeis e para que nós os entendamos quando vierem ao Brasil.

Barth (2008) argumenta que demonstrações contábeis globais são desejadas, pois podem melhorar o funcionamento dos mercados de capitais, trazendo melhor informação para empresas prepararem e auditarem suas demonstrações. Além disso, há diminuição de custos de preparação das demonstrações contábeis e de auditoria e dos custos de capital de empresas mundiais, e dos custos que usuários incorrem para interpretar as informações contábeis divulgadas por empresas pelo mundo,

privilegiando a comparabilidade. Para Lopes (2010), um país decide adotar as normas internacionais uma vez que para o desenvolvimento do mercado de capitais é necessário ter normas contábeis de qualidade.

Segundo Jamal *et al.* (2008), as IFRSs estão em processo de ser adotados por países que anteriormente tinham um padrão contábil nacional e por outros países onde falta tradição de um padrão contábil nacional. A evidência sobre a qualidade da aplicação das IFRSs e das demonstrações contábeis em países em desenvolvimento não pode ser generalizada em uma base geral. De fato, a qualidade das demonstrações contábeis apresenta variação significativa nos diversos países que passaram a adotar as IFRSs.

De acordo com Judge *et al.*, (2010), é possível identificar dois diferentes grupos. De um lado, há países em desenvolvimento, como o Nepal e Oman, que perceberam que suas normas contábeis domésticas eram de “menor qualidade” e adotaram as normas internacionais para estar a altura de seus parceiros mais desenvolvidos, como Inglaterra e Grécia. De outro, há países, como Canadá e Austrália, que possuem normas contábeis domésticas de qualidade e se comprometeram a adotar as IFRSs ou alteraram de modo significativo suas normas domésticas, de modo a se aproximar das normas internacionais.

No entanto, a convergência das normas contábeis não é unanimidade. Sunder (2007), por exemplo, acredita que o uso de uma regra contábil no mundo todo pode prejudicar o desenvolvimento de melhores regras. Para o autor, a normatização restringe os benefícios de se experimentar alternativas, uma vez que não se pode mais observar o que aconteceria se um método alternativo estivesse sendo usado. Assim, se todas as empresas usassem um único método de contabilidade, poderia ser mais difícil produzir observações convincentes de que poderia existir um tratamento contábil de melhor qualidade. Portanto, a preferência por uniformidade pode dificultar a evolução da contabilidade e o desenvolvimento de métodos novos e melhores. Jamal *et al.* (2008) concordam, e afirmam que a experimentação com várias proposições tem o potencial de ajudar a melhor identificar padrões contábeis, melhorar a educação de futuros contadores e oferecer aos administradores melhores oportunidades para comunicar seus resultados a investidores. Para esses autores, princípios contábeis se desenvolvem de acordo com os sistemas legais, regulatórios, financeiros, de governança e de auditoria

de um país. Portanto, não há um conjunto ótimo de padrões contábeis. Ao invés disso, a contabilidade é um processo em contínuo desenvolvimento.

Barth *et al.* (2007) afirmam que nem sempre os valores contábeis baseados nas normas internacionais são de maior qualidade que aqueles baseados em padrões domésticos. Por exemplo, limitar a prudência de administradores em relação a alternativas contábeis poderia eliminar a habilidade de uma empresa em reportar mensurações contábeis mais confiáveis. Assim, ao determinar que o provisionamento de contingências deveria abranger apenas os casos considerados prováveis, as normas internacionais podem induzir a empresa a provisionar menos do que o necessário. Para o usuário, poderia ser mais útil provisionar também casos julgados como possíveis. Ainda, as normas internacionais não permitem o reconhecimento contábil dos efeitos das variações de preço em uma economia não hiper inflacionária, o que constitui um procedimento de melhor qualidade. Além disso, a flexibilidade inerente em normas baseadas em princípios pode oferecer grande oportunidade para as empresas gerenciarem seus ganhos, de modo a diminuir a qualidade contábil.

Ademais, investidores em diferentes países, devido a fatores institucionais e culturais, dão mais ênfase a determinados tipos de informação em detrimento a outras. Isso acontece na Alemanha, onde os investidores são constituídos principalmente por grandes instituições, que fornecem empréstimos ou participam no capital social de empresas. Esses focam especialmente em indicadores de liquidez e de solvência de uma empresa. Por isso, reguladores devem ter cuidado ao preparar novos padrões contábeis, que são usados por empresas em diferentes países. O que pode ser melhor para um país pode não ter o mesmo impacto nos usuários de outros países (BLACK e WHITE, 2002).

Um caso brasileiro é o do reconhecimento contábil dos gastos de implantação e pré-operacionais, como ativo diferido. De acordo com o pronunciamento CPC 04, intitulado Ativos Intangíveis e que segue as normas internacionais, esses gastos devem passar a ser reconhecidos como despesas. Portanto, as empresas em fase inicial ou de expansão poderão apurar resultados menores com a nova norma. O que se coloca sempre nesse tipo de debate são os fatores culturais existentes. No Brasil, a maior parte das empresas é administrada pelos próprios controladores, que estão cientes do que está ocorrendo, gerando uma assimetria em relação aos acionistas não controladores, que poderão ficar sem essa informação. Por exemplo, uma empresa que está em expansão em 2009, teve uma redução do resultado pelo reconhecimento como despesa de gastos

que anteriormente podiam ser considerados como ativo. Se isso não for acompanhado de uma informação ampla ao mercado, pode haver uma redução no valor da empresa sem justificativa. Outro fato no Brasil é o efeito sobre a distribuição do lucro em virtude do impacto sobre o cálculo do dividendo obrigatório. Para uma empresa na fase de expansão, se ela tivesse a alternativa de “diferir” determinados ativos no curto prazo, seu resultado seria superior à hipótese de ter que reconhecer o valor imediatamente no resultado. Neste caso haverá uma redução do lucro em um primeiro momento e, em consequência, do dividendo. Isto será compensado no futuro em virtude de não mais ocorrer a amortização sistemática. Por outro lado, em países como os Estados Unidos, de forma geral, o investidor está mais acostumado com o reconhecimento dos gastos pré-operacionais imediatamente como despesas. A expansão das empresas de tecnologia que foram bem sucedidas naquele país pode ser utilizada como exemplo e indica, por parte dos investidores, uma maior tolerância com o prejuízo no início das atividades. Lá, há também uma maior tradição na leitura das notas explicativas (SANTOS *et al.*, 2009).

Para Hoogendoorn (2006), mesmo com a convergência, com tantas possíveis interpretações das normas, é uma ilusão pensar que diversidade em práticas irá desaparecer, mesmo com os esforços dos auditores. Afinal, as demonstrações contábeis devem ser preparadas por empresas, e sua administração deve fazer suas próprias interpretações, enquanto o papel do auditor é concentrado em avaliar se a interpretação aplicada pela empresa obedece às regras.

Um risco do processo de convergência é que tentativas para forçar uma prática inexata em ter uma solução contábil global “correta” para todas as questões tenha o potencial de promover a aplicação da forma sobre substância, dificultando para sociedade o benefício de receber informações de maior qualidade.

Para Barth (2008), a globalização na elaboração das demonstrações contábeis apresenta custos associados a entender e aceitar diferentes perspectivas, como qualquer mudança. Além disso, as empresas precisam aprender a viver com ambiguidade e devem ficar mais seguras ao fazer julgamentos contábeis.

2.3 REGRAS, CONCEITOS E JULGAMENTO

Segundo Coase (1990), as demonstrações contábeis fornecem informações sobre o comportamento da empresa, podendo-se relacionar os números apresentados nas demonstrações contábeis a diversos outros aspectos de seu posicionamento. De fato, a contabilidade é um grande elemento de sustentação do exercício de autoridade dentro da empresa por meio da geração de informações, considerando a estruturação organizacional na forma de centros de custos e de lucros, dos sistemas de avaliação de desempenho e da elaboração e acompanhamento do orçamento.

Para McLeay *et al.* (2004), as consequências econômicas das decisões políticas tornam muito difícil para reguladores contábeis selecionarem tratamentos não controversos em qualquer questão, baseados somente em considerações técnicas. Ao contrário, a escolha da regulação da contabilidade apropriada reflete uma decisão social, onde instituições regulatórias tentam gerenciar conflitos entre instituições competidoras com interesses diferenciados, tentando selecionar a solução mais aceitável.

Ao ser indagado por conselhos para o seu sucessor no dia de sua aposentadoria, após 10 anos trabalhando como membro do FASB, Dennis Beresford⁷ respondeu que seu único conselho seria comprar um cachorro, uma vez que após um dia debatendo com seus colegas, com empresas, com pessoas do mercado e com a SEC era importante chegar em casa e ser recebido por alguém que lhe dava afeto e concordasse com seu posicionamento.

Como ciência social, a contabilidade nem sempre possui um único tratamento correto para as situações vivenciadas pelas empresas. A resposta, em determinadas circunstâncias, depende da formação do indivíduo. Há uma grande tradição da importância de aspectos sociais em demonstrações contábeis, baseadas no julgamento. Esse processo constitui uma avaliação coletiva dos administradores e contadores, objetivando a melhor avaliação para a empresa (SUNDER, 2007). Portanto, podem surgir argumentos divergentes que possuem lógica na análise de um evento econômico.

Segundo Demski e Magee (1992), imperfeições de mercado constituem o ponto central do ambiente contábil. Se os mercados fossem completos e funcionassem perfeitamente, toda divulgação de uma demonstração para o mercado e seu ambiente

⁷ Conforme em <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1997/Jul/beresfrd.htm>, acessado em 9 de novembro de 2008.

poderia ser aferido através de um valor de mercado. Assim, a função contábil de avaliação perderia importância, uma vez que a contabilidade baseada em mercado se tornaria trivial. Portanto, em um mundo como esse, o produto contábil não teria tanta utilidade porque apenas recalcularia o que já é sabido. Já em um mundo onde mercados são incompletos, a contabilidade se mostra controversa e interessante. É nesse mundo que encontramos perspectivas para debates sobre reconhecimento da receita, determinação do custo, avaliação de estoques, entre outros, sem o acesso a uma referência de valor.

Para Ordelheide (2004), a contabilidade é, de modo geral, o meio para se chegar ao fim, que é a informação. Essa relação meio-fim implica um processo de seleção. Tanto a contabilidade quanto o propósito que ela procura ter são escolhidos pelas pessoas envolvidas. Do mesmo modo, cada demonstração contábil publicada possui efeitos diversos.

Martins (2001) afirma que um dos maiores dramas da contabilidade é o da escolha de critérios de mensuração dos elementos patrimoniais das entidades.

Quando um balanço está todo bonito, “fechado”, com seus dois lados “batendo”, poucas pessoas leigas em contabilidade são capazes de entender que julgamentos de valor foram exercidos na elaboração dessa peça. Às vezes, nem de longe sonham com os momentos de dúvidas cruéis passados pelos profissionais de contabilidade e auditoria durante o processo de sua elaboração (MARTINS, 2001, p.84).

Para Barth (2007), a mensuração é a chave para o processo de elaboração das demonstrações contábeis. Portanto, é fundamental que os responsáveis por estabelecer padrões baseiem suas decisões relacionadas à mensuração na melhor informação possível.

Isso ocorre atualmente com o debate acerca da aplicação do conceito de “valor justo” nos instrumentos financeiros, por exemplo. Em relação a esse fato, Sunder (2005) argumenta que após considerar complexidades e todos os detalhes de determinada transação, administradores, contadores e auditores devem dar seu veredicto. É necessário que estes tenham responsabilidade em fazer o melhor julgamento.

Segundo Hoogendoorn (2006), a questão do “valor justo”, incluindo *goodwill* e *impairment* de ativos intangíveis, representou uma das mudanças mais dramáticas no

processo de adoção dos pronunciamentos contábeis internacionais na União Européia, uma vez que isso pode envolver estimativas subjetivas de fluxos de caixa futuros. Muitas estimativas são específicas da entidade e às vezes há uma grande variedade de montantes aceitáveis, o que resulta em perda de comparabilidade. Em 2011, o IASB emitiu o IFRS 13 com o título “*Fair Value Measurement*”, que passou a definir valor justo como “o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordinária entre participantes de mercado na data de mensuração”.

Valores contábeis que melhor refletem a realidade de uma empresa, de acordo com normas baseadas em princípios e mensurações efetuadas com segurança, podem aumentar a qualidade da contabilidade, uma vez que proporcionam informações que ajudam nas decisões de investimentos. Essas duas fontes de maior qualidade contábil relacionam-se, uma vez que, se tudo o mais permanecer igual, a relevância das demonstrações contábeis aumenta na extensão em que os valores contábeis refletem a realidade dos fundamentos da empresa (BARTH *et al.*,2007).

Outro exemplo citado por Sunder (2005), diz respeito ao reconhecimento de receitas. Segundo o autor, reconhecer uma receita quando essencialmente a empresa cumpriu todos os requisitos necessários para seu auferimento representa uma norma contábil. Administradores, contadores e acadêmicos compartilham as expectativas de que empresas reconheçam receitas desse modo. No entanto, essa norma, como outras, é subjetiva. Cada indivíduo pode decidir, ao analisar um caso de reconhecimento de receita se ele está de acordo com a norma. Em alguns momentos pode não haver unanimidade. Para Sunder (2005), é impossível estabelecer uma especificação completa de todas as condições necessárias para uma norma de reconhecimento de uma receita, considerando-se a amplitude de transações econômicas realizadas.

Segundo Martins (2010), a contabilidade trabalha e contém julgamentos, expectativas e subjetividades. Para que se retrate uma determinada entidade sob a ótica de seus proprietários e gestores é preciso que haja o mínimo de regras que permitam que seus usuários externos possam melhor aquilatar o que ocorre.

Cardoso *et al.* (2008) afirmam que a subjetividade faz parte de todo processo de normatização, bem como do processo de aplicação da norma e, conseqüentemente, do processo decisório. Os valores existentes em uma realidade histórica, econômica e social, são convertidos em normas que não podem prescindir da apreciação do poder da

autoridade reguladora. Por conseguinte, a subjetividade da norma não deve constituir obstáculo para o fenômeno da regulação, pois é necessário, apenas, estar sensível à presença de elementos sócio-histórico-culturais que podem afetar a relação fato-valor presente em tal processo e, também, assumir conscientemente as responsabilidades envolvidas nas integrações normativas daí advindas. Para Iudícibus (2007), temos de ter capacidade de exercer um subjetivismo responsável, aprendendo a lidar com valor e não nos acomodar em uma falsa noção de objetividade.

A dificuldade no estabelecimento de um sistema de regras onde transações estão constantemente sendo redefinidas é exemplificada por Sunder (2007), que cita o fato de a SEC não ter clarificado a definição de *insider trading*⁸. A definição é deixada em aberto para interpretação e julgamento.

Supondo que a SEC determinasse que o termo *insider trading* diz respeito a diretores e gerentes, isso não implicaria suas esposas, filhos, parentes. É nítido que quanto mais detalhes é escrito sobre uma regra, pior ela se torna. As consequências de clarificação são piores do que deixar essas questões para julgamento. As instituições responsáveis por escrever regras devem evitar se tornar uma fonte para que se cometa fraudes legalmente (SUNDER, 2007, p. 42).

Ordelheide (2004) afirma que as partes envolvidas devem compartilhar uma visão comum das funções da contabilidade e a contabilidade só pode exercer suas atribuições em um contexto complexo, com outras instituições e funções, que possuem um caráter normativo implícito. Assim, valores, desejos e utilidades constituem a contabilidade.

O mesmo é verdade para a aplicação das normas contábeis dentro das empresas. Por exemplo, ao definir a contabilização ou não de uma provisão para contingências e sua mensuração, existe uma grande possibilidade da existência de acordos informais efetuados por pessoas, principalmente porque boa parte dos contratos de incentivos entre gestores e acionistas se baseia em medidas contábeis da empresa. As normas contábeis devem, portanto, estabelecer um parâmetro básico.

De fato, a contabilidade é usada em diversos arranjos organizacionais dentro da empresa. Esses incluem a estruturação do gerenciamento dos sistemas de controle, sistemas orçamentários, sistemas de avaliação de desempenho periódicos, planos de

⁸ Pessoa com informação privilegiada

bonificação e remuneração de executivos e sistemas de contabilidade de custos. Portanto, um papel importante da contabilidade é fornecer consultoria na definição de critérios para o processo decisório abrangendo a divisão de poderes dos indivíduos na estrutura organizacional da empresa (EMANUEL *et al.*, 2003). A forma de captação, acumulação e evidenciação do sistema contábil deve ser estruturada de acordo com essas definições.

Iudícibus *et al.* (2005), acreditam que a dicotomia de interesses aparece porque administradores e proprietários, procuram maximizar suas satisfações. Embora os administradores, em princípio, trabalhem para os proprietários, eles acabam criando suas motivações pessoais, seus objetivos de maximização de satisfação que nem sempre coincidem com os dos proprietários.

Para Sunder (2005), ao preparar uma demonstração contábil, os administradores são colocados em uma posição de conflito de interesses, especialmente quando sua remuneração, permanência no emprego e reputação no mercado têm relação direta com os números que ele vai apresentar. Nas últimas décadas, empresas tentaram resolver problemas de agência alinhando incentivos gerenciais aos interesses dos acionistas, relacionando sua remuneração com os valores demonstrados na contabilidade e os preços da ação. No entanto, as tentativas de resolver problemas de agência através de premiação por desempenho intensificaram o conflito de interesses na preparação de demonstrações financeiras, aumentando a dificuldade de usar normas não totalmente definidas para elaborar as demonstrações contábeis. Esses conflitos deveriam ser, e muitas vezes são, controlados por auditores externos. No entanto, a escolha por auditores independentes externos traz um conflito de interesse também, uma vez que os auditores são pagos pela organização que estão auditando. Assim, a possibilidade de perda do cliente pode trazer vieses para o julgamento do auditor, especialmente quando o auditor trabalha com normas não totalmente claras e objetivas, que permitem julgamentos diferenciados. Para o autor, a melhor solução poderia ser a rigidez da normatização, o que não é fácil, uma vez que o processo envolve diversos aspectos complexos e julgamentos em cada passo da decisão sobre os critérios a serem utilizados na elaboração das demonstrações contábeis.

Por outro lado, Cook (1997) contesta o argumento de Sunder (2005) quanto à rigidez da normatização ser a solução para tal problema de agência. Afinal, afirma que “quanto mais detalhada for a norma, mais fácil é evitá-la” (COOK, 1997, p. 700).

Brett *et al.* (1998), afirmam que a intensificação de conflitos são comuns dentro e entre organizações, custando tempo, energia, frustração e dinheiro. Uma compreensão de como romper esses conflitos, ou, de forma ideal, de como preveni-los de início, é crítico, pois os acionistas e administradores devem evitar os altos custos dos conflitos. No entanto, os conflitos tendem a crescer com o aumento nas exigências de coordenação, contatos entre pessoas e organizações com diferentes culturas e valores, associações organizacionais e *joint ventures*, e a descentralização do processo decisório na organização. Por isso, diminuir ou conter a assimetria informacional é uma das tarefas mais importantes da moderna contabilidade (IUDÍCIBUS *et al.*,2005).

Barth e Schipper (2007) associam a transparência das demonstrações contábeis com o aumento na qualidade, ao apresentar informações que revelam a realidade da empresa e diminuir a assimetria informacional entre investidores porque a informação é prontamente compreendida.

Carvalho *et al.* (2006) destacam a importância da participação dos reais interessados no processo de normatização contábil. Já Martins (2010), afirma que para compensar o custo de abrir mão do que temos em prol de um conjunto homogêneo de regras é preciso que se participe ativamente do processo de criação e na melhoria das normas internacionais de contabilidade.

No entanto, enquanto o *exposure draft* do IASB recebeu mais de mil *e-mails* com opiniões e sugestões, poucos vieram da America Latina, que parece não ter essa cultura de participação (ENGSTROM, 2010).

Há uma área de tensão entre a normatização baseada em conceitos ou em regras. A tentativa de evitar diversidade em resultados práticos leva a uma normatização baseada em regras, mesmo que Martins *et al.*(2007) afirmam que nunca se consegue verificar todas as alternativas colocadas. Por sua vez, se o IFRS deixa espaço para julgamentos e interpretações, alguma diversidade na prática é inevitável. Sob uma abordagem em conceitos, o teste não é se tratamentos contábeis são idênticos, mas se eles são apropriados em circunstâncias específicas (HOOGENDOORN, 2006).

A contabilidade contém tanto uma forma lógica, quanto racional, mas trabalha e contém julgamentos, expectativas e subjetividades. Esta procura retratar uma determinada entidade sob a ótica de seus proprietários e gestores, mas para isso é preciso que haja o mínimo de regras que permitam que seus usuários externos possam melhor aquilatar o que ocorre. A realidade de cada entidade não é algo

absolutamente definido e isento de julgamento. Mesmo seus proprietários a descrevem de forma diferente, seus gestores e todos os que a conhecem também. A realidade é algo fluido, mutante, e talvez jamais seja criada possibilidade de uma fotografia ou de um filme que a retratem de forma perfeita. Isso é impossível. O fundamental é que se melhore a qualidade desse filme e dessa fotografia, mas que, para fazer isso, todos usemos as mesmas regras, e que filme e fotografia sejam muito bem auditados, caso contrário, jamais se terá condições de avaliar o que ocorre com cada entidade e de existir credibilidade no que é apresentado (MARTINS, 2010, p.3).

Mais de sete décadas após a emissão das leis que regulam o mercado de capitais nos Estados Unidos, o alcance da exigência das normas tem se expandido de forma tão intensa que a SEC formou um comitê de aconselhamento especial para estudar os problemas da excessiva complexidade contábil. Essa expansão tem levado a mudanças fundamentais. Na ausência de uma norma definida para uma classe de transações, textos, discussões em salas de aulas e exames foram utilizados como base para explorar vários possíveis modos nos quais uma transação poderia ser reconhecida e as consequências dos tratamentos contábeis alternativos para vários usuários e para a economia como um todo. Tal procedimento desenvolve a capacidade e a mente dos alunos para que pensem de modo mais profundo, não permite respostas diretas, e ajuda a atrair os jovens profissionais contábeis que gostam de pensar de forma independente e abstrata. Afinal, julgamento é a marca (“*hallmark*”) da profissão contábil (JAMAL *et al.* 2008).

Segundo Martins *et al.* (2007), a profissão contábil tem imagem melhor em países que exigem o julgamento, ou seja, a capacidade de interpretação e a responsabilidade por decisões, uma vez que nesses países a contabilidade é tida como uma profissão que assume riscos, que exerce julgamentos, que decide, que age visando a uma solução justa, ao invés de ser um mero cumpridor dos detalhes de regras.

Portanto, o que a Contabilidade é questionada a fazer e a pressão sob a qual opera, variam de acordo com as circunstâncias. Isso sugere que um completo entendimento do posicionamento das instituições é essencial para a compreensão do papel desenvolvido pela contabilidade (DEMSKI e MAGEE 1992).

2.4 PRINCIPAIS ATORES ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS INTERNACIONAIS

A regulação contábil é uma espécie de intervenção da sociedade, representada por comitês por ela criados, para não deixar totalmente ao livre arbítrio de cada contador e de cada entidade a escolha dos princípios e práticas subjacentes à elaboração das demonstrações contábeis, visto que essas atendem a milhares e até milhões de interessados nas demonstrações contábeis (CARDOSO *et. al.*, 2010). Portanto, a norma contábil não pode surgir espontaneamente dos fatos e dos valores, pois ela não pode prescindir da apreciação da autoridade, ou seja, de quem define a oportunidade e conveniência da norma a ser consagrada.

No Brasil, o processo de convergência das normas contábeis às internacionais é realizado pelo CPC, que é formado por instituições que representam diferentes grupos de agentes econômicos. Para Martins *et al.* (2007), o IASC reconheceu em sua criação que o melhor modelo de entidade normativa é o que se colocam na mesma mesa todos os interessados, quem produz as informações, quem as audita, quem as usa, quem as ensina, entre outros, dali saindo as normas contábeis, pelo menos por maioria.

Como instituição social, verifica-se que a contabilidade se relaciona com mais do que a apuração de capital e lucro, sua expressão concreta em números, orçamentos e seu acompanhamento. Assim, a dimensão política se faz clara quando são considerados todos os métodos envolvidos na preparação de uma demonstração contábil, de modo que o processo político pode mudar a prática contábil (ORDELHEIDE, 2004).

Segundo Silva (2007), a norma, na qualidade de realidade cultural, compõe-se de conflitos e de interesses, que se renovam constantemente em decorrência das tensões que envolvem fatos e valores. De acordo com esse entendimento, o processo de emissão de normas, no campo contábil, pode ser formado por contínuas intenções de valor que, ao incidirem sobre um determinado evento econômico, definem os padrões a serem seguidos. Portanto, a qualidade das demonstrações contábeis depende de uma variedade de fatores ambientais, como padrões contábeis, procedimentos de auditoria, práticas governamentais, sistema educacional contábil, regime legal, provedores de informação e vários corpos regulatórios, todos influenciando os incentivos e as competências dos preparadores, auditores e usuários de demonstrações contábeis (JAMAL, *et al.*, 2008).

São identificados, a seguir, as principais características e os objetivos associados a cada instituição participante do CPC, a partir de seus sites eletrônicos e de artigos em jornais especializados. Para Cardoso *et al.* (2008), é importante conhecer os atores sociais que interagem e compartilham as crenças e os valores que constituem a contabilidade. Considerando que os usuários possuem diferentes interesses, surgem questões relativas a quais e de que forma as informações deveriam ser produzidas e evidenciadas objetivando suprir às necessidades dos usuários. Desperta, 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 (CARDOSO *et al.*, 2010).

Martins *et al.* (2007) ressaltam que a Constituição Brasileira impede que organismos públicos deleguem atribuições que lhes foram dadas por lei para terceiros. Por isso, a CVM, o CFC, o BACEN e outras instituições normativas, não podem delegar ao CPC a capacidade de emissão de normas contábeis que elas têm. Portanto, os pronunciamentos emitidos pelo CPC precisarão ser aprovados, ou seja, endossados, pelos órgãos reguladores envolvidos.

2.4.1 CFC – Conselho Federal de Contabilidade

Em primeiro lugar, Martins *et al.* (2007) afirmam que a exigência de adoção de uma contabilidade mais concentrada na essência do que na forma, a convergência descrita e a estrutura conceitual que fundamenta essas normas internacionais fazem com que a contabilidade adquira um outro patamar. Essa nova contabilidade só poderá ser exercida por profissionais de boa formação, com capacidade analítica do que ocorre no mundo, com melhor formação acadêmica, com domínio pelo menos da língua inglesa, além de ótima formação técnica e ética, que lhe permitam tomar decisões, deliberar sobre o que é a essência econômica, do que precisa ser estruturado e analisado. É de interesse do CFC que a profissão contábil alcance esse novo e mais respeitado *status*.

Além disso, como representante dos contadores, o CFC tem interesse na maior qualidade das normas contábeis, de modo a ampliar a área de atuação da contabilidade. Deseja que o processo de convergência das normas contábeis às internacionais seja cauteloso e gradual, de modo a estabelecer uma regulação adequada que garanta prestígio, credibilidade e importância para a classe contábil.

É importante ressaltar que o CFC oferece toda a estrutura física para o funcionamento do CPC. Ainda, tem o compromisso de oferecer ampla divulgação às minutas dos documentos em estudo, de viabilizar as audiências públicas, e de firmar convênios para as agências reguladoras adotarem os Pronunciamentos do CPC e de divulgar os atos do Comitê (MARTINS *et al.*, 2007).

Ainda, com a aprovação da Lei 12.249 em 2010, o CFC passou a atuar como entidade reguladora das empresas que não estão submetidas a outro órgão regulador.

Além disso, o CFC, ciente da complexidade do processo de regulação e dos custos pessoais decorrentes, procura atuar de forma pró-ativa, incentivando a atividade de educação ao oferecer cursos e treinamentos pelo Brasil.

2.4.2 IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Segundo Romanus *et al.* (2008), auditores externos ocupam um papel crítico no processo de evidenciação de informações contábeis ao realizar uma revisão objetiva das demonstrações contábeis, o que pode deter a administração de adotar práticas contábeis agressivas ou elaborar demonstrações financeiras de menor qualidade.

Para Hoogendoorn (2006), as regras internacionais são complexas, até para auditores e especialistas. Segundo o autor, houve um grande envolvimento dos auditores em obter aceitação das normas internacionais. Sua atuação foi tão significativa que eles correram o risco de se tornar demasiadamente envolvidos em preparar as demonstrações contábeis que devem auditar. Isso aconteceu especialmente pelas complexidades das normas internacionais, onde muitas entidades, especialmente as menores, não possuem conhecimento contábil suficiente.

Já Iudícibus (2007), afirma que no Brasil as grandes empresas de auditoria detêm os maiores conhecedores das normas internacionais de contabilidade, o que representa mais uma oportunidade.

A expectativa do posicionamento dos auditores das “*Big Four*”⁹ é “uma marca, uma interpretação”. Para atingir esta expectativa, as empresas estabeleceram centrais globais de IFRSs e desenvolveram muitos trabalhos didáticos (tipo perguntas e

⁹ Quatro principais empresas globais de auditoria: Deloitte, PriceWaterhouseCoppers(PwC), Ernest&YoungTerco e KMPG.

respostas) a respeito de diversos tipos de questões interpretativas onde as IFRSs não estavam totalmente claras (HOOGENDOORN, 2006).

Como representante dos auditores independentes, o IBRACON deve ser a favor de padrões contábeis menos interpretativos, garantindo ao auditor independente maior segurança na emissão de pareceres e menor risco de erros. Esta visão está relacionada à responsabilidade do auditor perante os outros setores da sociedade.

Enquanto no passado a necessidade de as companhias abertas brasileiras elaborarem suas demonstrações contábeis de acordo com dois ou mais padrões contábeis representava uma oportunidade de negócios, uma vez que isso significava que a empresa precisava auditar demonstrações contábeis elaboradas em dois ou mais métodos, as empresas de auditoria agora na área de consultoria de não clientes, pois em muitos casos, a empresa contratou como consultor outra firma de auditoria que não aquela que audita suas demonstrações, como exigência da Instrução CVM 308 de maio de 1999.

O IBRACON, como os outros integrantes do CPC, tem direito a duas cadeiras na composição do CPC, que em 2010 eram ocupadas por um representante da Ernest&YoungTerco e outro da PriceWaterhouseCoppers (PwC), duas empresas concorrentes que compõe o “*Big Four*” de empresas de auditoria. Portanto, essas duas empresas devem representar também os direitos das duas “*big four*”, KPMG e Deloitte Touche Tohmatsu, assim como o direito das empresas menores de auditoria, que são consideradas concorrentes. Vale ressaltar que o direito dessas empresas é às vezes conflitante. Cardoso *et al.* (2008), inclusive, afirmam que enquanto as grandes empresas de auditoria pretendem reduzir os custos de treinamento de pessoal com o processo de convergência das normas contábeis, as pequenas e médias empresas de auditoria provavelmente não estão preparadas para treinarem seus profissionais nos padrões internacionais de contabilidade.

2.4.3 FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, conveniada a FEA-USP

No campo da pesquisa, para Barth (2007 e 2008), acadêmicos geralmente são imparciais, não possuindo um interesse tendencioso.

A autora cita alguns motivos para que a pesquisa acadêmica seja valiosa para os normatizadores, além da imparcialidade dos acadêmicos. Em primeiro lugar, os

conceitos referentes às demonstrações contábeis são familiares aos pesquisadores. Além disso, a pesquisa pode ajudar os normatizadores a identificar como o problema em questão pode ser tratado, auxiliando a estruturarem seu pensamento sobre ele, além de fornecer evidências sobre a questão tratada. Ainda, os normatizadores procuram avidamente por subsídios de todas as perspectivas sobre todos os aspectos do assunto a ser tratado, o que são melhor oferecidos por acadêmicos e suas pesquisas neutras e de qualidade. Inclusive, os membros do IASB procuram aprender, com frequência, o que a pesquisa revela sobre os tópicos a serem debatidos em sua agenda (BARTH, 2008).

Ainda segundo a autora, outro modo pelo qual pesquisadores podem contribuir para a elaboração de normas contábeis internacionais é trazendo assuntos relacionados à própria globalização. Essas pesquisas podem estudar as características das normas contábeis aplicadas em cada país, os efeitos da globalização nos mercados de capitais, a relativa qualidade dos valores contábeis baseados em diferentes normas, e os efeitos de fatores, que não normas, que possivelmente variam do ponto de vista internacional.

Além disso, apesar do papel regulatório do normatizador, a pesquisa pode fornecer fundamentação em assuntos a serem normatizados, operacionalizando o critério que foi estabelecido entre alternativas apresentadas no desenvolvimento desses padrões, tais como relevância e confiabilidade ou representação adequada da informação contábil. Por esses serem critérios especificados na estrutura conceitual contábil, pesquisadores não precisam delimitar a função objetiva dos normatizadores (BARTH, 2008).

Na área de ensino, os acadêmicos podem contribuir na divulgação e popularização das novas normas, através da redação de livros, artigos e ao ministrar cursos e palestras. No entanto, os educadores devem mudar o modo como lecionam as normas internacionais de contabilidade (LOPES, 2009). É essencial ensinar a realizar julgamentos consistentes com os conceitos internacionais nas diversas disciplinas do curso, e não somente em uma separada (BARTH, 2008).

Portanto, por parte dos acadêmicos existe o interesse em melhorar a qualidade das normas contábeis e na valorização da profissão contábil, de modo a aumentar o campo de ensino e de pesquisa contábil. Ainda, quanto mais abrangentes forem as normas contábeis, maior o campo de atuação no sentido de suprir às necessidades de treinamento (Valor Econômico, 28/09/2008).

Para o CPC, a presença do FIPECAFI como instituição representativa da área acadêmica brasileira é importante devido ao amplo conhecimento contábil existente no Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo. Esta instituição, inclusive, foi pioneira nos cursos de mestrado e doutorado em Contabilidade no Brasil. Além disso, seu livro Manual de Contabilidade Societária serve de base para todos os contadores do país, tendo edição atualizada de acordo com o processo de convergência das normas contábeis em 2010.

2.4.4 BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadoria e Futuros de São Paulo

A BM&FBOVESPA surgiu da união entre a Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) e a Bolsa de Mercantil e Futuros (BM&F) em 8 de maio de 2008. Em 2010, ela foi a segunda maior bolsa de valores do mundo em valores de mercado, quando foi alcançada a marca de R\$30,4 bilhões.

A BM&FBOVESPA sempre teve grande atuação na área educacional, objetivando propiciar informações para os brasileiros aumentarem suas formas de investimento. Também procurou estimular formas de atrair capitais externos para o Brasil. Uma das suas grandes iniciativas foi a constituição em dezembro de 2000 do Novo Mercado e os níveis diferenciados de Governança Corporativa (Nível 1 e Nível 2), que constituem segmentos especiais de listagem desenvolvidos com o objetivo de proporcionar um ambiente que estimulasse a valorização das empresas.

Ainda, com a intenção de ampliar o nível de informação para os investidores, determinou que as empresas deveriam elaborar, a partir de 2001, demonstrações contábeis consolidadas ao fim do exercício social de acordo com as IFRSs ou com o U.S.GAAP. Isso significou um marco para a aproximação das demonstrações contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais. Portanto, sua presença no CPC fortalece a atuação da entidade, além de permitir a presença de profissionais com uma abrangência diferenciada.

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

Como representante dos analistas e profissionais de investimentos nas áreas de renda fixa e variável, abrange analistas de valores mobiliários e administradores de

portfólio e de projeções que atuam nas diversas instituições financeiras, participando diretamente do processo decisório sobre investimentos que geram recursos de longo prazo para serem aplicados nas atividades operacionais das empresas.

A APIMEC teve sempre atuação objetiva no desenvolvimento do mercado de capitais do Brasil. Na área contábil, a entidade possui um Grupo de Trabalho para análise das novas normas do IASB e trabalha no sentido de divulgação de informação de qualidade. A existência de uma contabilidade convergente pode diminuir o risco associado das operações de investimentos, fato que contribui para toda a sociedade.

2.4.6 ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

Segundo Cardoso *et al.* (2008), as empresas mais interessadas na convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais são aquelas que captam recursos no exterior e/ou cuja controladora é estrangeira e, ainda, que controlam empresas em outros países, e precisam consolidar todo o grupo econômico. A convergência poderá gerar um único conjunto de demonstrações contábeis que atenda simultaneamente investidores estrangeiros e brasileiros.

As empresas abertas brasileiras desejam, ainda, aumentar sua credibilidade, de modo a captar mais recursos com menor custo, o que é facilitado pela acessibilidade ao mercado internacional. Esse aumento de credibilidade pode ser atribuído à existência de normas claras e confiáveis pelo mercado externo. Ainda, as empresas poderão ter uma considerável redução de custos com a existência de normas contábeis internacionais, de modo que não será mais necessária a elaboração de demonstrações contábeis de acordo com dois ou mais padrões diferentes. No entanto, há necessidade, pelo menos no início, de treinamento de funcionários, de modo que estejam preparados para a aplicação das normas internacionais, o que gera gastos de implantação.

No processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, a ABRASCA atuou junto com a CANC (Comissão de Auditoria e Normas Contábeis), de modo a participar do processo de audiência pública com contribuições relevantes vinculadas aos objetivos dos preparadores das demonstrações contábeis.

Por fim, as empresas desejam diminuição da carga tributária. Martins *et al.* (2007) afirmam que interessa às entidades que o Fisco tribute sobre o lucro contábil conservador e não interessam mudanças que tragam efeito na carga tributária. Uma contabilidade conservadora leva também à postergação do pagamento de tributos.

Não apenas as médias, mas muitas pequenas empresas brasileiras, hoje, importam, exportam, tomam empréstimos, recebem investimentos, associam-se e criam parcerias com entidades de outros países (MARTINS, 2010).

Para Jinzenji (2010), a expansão legal dos padrões com internacionais para empresas de pequeno e médio porte é uma tendência natural do crescimento econômico do país. Segundo Malan (2010), as pequenas e médias empresas brasileiras também querem entrar no mercado de capitais.

Também das entidades reguladoras do governo convidadas são esperados diferentes interesses e comportamentos, principalmente porque se estas instituições não atuarem para proteger o investidor, haverá protestos da imprensa e da sociedade. Por outro lado, a importância de sua presença e de seu apoio é fundamental, uma vez que se não aprovarem uma norma do CPC, este perde grande parte de sua utilidade.

2.4.7 CVM – Comissão de Valores Mobiliários

Esta entidade autárquica, constituída através da lei n.6385 de 07 de dezembro de 1976, representa a entidade reguladora do mercado de capitais do Brasil. Entre as suas atribuições estão: assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados da bolsa e de balcão, proteger os titulares de valores imobiliários e assegurar o acesso do público a informações sobre os valores mobiliários negociados e sobre as companhias emitentes. Além disso, sua atuação inclui a emissão de diretrizes contábeis através de Instruções, Deliberações e Pareceres de Orientação, acompanhados de Notas Explicativas, quando aplicável.

De acordo com Martins (2010), um dos motivos para que a contabilidade brasileira estar próxima das normas internacionais antes da criação do CPC foi a criação pela CVM, em 1990, da Comissão Consultiva de Normas Contábeis, com formação parecida com a do CPC. Essa comissão trabalhou no acompanhamento do que ocorria nas normas do FASB e do IASB e começou a sugerir a adoção das que não se afrontavam a lei brasileira.

Hoje, segundo Lopes (2010), a CVM não quer ser árbitro de questões contábeis, apesar de ter autoridade para isso.

2.4.8 RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

Tem como objetivo exercer a administração tributária com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade. Além disso, auxilia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, além de trabalhar para prevenir e combater a sonegação fiscal.

Martins et al.(2009) destacam que um grande feito do Governo Federal foi separar a Contabilidade para fins informacionais e societários, de divulgação do que ocorre com a empresa para o mundo exterior, da contabilidade para fins tributários, instituindo o Regime Tributário de Transição (RTT). Deste modo, as mudanças instituídas pelos pronunciamentos do CPC não trazem automaticamente aumento ou redução da carga tributária das empresas em geral.

2.4.9 BACEN – Banco Central do Brasil

A lei bancária concede ao Banco Central o poder de regulamentar as normas contábeis das instituições financeiras brasileiras. Portanto, tem como preocupação principal a segurança do sistema bancário, de modo a evitar que os bancos tenham problemas de liquidez e sobrevivência, gerando incertezas para os depositantes e investidores. Esta instituição também tem interesse na estabilidade da moeda nacional.

Segundo Uema (2010), a expectativa é que o processo de transição no Banco Central seja suave e responsável, com uma uniformização gradual, uma vez que consiste em um processo de aprendizado de todas as partes.

2.4.10 SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

Tem como objetivo zelar para que o mercado segurador atue com eficiência e garantir segurança aos segurados.

2.4.11 FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos

Passou a ser convidada para as reuniões do CPC em 2009. Tem o objetivo de fortalecer o sistema financeiro e sua relação com a sociedade, desenvolvendo um sistema financeiro saudável, ético e eficiente. Sua presença reflete a participação das instituições financeiras na regulamentação contábil.

2.4.12 CNI- Confederação Nacional da Indústria

A entidade tem como objetivo defender e representar o setor industrial na promoção de um ambiente favorável aos negócios, à competitividade e ao desenvolvimento sustentável do Brasil. Também começou a partir das reuniões do CPC em 2009.

Martins *et al.* (2007) ressaltam que o papel do CPC, após a completa convergência, deverá mudar, passando a ser um coadjuvante, no sentido de oferecer ao IASB trabalhos, críticas, proposições, minutas e tudo o que for possível no processo de melhoria da informação contábil e sua convergência.

3. METODOLOGIA

Na presente seção são apresentados os procedimentos de coleta e análise de dados necessários à investigação de: **qual o valor social considerado pelo CPC na emissão de seus pronunciamentos contábeis?**

O trabalho consiste em uma pesquisa documental seguida de análise de conteúdo das sugestões recebidas pelo CPC em relação aos pronunciamentos colocados em audiência pública. Este método consiste na análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção e recepção destas mensagens (BARDIN, 1977 apud VERGARA, 2006).

3.1 Método de Coleta de Dados

Para responder ao problema proposto foram utilizados os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, a minuta colocada em audiência pública e a versão final após audiência pública, as pautas das audiências públicas disponibilizadas pelo CPC, a norma internacional em que se baseia o pronunciamento brasileiro e as sugestões recebidas pelo CPC sobre os pronunciamentos contábeis. Os pronunciamentos contábeis e as pautas das audiências públicas são disponibilizados pelo CPC no sítio eletrônico da entidade. Já as normas internacionais se encontram no sítio eletrônico do IASB. Por sua vez, as sugestões recebidas pelo CPC em relação aos pronunciamentos colocados em audiência pública foram solicitados à CVM, entidade que arquiva os documentos que dizem respeito ao processo.

Em primeiro lugar, os pronunciamentos do CPC foram classificados em dois grupos, Conceituação Geral e Evidenciação; e Reconhecimento e Mensuração. Além disso, destaquei os pronunciamentos CPCs 13-Adoção Inicial da Lei n.11.638/07, 37-Adoção Inicial das IFRSs e 43-Adoção Inicial dos *Pronunciamentos* CPC 15 a 40, e os classifiquei como transitórios.

Selecionei para este trabalho os pronunciamentos CPCs que dizem respeito à Conceituação Geral e Evidenciação, pois estes textos possuem uma amplitude mais geral, sendo aplicáveis para todos os tipos de empresa. Além disso, relacionam-se com o objetivo informacional da contabilidade. Ainda, a evidenciação compreende a etapa final do ciclo contábil e está diretamente vinculada aos usuários da contabilidade.

Depois de realizada a divisão, relacionei os pronunciamentos emitidos pelo CPC com os pronunciamentos contábeis internacionais (IASs/IFRSs) a que dizem respeito. Destes, os pronunciamentos CPCs 09-Demonstração do Valor Adicionado e 12-Ajuste a Valor Presente, não possuem relação com normas internacionais. Em primeiro lugar, o pronunciamento CPC 09 aborda uma demonstração contábil que não existe no ordenamento do IASB. Já em relação ao pronunciamento CPC 12, o CPC optou por apresentar em um único pronunciamento aspectos relacionados especificamente à mensuração por valor justo que se encontram dispersos em diversos pronunciamentos do IASB, como *Leasing* e *Impairment*. Além disso, a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis é uma tradução do *Conceptual Framework*, divulgado pelo IASB em 1989, sem fazer mudanças. O IASB está desenvolvendo uma nova estrutura conceitual junto ao FASB, portanto, as propostas no estágio atual não são aplicáveis do ponto de vista prático, principalmente porque o CPC sinaliza que vai esperar a nova versão completa do IASB para emitir seu pronunciamento.

Os pronunciamentos do CPC e os respectivos pronunciamentos do IASB analisados nesse estudo são:

Quadro 1: Pronunciamentos analisados

Pronunciamento CPC- Conceituação Geral e Evidenciação	Pronunciamento IAS/IFRS
03- Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7- Cash Flow Statements
05- Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24- Related Party Disclosures
21- Demonstração Intermediária	IAS 34- Interim Financial Reporting
23- Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8- Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
24- Evento Subsequente	IAS 10- Events after the Balance Sheet Date
26- Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1- Presentation of Financial Statements
32- Tributos sobre o lucro	IAS 12- Income Taxes
36- Demonstrações Consolidadas	IAS 27- Consolidated and Separate Financial Statements
39- Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32- Financial Instruments: Presentation
40- Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7-Financial Instruments: Disclosures
41- Resultado por Ação	IAS 33- Earnings per Share

Fonte: Elaboração própria

Depois de feita a seleção dos pronunciamentos a serem estudados, as sugestões recebidas em relação às audiências públicas dos pronunciamentos selecionados foram solicitadas à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria da CVM.

3.2 Método de Análise Quantitativa de Dados

Com os documentos em mãos, classifiquei as sugestões de acordo com três atributos:

- **Conteúdo ou Forma:** As sugestões classificadas como conteúdo são aquelas que podem mudar a interpretação de um fato, de modo que uma empresa possa usar um tratamento diferente. Já as sugestões classificadas como forma dizem respeito, por exemplo, a eliminação de itens, adequação de datas em exemplos e mudança de termos, sem influência no conteúdo. Não foram levadas em conta as sugestões de pontuação e letras maiúsculas ou minúsculas, considerando-as irrelevantes.
- **Aproximação ou distanciamento da norma internacional:** Após organizar as sugestões e com o auxílio da norma internacional equivalente, verifiquei se a sugestão tinha como resultado final a aproximação ou o distanciamento em relação à norma internacional.
- **Sugestão aceita ou não:** Com o pronunciamento antes e depois da audiência pública, verifiquei se cada sugestão tinha sido aceita ou não.

Por último, organizei as sugestões recebidas em cada pronunciamento por autor e grupo a que pertencia, entre acadêmicos, classe contábil (como conselhos regionais de contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade), empresas, auditores, usuários, e outros (pessoas físicas que não se apresentaram como representante de nenhum grupo).

Ao todo, foram analisadas 70 sugestões, conforme a tabela 1.

Tabela 1: Análise combinada dos atributos e frequência

Tipo de sugestão	Valor	Resultado	Número de sugestões
Forma	Distanciamento	Não foi aceita	2
Forma	Aproximação	Não foi aceita	3
Conteúdo	Distanciamento	Não foi aceita	26
Conteúdo	Aproximação	Não foi aceita	4
Forma	Distanciamento	Foi aceita	5
Forma	Aproximação	Foi aceita	1
Conteúdo	Distanciamento	Foi aceita	8
Conteúdo	Aproximação	Foi aceita	21

Fonte: Elaboração própria

Para a análise quantitativa dos dados, foi utilizado o teste chi-quadrado (χ^2), teste não paramétrico que se destina a encontrar um valor da dispersão para duas variáveis nominais, avaliando a associação existente entre variáveis qualitativas. Este teste é utilizado para verificar se a frequência com que um determinado acontecimento observado em uma amostra se desvia significativamente ou não da frequência com que ele é esperado e para comparar a distribuição de diversos acontecimentos em diferentes amostras, a fim de avaliar se as proporções observadas destes eventos mostram ou não diferenças significativas ou se as amostras diferem significativamente quanto às proporções desses acontecimentos.

Portanto, o teste permite verificar a semelhança entre categorias discretas e mutuamente exclusivas. Para a realização do teste, os grupos devem ser independentes e cada observação deve pertencer a somente uma categoria. Quanto maior o valor do chi-quadrado, mais significante é a relação entre a variável dependente e a variável independente (LARSON e FARBER, 2004).

Assim, as hipóteses nula e alternativa do teste χ^2 são:

H_0 : As amostras são independentes.

H_1 : As amostras não são independentes.

Este teste exige que o valor calculado para o χ^2 seja comparado com o valor obtido de uma tabela de valores críticos de χ^2 . Sendo a estatística teste menor que o valor tabulado, a hipótese nula (independência das amostras) é aceita, caso contrário, H_0 é rejeitada.

Karl Pearson propôs a seguinte fórmula para medir as possíveis discrepâncias entre proporções observadas e esperadas: $\chi^2 = \sum [(obs - esp)^2 / esp]$, onde obs representa a frequência observada para cada classe e esp a frequência esperada para aquela classe. As frequências observadas são obtidas diretamente dos dados das amostras, enquanto que as frequências esperadas são calculadas a partir destas.

A diferença entre a frequência observada, obs e a frequência esperada, esp, de uma classe é igual ao desvio. Portanto, a fórmula também pode ser escrita como: $\chi^2 = \sum (d^2 / esp)$.

Quando as frequências observadas são muito próximas às esperadas, o valor de χ^2 é pequeno. Já quando as divergências são grandes, (obs - esp) passa a ser também grande e, conseqüentemente, χ^2 assume valores altos.

Os testes estatísticos desta pesquisa foram feitos utilizando-se um programa estatístico.

3.3 Método de Análise Qualitativa de Dados

A partir da tabela desenvolvida em planilha eletrônica, elaborei em um editor de texto um novo documento. Neste, para cada pronunciamento, detalhei as sugestões recebidas e o texto conforme o pronunciamento antes e depois da audiência pública.

Depois, para maior clareza, agrupei as sugestões de acordo com o resultado proposto e a aceitação ou não por parte do CPC, ou seja:

- Sugestões que tinham como resultado a aproximação das normas internacionais e foram aceitas pelo CPC;
- Sugestões que tinham como resultado o distanciamento das normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC;
- Sugestões que tinham como resultado a aproximação das normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC;
- Sugestões que tinham como resultado o distanciamento das normas internacionais e foram aceitas pelo CPC.

Na seção seguinte, apresento os resultados obtidos com a pesquisa.

4. RESULTADOS OBTIDOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos na pesquisa. Como descrito nas seções anteriores, foi utilizada a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale para embasar a pesquisa e o teste chi-quadrado procurando determinar qual o valor social considerado pelo CPC na emissão de seus pronunciamentos contábeis.

4.1 Resultados da Pesquisa Quantitativa

Foram analisadas 70 sugestões, conforme a tabela 2.

Tabela 2: Número de sugestões recebidas sobre cada pronunciamento CPC analisado

Pronunciamento CPC- Conceituação Geral e Evidenciação	Número de Sugestões Analisadas
03- Demonstração dos Fluxos de Caixa	21
05- Divulgação sobre Partes Relacionadas	5
21- Demonstração Intermediária	10
23- Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	2
24- Evento Subsequente	7
26- Apresentação das Demonstrações Contábeis	15
32- Tributos sobre o lucro	4
36- Demonstrações Consolidadas	1
39- Instrumentos Financeiros: Apresentação	0
40- Instrumentos Financeiros: Evidenciação	3
41- Resultado por Ação	2

Fonte: Elaboração própria

A tabela 2 permite verificar que mais sugestões foram enviadas no início do processo realizado pelo CPC, ou seja, houve uma tendência de diminuição das sugestões recebidas. Isso aconteceu em paralelo às mudanças dos documentos colocados em audiência pública pelo CPC, que no início procurava fazer uma adaptação da norma internacional, mas com definições e ordenamento próprios. Como as primeiras sugestões recebidas mostravam o desejo dos atores em adotar a norma internacional, o CPC passou a utiliza-las como referência básica, efetuando adaptações apenas em situações específicas. Essa mudança de postura trouxe uma diminuição no número de sugestões recebidas.

Uma exceção diz respeito ao CPC 26, Apresentação das Demonstrações Contábeis, que recebeu quinze sugestões. Destas, dez sugestões vieram de alunos da Universidade Metodista que, em grupos, tiveram que enviar sugestões para obtenção de créditos na disciplina de Contabilidade, o que justifica o alto número de sugestões recebidas.

O teste chi quadrado permitiu identificar que há uma forte associação entre as sugestões que tinham como consequência a aproximação das normas internacionais e a aceitação por parte do CPC, conforme a tabela 3. Na tabela 3:

- a primeira linha representa as sugestões que têm como consequência o distanciamento da norma internacional e que não foram aceitas;
- a segunda linha representa as sugestões que têm como consequência o distanciamento da norma internacional e que foram aceitas;
- a terceira linha representa as sugestões que têm como consequência a aproximação das normas internacionais e que não foram aceitas; e
- a quarta linha representa as sugestões que têm como consequência a aproximação das normas internacionais e que foram aceitas.

Tabela 3: Análise da associação entre o valor e o resultado

Aproximação da norma internacional vs Sugestão		
Aceita		
obs	esp	chi
28	20,5	2,7439
13	20,5	2,7439
7	14,5	3,87931
22	14,5	3,87931
70	70	13,2464 0,00027

Por outro lado, não foi encontrada uma associação representativa entre as sugestões de conteúdo ou forma e a aceitação ou rejeição por parte do CPC, conforme a tabela 4. Na tabela 4:

- a primeira linha representa as sugestões relacionadas a forma e que não foram aceitas;
- a segunda linha representa as sugestões relacionadas a forma e que foram aceitas;

- a terceira linha representa as sugestões relacionadas a conteúdo e que não foram aceitas; e
- a quarta linha representa as sugestões relacionadas a conteúdo e que foram aceitas.

Tabela 4: Análise da associação entre o tipo de sugestão e o resultado

Conteúdo vs Sugestão Aceita		
obs	esp	chi
5	5,5	0,04545
6	5,5	0,04545
30	29,5	0,00847
29	29,5	0,00847
70	70	0,10786

0,7426

Estes resultados mostram que na edição das normas contábeis brasileiras no processo de convergência às normas internacionais, os valores de aproximação foram considerados pelo CPC, em detrimento aos valores de distanciamento das normas internacionais, independente das sugestões serem relacionadas ao conteúdo ou à forma.

4.2 Resultados da Análise de Conteúdo

Apresento a seguir a análise qualitativa de alguns casos observados, de acordo com a finalidade, ou seja, aproximação ou distanciamento das normas internacionais, e a aceitação ou não por parte do CPC.

4.2.1 Sugestões que tinham como finalidade a aproximação às normas internacionais e foram aceitas pelo CPC

O CPC recebeu diversas sugestões que implicavam a aproximação das normas internacionais e que foram aceitas pela instituição, como as destacadas a seguir.

4.2.1.1 Definição de Caixa e Equivalentes de Caixa, CPC 03

Na audiência pública do Pronunciamento CPC 03-Demonstração dos Fluxos de Caixa, relacionado ao IAS 7, iniciada em março de 2008, a definição do conceito de equivalentes de caixa, e sua vinculação a um prazo específico tratada no item 8 do documento original, foi a questão que gerou mais sugestões. Tais sugestões foram

apresentadas por parte da ANEFAC, do Banco Santander, da ABRASCA e de um grupo de contadores reunidos pelo CRC do Rio de Janeiro.

Nota-se que em um primeiro documento, o CPC não queria limitar essa definição estabelecendo um prazo, de modo que o primeiro pronunciamento que entrou em audiência pública trazia a seguinte definição:

os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento e outros fins. Para uma aplicação financeira se qualificar como valor equivalente de caixa deve ser prontamente conversível em caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor.

Essa definição, que não sugeria e nem especificava um prazo, parecia indicar a intenção de o CPC que as normas fossem desenvolvidas para que sua aplicação ocorresse com base no julgamento das pessoas e não de forma mecânica, seguindo um padrão delimitado. No entanto, as sugestões recebidas podem indicar que, além da aproximação com a norma internacional, os atores preferem, pelo menos nesse caso, trabalhar com uma delimitação.

É importante ressaltar que o pronunciamento entrou em processo de audiência pública três vezes, até que fosse emitida a atual versão (R2) pelo CPC. Foi analisada a audiência pública da primeira versão, que gerou mais sugestões. Essa audiência pública ocorreu em um cenário em que o CPC ainda utilizava como referência a possibilidade de adaptar a norma internacional.

No pronunciamento final, a definição ficou conforme a norma internacional:

Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição. Os investimentos em instrumentos patrimoniais (de patrimônio líquido) não estão contemplados no conceito de equivalentes de caixa, a menos que eles sejam, substancialmente, equivalentes de caixa, como, por exemplo, no caso

de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo (grifo nosso).

4.2.1.2 Definição de Membros Próximos da Família, CPC 05

Durante a análise do Pronunciamento CPC 05-Divulgação sobre Partes Relacionadas, relacionado ao IAS 24, e da audiência pública da primeira versão do pronunciamento, iniciada em 15 de setembro de 2008, percebeu-se que em um primeiro momento o CPC não trabalhava diretamente vinculado com as normas internacionais, havendo muitas diferenças entre o documento divulgado e a norma internacional existente. Isso mostra que a idéia inicial do CPC era adaptar a norma internacional, utilizando outros textos como referência.

As sugestões recebidas, no entanto, destacavam a intenção das entidades colaboradoras em aderir à versão internacional da norma. As sugestões nesse sentido foram aceitas pelo CPC. Destaca-se que em um segundo momento, houve um reagrupamento dos itens para que o pronunciamento ficasse de acordo com as normas internacionais em sua totalidade. Um exemplo diz respeito às definições apresentadas.

O CPC utilizou na versão original a definição de membros próximos da família (item 5) equivalente a então vigente Deliberação 26 da CVM de fevereiro de 1986, que era:

Membros próximos da família de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:

- (a) seu cônjuge ou companheiro(a) e filhos;
- (b) filhos de seu cônjuge ou de companheiro(a);
- (c) seus dependentes ou os de seu cônjuge;
- (d) os parentes em linha reta, ou colateral ou transversal, até o terceiro grau;
- (e) os parentes por afinidade até o segundo grau.

O IBRACON sugeriu a simplificação da definição, de modo a ficar coerente com a norma internacional, ou seja:

Membros próximos da família de uma pessoa são aqueles membros da família dos quais se pode esperar que exerçam influência ou sejam influenciados pela pessoa nos negócios desses membros com a entidade e incluem:

- (a) os filhos da pessoa, cônjuge ou companheiro(a);

- (b) os filhos do cônjuge da pessoa ou de companheiro(a); e
- (c) dependentes da pessoa, de seu cônjuge ou companheiro(a).

Portanto, os dois itens que não constam no Pronunciamento do IASB, mas que o CPC apresentou no texto original foram retirados, privilegiando a uniformidade.

4.2.1.3 Inclusão de itens, CPC 26

Em relação à audiência pública do Pronunciamento CPC 26-Apresentação das Demonstrações Contábeis, relacionado ao IAS 1, a ABRASCA sugeriu a inclusão dos termos descritos no Pronunciamento CPC 39 (item 8A), e da reclassificação de itens patrimoniais, instrumento resgatável e instrumento que prevê tratamento na liquidação (item 80A), conforme as normas internacionais, de modo que o pronunciamento passou a incluir:

8A Os seguintes termos estão descritos no Pronunciamento Técnico CPC 39-Instrumentos Financeiros: Apresentação e são usados neste Pronunciamento com os significados lá empregados:

- (a) instrumento financeiro com opção de venda por parte de seu detentor classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16A e 16B do Pronunciamento Técnico CPC 39);
- (b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a uma contraparte um valor pro rata dos ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial (itens 16C e 16D do Pronunciamento Técnico CPC 39).

e

80A Se a entidade tiver reclassificado

- (a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou
- (b) instrumento que impõe sobre a entidade a obrigação de entregar a uma contraparte um valor pro rata dos ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial entre passivos financeiros e patrimônio líquido, ela divulga o montante reclassificado para e de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

Já alunos da Universidade Metodista de São Paulo, sugeriram a inclusão no item 138, da letra d, de modo a constar:

A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; e

(c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.

(d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração. (o grifo não consta no original)

Essas três adições foram aceitas, de modo que o pronunciamento brasileiro ficou mais próximo da norma internacional.

4.2.1.4 Inclusão da Reclassificação dos Ativos Financeiros em Categorias, CPC 40

Na audiência pública do Pronunciamento CPC 40-Instrumentos Financeiros: Evidenciação, relacionado ao IFRS 7-*Financial Instruments: Disclosure*, a ABRASCA sugeriu a inclusão da reclassificação dos ativos financeiros em categorias no item 12 A, cuja determinação estava no Pronunciamento CPC 38. A sugestão foi aceita, ficando o pronunciamento em linha com o internacional, que havia sido modificado. O fato de a sugestão recebida ter relação com a versão mais recente da norma mostra a atualização e interesse da instituição.

A inclusão é a seguinte:

12A Se a entidade tiver reclassificado um instrumento financeiro da categoria de mensurado pelo valor justo por intermédio do resultado de acordo com os itens 50B ou 50D do Pronunciamento Técnico CPC 38 ou da categoria de disponível para a venda de acordo com o item 50E do Pronunciamento Técnico CPC 38 ela deve evidenciar:

(a) o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria;

- (b) para cada período até o desreconhecimento, o valor contábil e os valores justos de todos os ativos financeiros que foram reclassificados no período contábil atual e nos períodos anteriores;
- (c) se um instrumento financeiro foi reclassificado de acordo com o item 50B, a circunstância excepcional e os fatos e circunstâncias indicando esta situação;
- (d) para o período no qual o ativo financeiro foi reclassificado, o ganho ou a perda de valor justo reconhecido em ganhos e perdas ou outros resultados abrangentes naquele período e nos períodos anteriores;
- (e) para cada período contábil seguido da reclassificação (incluindo o período no qual a reclassificação foi realizada) até o desreconhecimento do ativo financeiro, os ganhos e as perdas no valor justo que seriam reconhecidos no resultado ou outros resultados abrangentes se o ativo financeiro não tivesse sido reclassificado, e o ganho, a perda, o resultado e a despesa reconhecida no resultado; e
- (f) a taxa de juros efetiva e os montantes estimados dos fluxos de caixa que a entidade espera recuperar, na data da reclassificação do ativo financeiro.

4.2.1.5 Inclusão de item, CPC 21

A respeito do Pronunciamento CPC 21- Demonstração Intermediária, relacionado ao IAS 34, a ABRASCA sugeriu a inclusão no item 17 do termo “(h) eliminado” (“*deleted*”), que existe no original em inglês, e alterar as letras seguintes, de modo a ficar de acordo com as normas internacionais:

Exemplos desses tipos de divulgações que são requeridas pelo item 16 são mostrados a seguir. Pronunciamentos e Interpretações individuais proporcionam orientações com relação às divulgações de muitos desses itens:

- (a) baixa de estoques ao seu valor realizável líquido e reversão de tais baixas;
- (b) reconhecimento de perda de valor recuperável (impairment) do imobilizado, ativos intangíveis, ou outros ativos, e reversão de tal perda;
- (c) reversão de qualquer provisão para custos de reestruturação;

- (d) aquisição e baixa de itens do imobilizado;
- (e) compromissos de compra de itens do imobilizado;
- (f) solução de litígios;
- (g) correção de erros de períodos anteriores;
- (h) (eliminado);
- (i) qualquer inadimplência de empréstimo ou quebra de contratos de empréstimo que não tenham sido renegociados antes do fim do período de relato ou no fim do período de relato; e
- (j) transações com partes relacionadas.

A sugestão é puramente de forma e não traz mudanças na efetiva aplicação da norma, apenas uma total correspondência com os itens da norma internacional. Portanto, indica uma preocupação com a total aderência das normas brasileiras às internacionais.

4.2.2 Sugestões que tinham como finalidade o distanciamento em relação às normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC

De modo contrário, mas seguindo o mesmo propósito, ou seja, aproximação às normas internacionais, o CPC recusou sugestões que implicavam o distanciamento em relação às normas internacionais.

4.2.2.1 Novo Modelo de Demonstração Contábil, CPC 03

Em relação ao pronunciamento CPC 03, um acadêmico apresentou um novo modelo de Demonstração de Fluxos de Caixa, contendo diferentes maneiras de evidenciação. Por exemplo, no fluxo de caixa das atividades de investimentos apresentava separadamente os impactos no ativo imobilizado e no ativo realizável a longo prazo, e no fluxo de caixa das atividades de financiamento separava entre passivo e patrimônio líquido. A proposta não foi aceita pelo CPC.

4.2.2.2 Exclusão de Itens que Dizem Respeito à Continuidade, CPC 26

Em relação ao Pronunciamento CPC 26-Apresentação das Demonstrações Contábeis, relacionado ao IAS 1, alunos da Universidade Metodista de São Paulo sugeriram a exclusão dos itens 25 e 26, que tratam da descontinuidade da empresa:

25. Quando da elaboração de demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos de cada caso. Quando a entidade tiver histórico de operações lucrativas e acesso tempestivo a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.

Os alunos alegavam que “a demonstração dessa preocupação pela entidade trará prejuízos para ela por meio de fuga de investidores, perda de mercado e outros fatores, que podem ter chance de recuperação” e defendiam deixar essa ressalva de continuidade

para os auditores independentes, no entanto, a norma manteve-se fiel às internacionais, mantendo os respectivos parágrafos.

A Continuidade é um dos pressupostos da Contabilidade, segundo o *Conceptual Framework* do IASB, sendo de conhecimento dos usuários da contabilidade.

4.2.2.3 Não exclusão de grupamento contábil, CPC 26

Outra aluna defendia a não exclusão do ativo diferido, o que também não foi atendido.

4.2.2.4 Explicação mais Detalhada, CPC 32

Na audiência pública do Pronunciamento CPC 32-Tributos sobre o Lucro, relacionado ao IAS 12, um consultor sugeriu que fosse adicionada uma explicação sobre o tratamento do imposto de renda sobre ativos não depreciáveis reavaliados.

O CPC respondeu em audiência pública que “entende a dificuldade, mas que muitas dessas solicitações devem ser atendidas em textos didáticos ou artigos que tratem de maneira mais detalhada a matéria e não no corpo do próprio Pronunciamento”.

4.2.2.5 Contabilização do Dividendo Mínimo Obrigatório, CPC 24

Outro exemplo diz respeito à audiência pública do Pronunciamento CPC 24-Evento Subsequente, relacionado ao IAS 10. Nela, destacaram-se sugestões de diferentes partes (CRC, CFC e ABRASCA), relacionadas à contabilização do dividendo mínimo obrigatório e, eventualmente, do excedente ao obrigatório (itens 12 e 13).

No Brasil, em virtude da existência do dividendo mínimo obrigatório instituído pela lei 6.404/76, que também determina que a administração da empresa deve apresentar a proposta de destinação dos resultados, o usual era o reconhecimento dos dividendos declarados no momento da elaboração das demonstrações contábeis, portanto, após o encerramento do período, como passivo. Este posicionamento era também aplicado considerando o vínculo entre a administração das empresas com os seus acionistas, o que tornava remoto que a Assembléia efetuasse mudanças nas propostas da administração.

Entretanto este não é o posicionamento das normas internacionais, como apresentado no próprio relatório de audiência pública do CPC, pois em muitos países não há a figura do dividendo mínimo e também não há o mesmo vínculo entre

administradores e acionistas. O IASB não se posiciona especificamente sobre a figura do dividendo mínimo obrigatório, mas em Pronunciamentos e Interpretações se refere à aceitação do dividendo como passivo apenas após a instância máxima responsável pela declaração dos dividendos haver aprovado essa declaração.

A CVM, em seu edital de audiência pública, apontou esse item como não alinhado à norma internacional e apresentou quatro questionamentos, a fim de “saber o entendimento do mercado” sobre as questões: 1. Se o disposto no referido parágrafo 3º do art. 176 caracteriza os dividendos propostos como uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 25-Provisão e Passivo e Ativo Contingente (IAS 37)?; 2. Se a presença, como ocorre em grande parte das companhias, de um sócio controlador que participa da decisão dessa proposta, garante a existência do passivo? E como isso deveria ser tratado no caso de companhias com grande dispersão acionária e ausência de acionista controlador?; 3. Se apenas o dividendo obrigatório constitui obrigação nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 25?; Caso os dividendos propostos pela administração, ou parte deles, não constituir passivo nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 25 (IAS 37), como deveria proceder a companhia para atender à determinação legal de contabilização da proposta da administração? Por exemplo, manter os dividendos em conta segregada, dentro do Patrimônio Líquido, a do tipo “lucro proposto para distribuição como dividendo”?

A resposta do CPC em audiência pública é de que a entidade escolheu por manter o texto do pronunciamento fiel ao que consta no pronunciamento do IASB:

12 Se a entidade declarar dividendos aos detentores de instrumentos de patrimônio (como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39) após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período.

13 Se forem declarados dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização de emissão dessas demonstrações, esses dividendos não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, em virtude de não atenderem aos critérios de obrigação presente na data das demonstrações contábeis como definido no Pronunciamento CPC 25–Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Tais dividendos devem ser divulgados nas notas explicativas em

conformidade com o Pronunciamento CPC 26–Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O CPC emitiu uma Interpretação, ICPC 08-Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos, para tratar de forma mais detalhada o tratamento a ser dado ao dividendo obrigatório, como conceituado na legislação societária brasileira, permitindo a aplicação desse tratamento intermediário, ou seja, o mínimo obrigatório no Passivo e o excedente mantido no Patrimônio Líquido, em uma conta específica. Essa solução reflete uma posição de aproximação aos pronunciamentos internacionais, uma vez que ele é mantido na íntegra, ficando o reconhecimento da realidade do país para uma Interpretação.

4.2.2.6 Adequação de Exemplo, CPC 32

Um contador que trabalha em uma empresa de consultoria em IFRS sugeriu a adaptação dos exemplos do Pronunciamento CPC 32-Tributos sobre o Lucro à realidade brasileira, ajustando a alíquota de IR. A sugestão, no entanto, não foi aceita e o exemplo ficou idêntico ao apresentado nas normas internacionais. Em audiência pública, o CPC “deliberou, por enquanto, manter-se fiel ao documento original, deixando para oportunidade posterior aperfeiçoamentos e situações específicas nacionais”.

4.2.2.7 Mudança de Termo, CPC 21

Em relação ao Pronunciamento CPC 21-Demonstrações Intermediárias, a ABRASCA sugeriu que fosse trocada a palavra “enganosa” por “incompleta”, em “Se a entidade divulga ou publica o conjunto de demonstrações contábeis condensadas nos seus relatórios intermediários, tais demonstrações condensadas devem incluir, no mínimo, cada um dos cabeçalhos e subtópicos que estiveram inclusos nas demonstrações contábeis anuais mais recentes e as notas explicativas selecionadas como requeridas por este Pronunciamento. Linhas de itens adicionais devem ser incluídas caso suas omissões façam com que a demonstração contábil intermediária fique enganosa” (item 10).

Nas normas internacionais, consta o termo “*misleading*” que se aproxima mais do termo enganoso. A tradução do termo como incompleta seria um modo de amenizar o significado, o que não foi aceito.

4.2.2.8 Novas Definições, CPC 21

Na mesma audiência pública, a ANEFAC sugeriu a ampliação do item 4, Definições, no que diz respeito a Demonstrações Condensadas e Balanço Patrimonial Condensado, o que não foi aceito.

O CPC respondeu que

considera a já existência dessa definição pela CVM e considera também que cabe ao órgão regulador não só a determinação de precisarem as demonstrações intermediárias ser completas ou condensadas e, ainda, de quais o conteúdo e a forma destas últimas, respeitado o mínimo contido neste Pronunciamento.

Essa atitude mostra a posição do CPC em exigir o mínimo e deixar para os órgãos reguladores uma maior especificação.

Nesse sentido, a CVM teve que explicar essa terminologia em abril de 2011 em ofício circular, após recebimento de consultas feitas por companhias abertas sobre o conteúdo dos formulários de informações trimestrais (ITR) em seu sítio eletrônico.

4.2.3 Sugestões que tinham como finalidade a aproximação às normas internacionais e não foram aceitas pelo CPC

Por outro lado, o CPC não aceitou algumas sugestões que implicavam a aproximação das normas internacionais. No entanto, isso não significa que não existia a intenção em convergir com a norma internacional, mas que em alguns casos é inevitável manter a realidade brasileira. Esses casos dizem respeito, além dos apresentados a seguir, de solicitação pela empresa de auditoria Price da incorporação da tradução do Guia de Implementação no CPC 23, da solicitação pela empresa Reckitt Benckiser Brasil da expressão “em conformidade com as normas internacionais de relatórios financeiros e de contabilidade” no CPC 36 e de sugestões de mudanças de redação pela ABRASCA nos pronunciamentos CPC 3 e 21, de modo a ficar o mais próximo possível das normas internacionais.

4.2.3.1 Exclusão de termo, CPC 23

Uma sugestão recebida que sugeria a aproximação das normas internacionais e que não foi aceita diz respeito ao Pronunciamento CPC 23-Práticas Contábeis, Mudança

de Estimativa e Retificação de Erro, relacionado ao IAS 8. No item 48, que trata do exemplo de ganho ou perda reconhecida no momento do desfecho de uma contingência, a ABRASCA apresentou a sugestão de exclusão de “que anteriormente não podia ser estimada com precisão”, termo que não está escrito na norma internacional em

48 As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro (grifo nosso).

Portanto, o CPC se mostrou mais rigoroso uma vez que, por essa explicação, poderá haver casos de estimativas de provisões que sejam consideradas como erros e não como mudanças de estimativas. De acordo com o CPC, se a empresa teve condições de efetuar a estimativa e não a efetuou de forma correta na data inicial, o ajuste no futuro poderá ser considerado um erro.

4.2.3.2 Existência de uma Demonstração para o Resultado Abrangente, CPC 26

A ABRASCA, assim como um grupo de alunos da Universidade Metodista de São Paulo, solicita, na audiência pública do Pronunciamento CPC 26-Apresentação das Demonstrações Contábeis, a possibilidade de existência de apenas uma demonstração para o resultado abrangente, incluindo o resultado, conforme a norma internacional. Essa sugestão não foi aceita, de modo que as normas brasileiras exigem a demonstração do resultado de forma isolada que constitui uma das opções determinadas pelo IASB. Essa opção vai de acordo com o texto do artigo 176 da Lei 6.404/76, mantido pelas Leis 11.638 e 11.941, que prevê a evidenciação separada da Demonstração do Resultado.

4.2.3.3 Revogação de Pronunciamento anterior, CPC 40

Nesse mesmo sentido, a FEBRABAN solicitou, em audiência pública do Pronunciamento CPC 40-Instrumentos Financeiros: Evidenciação, relacionado ao IFRS 7, a revogação do Pronunciamento CPC 14, que trazia a aplicação dos instrumentos financeiros em casos menos complexos, uma vez que os Pronunciamentos CPCs 38, 39 e 40 tratam de Instrumentos Financeiros, de forma ampla. O argumento foi que a norma internacional possui tratamento específico para pequenas e médias empresas, não

havendo necessidade do Pronunciamento CPC 14. A sugestão não foi aceita, sendo que, o CPC 14 é agora apresentado como OCP 3-Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

4.2.4 Sugestões que tinham como finalidade o distanciamento em relação às normas internacionais e foram aceitas pelo CPC

No mesmo sentido, há casos em que foram aceitas sugestões relacionadas ao distanciamento das normas internacionais. Essas sugestões diziam respeito à adaptação de, por exemplo, datas de exemplos, à realidade brasileira, sem a qual a norma perderia sentido, maior detalhamento ou inclusão de novas definições, de modo a facilitar a adoção das normas, ou à escolha de um dos caminhos oferecidos pela norma internacional.

4.2.4.1 Encorajamento à classificação de juros e dividendos, CPC 03

Na audiência pública do Pronunciamento CPC 03, o grupo formado pelo CRC do Rio de Janeiro escreveu que o pronunciamento deveria encorajar a classificação de juros, recebidos ou pagos, e de dividendos e juros sobre capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e de dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento, de modo a estabelecer uma delimitação. O CRC escreveu:

A permissão de classificar os juros e os dividendos entre as atividades propicia a seleção dos critérios com base no interesse da entidade, dificultando reclassificações dos fluxos de caixa pelos analistas, em razão da agregação de itens e fluxos dentro da demonstração. Além disso, essa permissão viabiliza inconsistências entre os critérios de classificação usados na demonstração de resultado e na demonstração dos fluxos de caixa, posto que os resultados financeiros, de equivalência patrimonial e dividendos são, predominantemente, incluídos na seção operacional da demonstração do resultado.

Seria oportuno terminar o parágrafo 34 com “Este pronunciamento encoraja as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o

capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento.”

A sugestão foi aceita, de modo que o pronunciamento brasileiro passou a incluir o item 34A, que não existe na norma internacional e que determina que:

34A Este Pronunciamento encoraja fortemente as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento. Alternativa diferente deve ser seguida de nota evidenciando esse fato.

Observa-se que o termo “encoraja fortemente” é utilizado pelo CPC para destacar a sua opção, enquanto a decisão final cabe ao órgão regulador.

4.2.4.2 Adequação de Exemplos, CPC 24

A ABRASCA, a empresa de auditoria PWC e uma profissional da área acadêmica sugeriam nos itens 5 e 6 do CPC 24-Evento Subsequente, baseado no IAS 10, que os exemplos apresentados sofressem modificações, de modo a melhor refletir o ambiente legal brasileiro, uma vez que em diversos exemplos traduzidos fielmente do original em inglês, as datas de aprovação e arquivamento de demonstrações financeiras ultrapassam os limites legais e usuais no Brasil.

Os exemplos passam a ser:

5. Exemplo: A administração da entidade conclui, em 28 de fevereiro de 20x2, a sua minuta das demonstrações contábeis referentes ao período contábil encerrado em 31 de dezembro de 20x1. Em 18 de março de 20x2, a diretoria examina as demonstrações e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia, em 19 de março de 20x2, o seu lucro e outras informações financeiras selecionadas. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2 (01 de abril no original). Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2 (15 de maio no original), e as demonstrações contábeis aprovadas são em seguida encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2. As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da diretoria para emissão).

6. Exemplo: Em 18 de março de 20x2, a diretoria executiva da entidade autoriza a emissão de demonstrações contábeis para o seu conselho. O conselho é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interessados. O conselho aprova as demonstrações contábeis em 26 de março de 20x2. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2 (01 de abril no original). Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2 (15 de maio no original), e as demonstrações contábeis são encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2. As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da administração para submissão das demonstrações à apreciação do conselho) (grifo nosso).

4.2.4.3 Adequação ao Ambiente Brasileiro, CPC 41

Por sua vez, na audiência pública do Pronunciamento CPC 41-Resultado por Ação, relacionado ao IAS 33, a ABRASCA solicitou a emissão de uma orientação técnica mais abrangente, que abordasse a determinação do resultado por ação exclusivamente em função dos valores mobiliários existentes no Brasil, além de sugestões sobre os tópicos que devem ser contemplados na orientação, acompanhados de exemplos específicos relacionados ao mercado e ao ambiente societário.

O CPC reconheceu as características específicas do mercado brasileiro e a sugestão foi aceita. Foi incluído um guia de aplicação e uma série de exemplos ilustrativos, como parte do pronunciamento.

4.2.4.4 Exclusão de item, CPC 41

Ainda em relação ao Pronunciamento CPC 41-Resultado por Ação, a ABRASCA também sugeriu a exclusão no item 4 de:

“quando a companhia, além de suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas apresenta também as demonstrações contábeis separadas de acordo com o Pronunciamento CPC 35- Demonstrações Separadas, este pronunciamento exige que o resultado por ação seja apresentado de acordo com as demonstrações

individuais e consolidadas. Porém se uma entidade desejar divulgar adicionalmente o resultado por ação baseado nas demonstrações separadas, a companhia deve divulgar o resultado por ação, somente no resultado abrangente. Este resultado por ação não deve ser apresentado nas demonstrações consolidadas e individuais.”

O motivo apontado foi o fato de as demonstrações separadas não terem ainda uma aplicação mais ampla no Brasil. O Brasil exige que a apuração do lucro líquido esteja na DRE enquanto as normas internacionais permitem a escolha entre a apuração no DRE ou junto com o Resultado Abrangente. Portanto, o Brasil exige que seja feita uma das escolhas permitidas pelo IASB.

Segundo Reale (2005), toda ação humana consciente tem por objetivo alcançar determinados fins, os quais são escolhidos pelo homem de acordo com os valores que ele considera importantes em sua vida.

Em grande parte dos casos, o CPC defende o valor social de aproximação dos pronunciamentos contábeis brasileiros aos internacionais, o que com o passar do tempo, parece ter sido percebido e incorporado pelos atores envolvidos no processo.

Por exemplo, a empresa paulista CPFL Energia, adotou uma postura aparentemente contrária às empresas em geral na audiência pública do Pronunciamento CPC 26-Apresentação das Demonstrações Contábeis. A empresa respondeu a um questionamento da CVM declarando ser contra a diferença proposital entre o pronunciamento internacional e a regra proposta pela minuta do CPC, em relação à liberação de exigências concedidas em períodos subsequentes para dívidas (*default*). A empresa afirmou que discordava quando a CVM propiciava essa diferença que, em tese, poderia beneficiar as empresas, demonstrando um menor passivo circulante. Portanto, a CPFL mostra seu apoio à aproximação do pronunciamento, mesmo que a manutenção da determinação do IASB pareça ser contrária às empresas.

Na mesma audiência pública, a ABRASCA solicitou que a CVM e o CPC encaminhem ao IASB uma manifestação escrita e bem fundamentada, com o objetivo de alterar a redação do item 74 do pronunciamento (item 64 do IAS 1), sobre o descumprimento de cláusulas referentes a um financiamento. Em audiência pública, o CPC “deliberou manter o alinhamento à norma internacional visando o compromisso com o processo de convergência em 2010 e futuramente, por meio dos fóruns internacionais apropriados, rediscutir o assunto junto ao IASB”. Portanto, os atores

passam a aceitar a aproximação dos pronunciamentos contábeis brasileiros aos internacionais como realidade e aprenderam que o caminho para modificação de algum ponto do pronunciamento brasileiro é a alteração do pronunciamento do IASB.

Nesse sentido, a FEBRABAN, ao enviar uma sugestão escreveu:

Salientamos que as sugestões que ora encaminhamos encontram-se sustentadas num firme propósito de total aderência aos pronunciamentos do IASB, portanto estas foram efetuadas levando-se em consideração a versão do IFRS utilizada para comparação do disposto no referido pronunciamento que foi a disponibilizada pelo IASB em 2009 e prevalência da norma internacional sempre que alguma divergência foi identificada entre o pronunciamento do IASB e o texto original colocado em audiência pública.

Já um funcionário da Reckitt Benckiser Brasil, empresa que trabalha com limpeza doméstica, cuidados pessoais e com a saúde em 200 países e que possui escritórios e fábricas em 60 países, sugeriu na audiência pública do Pronunciamento CPC 36-Demonstrações Consolidadas a menção de “em conformidade com as normas internacionais de relatórios financeiros e de contabilidade” onde está “em conformidade com os *Pronunciamentos* do CPC”, explicitando que os *pronunciamentos* do CPC visam a convergência total com as normas internacionais. A sugestão não foi aceita, já que muitas vezes os pronunciamentos brasileiros não são idênticos aos internacionais, por conta de especificidades brasileiras ou do oferecimento de uma das alternativas previstas na norma internacional. Isso ocorre, por exemplo, no IAS 16-*Property, Plant and Equipment*, em que se baseou o Pronunciamento CPC 27-Ativo Imobilizado. Enquanto a norma internacional aceita a reavaliação como uma das opções para mensuração do ativo imobilizado, a norma brasileira não permite. Não há problema, no entanto, de convergência já que o Brasil aceita uma das opções permitidas pelo IASB.

Como observado, há casos em que o distanciamento das normas internacionais foi necessário, principalmente para se adaptar a realidade brasileira ou enfatizar alguns aspectos.

Ainda durante a análise qualitativa, foi percebido que o CPC recebeu muito mais sugestões de mudança do que manifestações de apoio para manter propostas apresentadas. Isso parece mostrar uma tendência de as pessoas se manifestarem mais quando estão contrárias ou insatisfeitas, do que quando estão satisfeitas.

Em relação às sugestões de mudança, não houve reclamações da convergência em si. Ao contrário, grande parte das sugestões que implicavam em distanciamento dos pronunciamentos internacionais solicitava explicações e especificações adicionais, de modo a facilitar a aplicação dos pronunciamentos do CPC. Não houve críticas mesmo considerando que as normas brasileiras anteriores eram expressas em forma mais objetiva.

Também não houve muitas reclamações considerando a perda de autonomia de normatização contábil que pertencia aos brasileiros. Apenas uma sugestão foi recebida em relação à permanência do ativo diferido e, no caso, de uma universitária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma disputa pelo poder de elaborar normas contábeis emperrou novamente o andamento, na Câmara dos Deputados, do projeto de lei que estabelece novas regras para a divulgação das demonstrações financeiras. A maior divergência, agora, recai sobre a criação de um comitê emissor de pronunciamentos de contabilidade, inspirado em órgãos como o *Federal Accounting Standards Board* (Fasb) americano. (VALOR ECONÔMICO, 27 de janeiro de 2005)

[...] A possibilidade de trocar todo o sistema contábil de uma única vez, como ocorreu no Brasil em um período de três anos, é chamada pela área técnica de contabilidade da SEC de abordagem big-bang, que seria mais traumática. [...] No Brasil, após a publicação da Lei 11.638 no dia 28 de dezembro de 2007, com vigência a partir do ano seguinte - ou quatro dias depois -, boa parte das mudanças teve que ser feita em um curto período, com a edição de 14 novas normas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ao longo de 2008. As outras mais de 40 regras - entre pronunciamentos, interpretações e orientações - foram traduzidas e adaptadas em 2009, mas com vigência obrigatória para o balanço do exercício de 2010. (VALOR ECONÔMICO, 3 de junho de 2011)

A convergência das normas contábeis constitui um marco histórico no mundo. Ela visa a permitir a quebra de barreiras das entidades em diferentes países. Ela atende, ainda, os quatro pilares da governança corporativa: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

No Brasil, o processo surpreendeu e contou com a participação de diferentes grupos, que trabalharam juntos. Se em um primeiro momento o país procurou inspiração em outros, hoje é a contabilidade no Brasil que pode servir de exemplo para outros países do mundo.

Com a completa convergência em 2010 às normas do IASB, o Brasil foi o primeiro país do mundo a ter balanços individuais e consolidados conforme as normas internacionais (MARTINS, 2010), sendo que atualmente a Itália também traz essa exigência.

O caráter concreto e dinâmico da Teoria Tridimensional de Reale onde fato, valor e norma estão sempre presentes e correlacionados, possibilita estudar o processo de convergência das normas contábeis como uma dimensão da vida humana, revelando a dialeticidade que envolve os três elementos.

Em primeiro lugar, o fato está relacionado com o atual ambiente econômico da globalização e da realização das diversas transações operacionais, financeiras e econômicas entre empresas situadas em diversos países e também entre as próprias nações.

Já a norma, utilizada pelo jurista para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor, integrando algo da realidade social em uma estrutura regulativa obrigatória (REALE, 2005), é representado pelos Pronunciamentos do CPC. Estes são utilizados para promover a aproximação das normas brasileiras às normas contábeis internacionais e para impedir o distanciamento das mesmas, no contexto da convergência das normas contábeis internacionais.

As normas contábeis podem ser divididas em conceituais, que correspondem à Estrutura Conceitual da Contabilidade, e em um conjunto mais diretivo, formado por Pronunciamentos e Interpretações. As normas representam muitas vezes a seleção possível e prática dos fundamentos apresentados na Estrutura Conceitual. Entretanto, em determinadas situações, em virtude da dinâmica existente, a norma tem que inovar e ir além da proposta conceitual.

Por exemplo, de acordo com a ICPC 01-Contratos de Concessão, os serviços de construção, melhoria e operação dos ativos públicos de infraestrutura efetuados pela concessionária devem ser registrados como ativo financeiro ou intangível, em contrapartida de receita. Esta norma altera o procedimento que era praticado, de reconhecimento desses gastos como ativo imobilizado e sem impacto no resultado, inovação que não está prevista na Estrutura Conceitual da Contabilidade.

Além disso, toda ação humana consciente tem por objetivo alcançar determinados fins e esses são escolhidos pelo homem de acordo com os valores que ele considera importantes para a sua vida (REALE, 2005). Os principais valores demonstrados pelos usuários da contabilidade nesse momento foram a necessidade de existência de uma normatização contábil com a melhor qualidade possível e a aproximação dos pronunciamentos brasileiros aos internacionais. Esses valores muitas

vezes se encontram em uma mesma norma. No entanto, ao longo da pesquisa foi possível perceber que, quando não estão perfeitamente alinhados, esses valores se intercalam.

Isso foi percebido no pronunciamento técnico CPC 03-Demonstração dos Fluxos de Caixa. A norma internacional correspondente oferece mais de uma alternativa para a classificação dos juros, dividendos e juros sobre o capital próprio, recebidos ou pagos, o que foi inicialmente seguindo pelo pronunciamento técnico brasileiro. Após a audiência pública essa escolha foi limitada, atendendo uma sugestão recebida. Ao recomendar uma das alternativas oferecidas pela norma internacional, a contabilidade brasileira não vai deixar de cumpri-la. No entanto, não se pode dizer que o Brasil endossa integralmente as normas internacionais, uma vez que há restrições.

Por outro lado, na audiência pública do pronunciamento CPC 23-Práticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, foi recebida uma sugestão de eliminação de uma restrição presente apenas no pronunciamento técnico brasileiro e que pode gerar casos de estimativas de provisões consideradas como erros.

Ainda, verifica-se no direito a preocupação existente de que a norma reflita a Justiça, o que constitui um aspecto subjetivo. Na contabilidade, o conceito de Justiça relaciona-se à tentativa de propiciar maior transparência para que os usuários tenham maior capacidade informativa para tomar decisões. Como ciência social, há diferentes alternativas para um mesmo objetivo, de modo que é fundamental a argumentação. O julgamento é realizado levando em consideração valores como custo da informação, confidencialidade de informações, transparência, integridade e segurança.

A presença dos três elementos (fato, valor e norma) no curso da regulação da contabilidade estabelece uma integração funcional, para a validade do processo normativo. Para análise da validade da norma é necessário levar em consideração os aspectos formais que envolvem a competência, o reconhecimento e a produção da norma (vigência), a sua efetiva correspondência com a realidade vivida pela sociedade (eficácia) e o reconhecimento dos valores que fundamentam a construção dessas regras.

Na contabilidade, a vigência diz respeito à competência dos entes reguladores e ao alcance das normas emitidas. No Brasil, o alcance dos *pronunciamentos* do CPC foi ampliado pela lei 12.249 de junho de 2010 (artigo 6, item f), que outorgou ao CFC o poder de regular acerca dos princípios contábeis e editar as normas brasileiras de contabilidade de natureza técnica. Por essa lei, as empresas brasileiras que não são

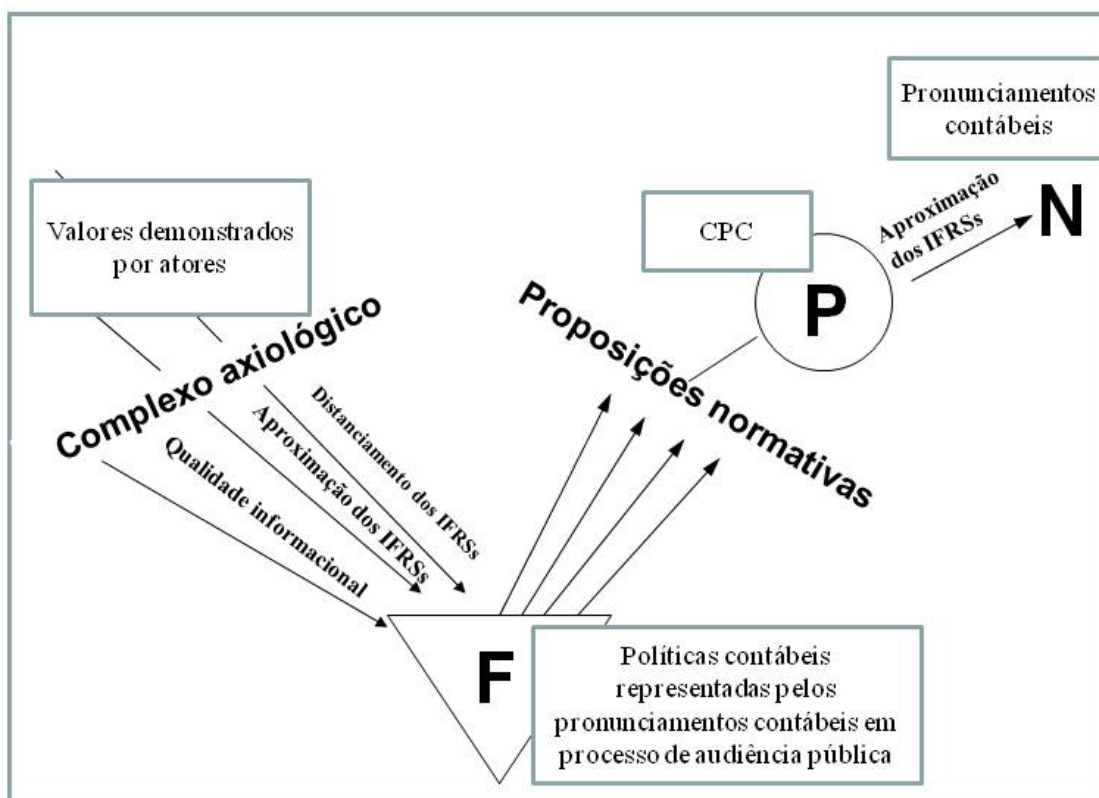
reguladas diretamente por uma entidade governamental devem seguir as normas do CFC, que aprovam os pronunciamentos emitidos pelo CPC.

A eficácia corresponde à efetiva aplicação dos pronunciamentos aos fatos contábeis. Já o fundamento compreende o valor ou fim almejado pela norma, o que foi percebido pela análise das audiências públicas do CPC. Não é possível estabelecer uma norma desvinculada da finalidade que legitima sua eficácia e vigência. Por sua vez, a validade dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC pode ser percebida pela obediência das empresas.

Na experiência jurídica, o fato e o valor não se compõem sem a interferência do Poder. É a partir de um momento de tensão fático-axiológica que o Poder dá sua palavra final no processo nomogênico, de modo a exercer a opção normativa *in concreto* (REALE, 1993).

Nesse sentido, os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC são formados de contínuas intenções de valor e impactados pelas sugestões enviadas por diferentes usuários da contabilidade, que incidem sobre a versão colocada em audiência pública. O conjunto das propostas apresentadas na audiência pública e as sugestões aceitas se convertem em norma contábil, em virtude da interferência de poder, representado pelo CPC. Portanto, a norma contábil não pode surgir espontaneamente dos atos e dos valores, pois ela não pode prescindir da apreciação da autoridade do CPC, que define a oportunidade e conveniência da norma a ser consagrada, como ilustrado na figura 5.

Figura 5: Adaptação da nomogênese jurídica ao processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais



Fonte: Adaptado de Reale (2005, p.123)

A elaboração de uma determinada e particular norma de direito não é mera expressão do arbítrio do poder, nem resulta objetiva e automaticamente da tensão fático-axiológica operando em dada conjuntura histórico-social: é antes um dos momentos culminantes da experiência jurídica, em cujo processo se insere positivamente o poder, mas sendo sempre o poder condicionado por um complexo de fatos e valores, em função dos quais é feita a opção por uma das soluções regulativas possíveis (REALE, 2005)

Deste modo, o valor social que o CPC considerou, principalmente, na emissão de seus pronunciamentos contábeis foi a aproximação às normas contábeis internacionais, a partir das sugestões enviadas pelos usuários da contabilidade no processo de audiência pública. Por exemplo, no Pronunciamento Técnico CPC 24-Evento Subsequente, na análise do reconhecimento contábil dos dividendos, o CPC deixou de adaptar o pronunciamento à realidade brasileira ao manter o texto integralmente, dando prioridade à aproximação das normas internacionais. Ainda, em relação ao Pronunciamento CPC 26- Apresentação das Demonstrações Contábeis, na

definição do procedimento aplicável ao processo de renegociação de passivos decorrente do descumprimento de cláusulas contratuais, o CPC manteve o tratamento da norma internacional, mesmo que controverso.

Recomenda-se para o futuro novas pesquisas que estudem os valores considerados pelo IASB na emissão de suas normas contábeis, no que diz respeito à maior ou menor conservadorismo e que estudem quais valores sociais vinculados às características de cada país são utilizados como base para a elaboração dos IFRSs pelo IASB. Já em relação às normas contábeis brasileiras, recomenda-se pesquisas que analisem os valores considerados pelos atores envolvidos no processo de convergência das normas contábeis separadamente. Por fim, recomenda-se a verificação da aplicação da Teoria Tridimensional do Direito pelos reguladores em diferentes jurisdições e/ou sistemas jurídicos.

REFERÊNCIAS

ALI, Muhammad J. A Synthesis of Empirical Research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting Standards, **Journal of Accounting Literature**, v.24, p.1-52, 2005.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; BITTI, Eugênio José Silva. Heurística para a Composição de Referencial Teórico, **Revista de Contabilidade**, v.19, n. 47, p.73-88, 2000.

BARTH, Mary E. Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics, **The Accounting Review**, v.83, n.5, p.1159-1179, 2008.

_____. Standard-setting measurement issues and the relevance of research. **Accounting of Business Research**, special issue: International Accounting Policy Forum, p.7-15, 2007.

_____; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. International Accounting Standards and Accounting Quality **Journal of Accounting Research**, v.46, n.3, p.467-498, 2007.

_____; SHIPPER, Katherine. Financial Reporting Transparency, **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, p. 173-190, 2007.

BLACK, Ervin L. WHITE, John J. An international comparison of income statement and balance sheet information: Germany, Japan and the US, **European Accounting Review**, v.12, n.1, p.29-46, 2003.

BRASIL. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 03, Demonstração dos Fluxos de Caixa

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 05, Divulgação sobre Partes Relacionadas

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 09, Demonstração do Valor Adicionado

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 12, Ajuste a Valor Presente

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 21, Demonstração Intermediária

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 22, Informações por Segmentos

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 23, Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 24, Evento Subsequente

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 26, Apresentação das Demonstrações Contábeis

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 32, Tributos sobre o Lucro

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 36, Informações Consolidadas

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 39, Instrumentos Financeiros: Apresentação

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 40, Instrumentos Financeiros: Evidenciação

_____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Pronunciamento CPC 41, Resultado por Ação

_____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação nº26 de fevereiro de 1986.

_____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Instrução nº 308 de maio de 1999.

BRETT, Jeanne M; SHAPIRO, Debra L; LYTTLE, Anne L. Breaking the Bonds of Reciprocity in Negotiations, **Academy of Management Journal**, v.41, n.4, p.410-424, 1998.

LOPES, Alexsandro Broedel. **Os Atuais Planos de Trabalho**. São Paulo, 25 nov. 2010. Palestra proferida no VII Seminário Internacional do CPC.

_____. IFRS Curriculum Development. São Paulo, 12 jun. 2009. Palestra proferida no 3º Congresso Internacional de Contabilidade IAAER/ANPCONT.

CANIBAÑO, Leandro; MORA, Araceli. Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players, **European Accounting Review**, v.9, n.3, p. 349-369, 2000.

CARDOSO, Ricardo Lopes; SARAVIA, Enrique Jerônimo; TENORIO, Fernando Guilherme; SILVA, Marcelo Adriano. Regulação da Contabilidade: Teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública**, v. 43, p. 773-799, 2009.

_____; SILVA, Marcelo Adriano; MÁRIO, Poueri do Carmo; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise da Regulação da Contabilidade à luz da Teoria

Tridimensional do Direito de Miguel Reale. **Revista Universo Contábil**, v. 6, p. 06-27, 2010.

CARVALHO, Luiz N.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio M. **Contabilidade Internacional**: Aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2006.

COOK, Allan. Requirement for a true and fair view: a UK standard-setter's perspective. **The European Accounting Review**, v.6, n.4, p.693-704. 1997.

ARMSTRONG, Christopher S.; BARTH, Mary E.; RIEDL, Edward J. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe, *The Accounting Review*, v.85, n.1, p.31-61, 2010.

DEAKIN, Edward B. Rational Economic Behavior and Lobbying on Accounting Issues: Evidence from the Oil and Gas Industry, **Accounting Review**, v.61, n.1, p. 137-152, 1989.

DEMSKI, Joel S.; Magee, Robert P. A Perspective on Accounting for Defense Contracts, **Accounting Review**, v.67, n.4, p. 732-740, 1982.

EMANUEL, David; WONG, Jilnaught; WONG, Norman. Efficient contracting and accounting, **Accounting and Finance**, v. 43, n. p.149-166, 2003.

ESCOLAS têm desafio de repensar ensino, *Valor Econômico*, p.G4, 28/9/2008.

ENGSTROM, Jan. **Os Atuais Planos de Trabalho**. São Paulo, 25 nov. 2010. Palestra proferida no VII Seminário Internacional do CPC.

FERREIRA, Marcelo L. **Principais diferenças entre as práticas contábeis brasileiras e norte americanas**: estudo de caso Telemar. Dissertação (Mestrado em Administração)- Faculdades IBMEC. Rio de Janeiro, 2002.

GELBCKE, Ernesto Rubens, **Os Atuais Planos de Trabalho**. São Paulo, 25 nov. 2010. Palestra proferida no VII Seminário Internacional do CPC.

GOMES, Amaro. **IFRS e Regulação Prudencial**. São Paulo, 31 mar. 2011, Palestra no Seminário Implementação do IFRS no Brasil: perspectivas e tendências.

HOOGENDOORN, Martin. International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond: Experiences with First-time Adoption in Europe, **European Accounting Review**, v.3, n.15, p. 23-26, 2006.

INGLATERRA. **International Accounting Standards Board**. Conceptual Framework.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 7, Cash Flow Statements.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 24, Related Party Disclosures.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 34, Interim Financial Reporting.

_____. **International Accounting Standards Board**. IFRS 8, Operating Segments.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 10, Events after the Balance Sheet Date.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 1, Presentation of Financial Statements.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 12, Income Taxes.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 27, Consolidated and Separate Financial Statements.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 32, Financial Instruments: Presentation.

_____. **International Accounting Standards Board**. IFRS 7, Financial Instruments: Disclosures.

_____. **International Accounting Standards Board**. IAS 33, Earnings per Share.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 2ª ed, São Paulo: Atlas, 1978.

_____. Contabilidade: entre umas e outras. **Revista de Informação Contábil**, v.1, n.1, p.1-6, set/2007.

_____; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopéia da sua Evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n.38, p.7-19, 2005.

JAMAL, Karim. A Perspective on the SEC's Proposal to Accept Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) without Reconciliation to U.S.GAAP, **Accounting Horizons**, v.22, n.2, p. 241-248, 2008.

JINZENJI, Nelson. Os Atuais Planos de Trabalho, Seminário Internacional CPC- A Convergência das Normas Contábeis, 2010

JUDGE, William; LI, Shaomin; PINSKER, Robert. National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. **Corporate Governance: An International Review**, n.18, v.3, p.161-174, 2010.

KENNY, Sara Y.; Larson, Robert K. Lobbying behavior and the development of international accounting standards, **European Accounting Review**, v. 2, n.3, p. 531-554, 1993.

LARSON, Ron; FARBER, Betsy. **Estatística Aplicada**, 2ª ed. São Paulo: Pearson, 2004.

LAUGHLIN, Richard. Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, n. 39, p.271-289, 2007.

LEITE, Joubert da S.J. Normas Contábeis Internacionais: Uma Visão para o Futuro, **Cadernos da FACECA**, v.11, n.1, p.51-65, 2002.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luiz N. G. de. Efeito da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais do IASB. In: 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. Anais do 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2004.

MALAN, Pedro. **Uma Visão Atualizada da Implantação das IFRS e a Posição Brasileira neste Processo**. São Paulo, 25 nov. 2010. Palestra proferida no VII Seminário Internacional do CPC.

MARTINS, Eliseu. De Luca Paciolo à Volta Contabilidade Gerencial. **Boletim IOB**, v.25, n. 34, p.337-342, 1991.

_____. Que sorte! A contabilidade não é uma ciência exata. **Boletim IOB**, v.12, 2001

_____. Contabilidade: Teoria X Prática. **Boletim IOB**, 2002.

_____; MARTINS, Vinícius Aversari.; MARTINS, Éric Aversari A. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua Evolução e o Papel do CPC, **Revista de Informação Contábil**, v.1, n.1, p.7-30, 2007.

_____; SANTOS, Ariovaldo dos; MARTINS, Vinícius Aversari. O Governo Federal, a Lei n. 11.638/2007, a Medida Provisória n. 449/2008, o Regime Tributário de Transição (RTT) e as normas internacionais de Contabilidade. **Boletim IOB**, n.7, 2009.

_____; Precisamos mesmo das normas internacionais de contabilidade? Inclusive com a figura do valor justo? (1ª parte). **Boletim IOB**, Temática Contábil e Balanços, n.30, p. 1- 9, 2010.

McLEAY, Stuart; ORDELHEIDE, Dieter; YOUNG, Steve. Constituent Lobbying and its Impact on the Development of Financial Reporting Regulations: Evidence from Germany. In: **The Economics and Politics of Accounting**. Org. LEUZ, Christian; PFAFF, Dieter; HOPWOOD, Anthony. New York: Oxford University Press, 2004.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **ABACUS**, v.34, n.2, 162-187, 1998.

ORDELHEIDE, Dieter. The Politics of Accounting: a Framework. In: **The Economics and Politics of Accounting**. Org. LEUZ, Christian; PFAFF, Dieter; HOPWOOD, Anthony. New York: Oxford University Press, 2004.

POHLMANN, Marcelo C.; ALVES, Francisco J. S. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Alexsandro B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

POWER, Michael. Academics in the Accounting Policy Process: England and Germany Compared. In: **The Economics and Politics of Accounting**. Org. LEUZ, Christian; PFAFF, Dieter; HOPWOOD, Anthony. New York: Oxford University Press, 2004.

RADEBAUGH, Lee H.; GRAY, Sidney J.; BLACK, Ervin L. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 6 ed. John Wiley Sons: Nova Iorque, 2006.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993

_____. **Noções preliminares do direito**. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROMANUS, Robin N.; Maher, John J.; Fleming, Damon M. Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements. **Accounting Horizons**, v.22, n.4, 389-413, 2008.

SANTOS, Ariovaldo; SZUSTER, Natan; SZUSTER, Fortunée R.; SZUSTER, Flávia R. Reflexões sobre os efeitos da extinção do Ativo Diferido na normatização contábil brasileira, **Revista ANEFAC**, 2009.

SILVA, Marcelo Adriano. **Análise da Regulação Contábil**: Um Ensaio a Luz da Teoria Tridimensional do Direito, da Teoria Normativa da Contabilidade e do Gerenciamento da Informação Contábil, numa Teoria Interdisciplinar. Rio de Janeiro: EBAPE, 2007. 183 p. Dissertação (Mestrado), Mestrado em Administração Pública, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2007.

SUNDER, Shyam. International and National Standards and Norms of Financial Reporting: Monopoly or Competitive Coexistence. *Journée IFRS*, 2007.

SUNDER, Shyam. *Social Norms versus Standards of Accounting*, 2005.

SZUSTER, Flávia R.; CARDOSO, Ricardo L.; SZUSTER, Natan. O Reconhecimento Contábil dos Direitos Artísticos: O Mais Tangível entre os Intangíveis. no prelo.

SZUSTER, Fortune R.; LIMA, Alvaro V. Afinal o que Pensa o Mercado sobre o Diferimento Cambial: Análise do Diferimento Cambial de 1999. **Pensar Contábil**, v.6, n.22, 2003.

SZUSTER, Natan; CARSOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TERRA, Paulo Renato Soares; LIMA, João Batista Nast de. Governança Corporativa e a Reação do Mercado de Capitais à Divulgação das Informações Contábeis. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n.42, p.35-49, 2006.

TWEEDIE, David. **Adoção das IFRS no mundo: 10 anos em perspectiva**. São Paulo, 03 fev. 2011, Palestra no Seminário Latino-Americano Adoção de IFRS: Avanços e Desafios.

VERGARA, Sylvia C. **Métodos de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2006.