

CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UM ESTUDO SOBRE EVIDENCIAÇÃO ADICIONAL

Igor Gabriel Lima¹
Carlos Roberto Souza Carmo²
Vidigal Fernandes Martins³

RESUMO: Tomando por base a convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade como princípio irrefutável, e, ainda, considerando que existe uma grande necessidade de se elevar o grau de evidenciação dos demonstrativos publicados pela Contabilidade mediante a divulgação de informações adicionais por meio de notas explicativas, o presente estudo buscou, a partir de uma pesquisa exploratória de caráter documental, identificar quais Pronunciamentos Técnicos, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, até o ano de 2008, intensificaram esse tipo de evidenciação. Além disso, dentre os pronunciamentos técnicos escolhidos para esse estudo, procurou-se verificar quais consideram apenas aspectos inerentes à mensuração do patrimônio no seu escopo. Ao final dessa pesquisa, concluiu-se que treze, dos quatorze Pronunciamentos Técnicos analisados, possuem características de evidenciação baseadas em dados e informações adicionais de caráter qualitativo e quantitativo não financeiro mediante a utilização de notas explicativas. Adicionalmente, foi possível constatar que apenas dois, daqueles quatorze pronunciamentos, não consideram aspectos essencialmente inerentes à mensuração do patrimônio.

PALAVRAS-CHAVE: Convergência. Normas Brasileiras de Contabilidade. IFRS.

INTRODUÇÃO

Para se manter como uma ciência capaz de mensurar e quantificar o patrimônio de uma entidade, a Contabilidade tem buscado sua adaptação a temas relativos à contabilização dos Intangíveis, o Capital Intelectual, o *Goodwill*, o Valor Econômico de uma empresa, taxa de câmbio e conversão, *impairment*, valor Presente, e Arrendamento Mercantil, utilizando-se de novos métodos de avaliação e evidenciação do patrimônio.

Verificam-se grandes diferenças entre o valor de mercado da empresa e o valor contábil, devido ao fato de que os ativos mais importantes das companhias, nesse novo milênio, não são fábricas ou máquinas (ativo imobilizado), declaradas como patrimônio no balanço, mas sim marcas, clientes ou as tecnologias que se desenvolvem. Eles são ativos conhecidos como intangíveis. Sendo que, apesar do grande valor atribuído pelo mercado a

¹ Mestre em Contabilidade pela FECAP. Professor e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis das Fac. Integ. do Vale do Ribeira, SP. E-mail: igorgabriellima@gmail.com.

² Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras pela PUC-SP. Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. E-mail: carlosjj2004@hotmail.com.

³ Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC. Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. E-mail: vidigalfgv@gmail.com.

alguns componentes patrimoniais dessa natureza, em muitos casos, não é possível avaliar contabilmente esse tipo de ativo.

Assim como o intangível, outras mudanças permeiam a contabilidade tradicional, que, no Brasil tenta se adaptar a essa realidade, integrando os demonstrativos obrigatórios às Normas Internacionais de Contabilidade. Para isso, o primeiro passo foi dado a partir da Lei 11.638 de dezembro de 2007, a qual alterou a antiga Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e instituiu grandes e pertinentes modificações na contabilidade brasileira. Nesse contexto, o órgão responsável por centralizar a normatização das mudanças estabelecidas por essa lei, ficou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Até 2008, o CPC publicou, além do Pronunciamento Conceitual Básico, quatorze pronunciamentos que tratam, desde a aplicação inicial da Lei 11.638 até instrumentos financeiros, entre vários outros assuntos de natureza contábil. Embora a convergência plena das normas contábeis estivesse prevista para 2010, a contabilidade brasileira tem a necessidade de se adequar aos pronunciamentos técnicos publicados até esse momento.

Assim, com base nos pronunciamentos técnicos já publicados, a normatização da contabilidade brasileira apresenta um consistente embasamento nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards*) as IFRS e (*International Accounting Standards*) as IAS.

1 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UM ESTUDO SOBRE EVIDENCIAÇÃO ADICIONAL

Partindo do pressuposto que as Normas Brasileiras de Contabilidade estão convergindo para os padrões internacionais de contabilidade mediante a adoção dos procedimentos e normas contemplados nos pronunciamentos técnicos do CPC, e, ainda, que existe grande necessidade de se elevar o grau de evidenciação dos demonstrativos publicados pela contabilidade por meio da divulgação de informações quantitativas e qualitativas com ajuda de notas explicativas, o presente estudo teve por objetivo identificar quais os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), até o ano de 2008, intensificaram a evidenciação na Contabilidade Brasileira com fundamentação e embasamento nas IFRS. Além disso, nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, que foram escolhidos para esse estudo, foram identificados aqueles que consideraram, no seu escopo, apenas aspectos inerentes à mensuração do patrimônio.

A pesquisa foi realizada com base em um estudo exploratório de caráter documental, que teve como base os dados primários contidos nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC até 2008. Também, foi feita, visando contribuir para a formação de uma visão crítica e conceitual acerca da importância da evidenciação realizada com o auxílio de informações adicionais aos demonstrativos contábeis, normalmente, contidas em notas explicativas. Isso, levando em conta o atual estágio do processo de convergência entre as normas contábeis brasileiras e as normas internacionais de contabilidade.

1.1 O objetivo das Demonstrações Contábeis

A Contabilidade tem como um dos seus principais objetivos o controle e a mensuração do patrimônio das entidades. Como resultado de sua atuação surgiram os Demonstrativos Financeiros, que representam quantitativamente o valor atribuído à entidade. São esses demonstrativos, apresentados no artigo 176 da Lei das Sociedades por Ações, que são avaliados pelos usuários e servem como base para tomada de decisão dos mesmos (cobrança de impostos, investimentos, etc.). Portanto, é necessário que representem de forma fidedigna o patrimônio e a situação financeira e econômica da entidade. O Pronunciamento Conceitual do CPC, aprovado em 11 de janeiro de 2008, delibera que as demonstrações contábeis foram criadas com o objetivo de fornecer às entidades, informações sobre a posição patrimonial e financeira, bem como, sobre possíveis mudanças, constituindo-se em dados úteis à tomada de decisão. Para Marion (2009, p.41) o,

Relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários da contabilidade) os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período.

Tanto no Pronunciamento Conceitual do CPC, quanto nas colocações de Marion, evidencia-se que a importância dos demonstrativos contábeis está relacionada à oferta de informações relevantes aos usuários da contabilidade. Tais informações devem estar acessíveis a esses usuários e, para tanto, devem apresentar relativa facilidade de compreensão.

O item 13, do Pronunciamento Conceitual do CPC, deixa claro que apenas os demonstrativos contábeis, por si só, não fornecem todas as informações necessárias a seus usuários (informações não-financeiras ou sobre a gestão empresarial, por exemplo). Portanto, existe a necessidade de se proporcionar mecanismos de evidenciação capazes de tornar os demonstrativos contábeis mais compreensíveis e, assim, facilitar a sua interpretação.

1.2 Evidenciação Contábil (*Disclosure*)

Pressupondo que parte do processo de evidenciação contábil, consiste na apresentação de informações obrigatórias que contemplem e ampliem o poder informativo dos demonstrativos financeiros, a importância de sua publicação está atrelada à necessidade de tornar mais compreensível aos usuários da contabilidade.

O IASB (*International Accounting Standards Boards*), por meio das Normas Internacionais de Contabilidade, estabelece que toda informação relevante deve ser divulgada, a fim de que as demonstrações contábeis sejam claras e compreensíveis. O órgão sugere que os usuários não podem fazer juízos confiáveis na ausência dessas informações e, propõe que, a informação observe os requisitos mínimos necessário para satisfazer a legislação local ou de autoridades reguladoras.

O FASB (*Financial Accounting Standards Board*) trata o problema da evidenciação em duas dimensões básicas, na dimensão, “*full disclosure*” versus SAR (*Summary Annual Report*) e, na dimensão “*off-balance-sheet*”. No “*full-disclosure*” (divulgação integral), a premissa fundamental é a de que todos os eventos significativos que possam influenciar o julgamento do usuário deverão ser divulgados nas demonstrações contábeis. O *Summary Annual Report* (SAR), ou Relatório Anual Sintético, está apoiado na ideia de que as informações contábeis podem ser apresentadas de modo mais resumido, desde que seus usuários não precisem de informações tão complexas e detalhadas quanto às exigidas pela SEC (*Securities and Exchange Commission*) - Comissão de Valores Mobiliários Norte-americana.

No “*Off-Balance-Sheet*” as operações contratadas seriam evidenciadas independentemente de seu registro contábil, a exemplo de contratos futuros, derivativos etc., por considerar que a sua omissão poderia prejudicar as decisões dos usuários da informação. No Brasil, o CPC define no item 21 do seu Pronunciamento Conceitual que:

As demonstrações contábeis também englobam notas explicativas, quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, poderão conter informações adicionais que sejam relevantes às necessidades dos usuários sobre itens constantes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. Poderão incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial (tais como reservas minerais). Informações sobre segmentos industriais ou geográficos e o efeito de mudanças de preços sobre a entidade podem também ser fornecidos sob a forma de informações suplementares.

Adicionalmente, verifica-se a importância de que as informações tragam consigo características como compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, conforme apresenta o item 24, do mesmo pronunciamento.

1.3 As Normas Internacionais de Contabilidade – “*International Financial Reporting Standard*” (IFRS).

Uma vez que este estudo versa sobre os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC que, por sua vez, tratam da convergência das Normas Brasileiras (NBC) às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), torna-se relevante um breve entendimento de como foram criadas essas normas e qual seu alcance.

Segundo Santos, Schmidt e Fernandes (2006, p.20) o Conselho de Padrões de Contabilidade internacional (*Internattional Accounting Standards Committee* - IASC), foi instituído em 1973 como uma organização independente com dois constituintes principais: o Conselho Consultivo (*Standards Advisory Council* – SAC) e o IASB. Também faz parte da sua estrutura o Comitê de Interpretações (*International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC) – sucessor do Comitê Permanente de Interpretações (*Standing Interpretation Committee* – SIC). As Normas Internacionais de Contabilidade IAS, atualmente conhecidas como normas IFRS, são um conjunto de pronunciamentos contábeis internacionais, publicados e revisados pelo IASB, cujos membros são nomeados pela Fundação IASC.

Santos, Schmidt e Fernandes (2006, p. 24) explicam que o IASB emitiu, em maio de 2002, um documento denominado “Prefácio para Relatórios Financeiros Internacionais” (*Preface to International Financial Reporting*), que trata dos objetivos, procedimentos e do processo do IASB, bem como explica o escopo e o alcance das IFRS:

- os **novos padrões a serem emitidos pelo IASB** serão denominados Padrões de Relatórios Financeiros Internacionais (*International Financial Reportong Standards* – IFRS);
- todos os IAS e interpretações do SIC emitidas pelo IASC e SIC **continuarão a ser aplicáveis** até que sejam revisados ou revogados;
- os IFRS são aplicáveis a todas as entidades com fins lucrativos, independentemente da sua forma legal, isto é, eles são apliáveis a entidades sem fins lucrativos públicas e privadas, inclusive governo;
- os IFRS são aplicáveis às demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

As normas IFRS foram adotadas pelos países da União Europeia, a partir de 2005, com o objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras consolidadas e publicadas pelas companhias abertas europeias. A iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade

financeira e está sendo tomada como referência para as harmonizações das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O principal objetivo das demonstrações financeiras em IFRS é fornecer o maior número de informações possível sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma entidade, para que sejam úteis a um grande número de usuários (investidores, empregados, fornecedores, clientes, instituições financeiras ou governamentais, agências de notação e público) em suas tomadas de decisão.

Pelo exposto, verifica-se que as IFRS foram criadas para harmonizar as normas contábeis e adequar os demonstrativos financeiros para apresentar, não só as informações quantitativas do patrimônio da companhia (lucros auferidos, dividendos a distribuir, posição financeira, etc.), mas, também, as informações qualitativas, representadas pela melhor forma de evidenciação (Disclosure) possível. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis é o responsável por editar e adequar as normas brasileiras às IFRS.

1.4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), composto, hoje, pela Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), a Associação de Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC), a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI), foi criado em 2005 pela Resolução CFC nº 1.055, tendo como principais objetivos:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos 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.

Tanto os Pronunciamentos, como as Orientações Técnicas e as Interpretações, produtos do CPC, devem ser, obrigatoriamente, submetidos a audiências públicas visto a incumbência de direcionar a Contabilidade Brasileira à harmonização com os Padrões Internacionais de Contabilidade. Sobre a estrutura legal, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p.30) observam que:

A Lei 11.638/2007 admite que o processo de normatização seja centralizado, por meio de um órgão que tenha as características por ela citadas, permitindo que os organismos federais reguladores façam convênio com ele para a adoção das regras

contábeis que emitir. Na prática, o que a Lei faz, é validar o que é, hoje, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Pelo exposto fica claro que as Normas Brasileiras de Contabilidade estão em franco processo de harmonização com Normas Internacionais de Contabilidade e para que haja harmonização estabelece normatização centralizada. Ou seja, essa normatização ocorre na forma dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Pronunciamentos, que seguem analisados, no tocante à sua característica de evidenciação.

1.5 Análise Sobre a Essência dos Pronunciamentos Técnicos Emitidos Pelo CPC

Os demonstrativos contábeis têm como objetivo, segundo o próprio CPC, fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira de uma entidade para facilitar a tomada de decisões e o IASC determina a divulgação de toda informação relevante para a clareza e compreensão das demonstrações contábeis. Com base nisso, neste item, busca-se saber sobre quais pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC consideram o fator evidenciação em seu escopo e quais consideram apenas os aspectos inerentes à mensuração do patrimônio.

Sobre a mensuração, é relevante ressaltar que para esta pesquisa considera-se o conceito exposto no item 99 do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC:

99. Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

Ainda, o item 04, do Pronunciamento Técnico CPC 12, traz a distinção entre reconhecimento e mensuração, definindo que “reconhecimento” envolve a decisão de “quando registrar”, ao passo que, a dimensão contábil da “mensuração”, envolve a decisão de “por quanto registrar”.

Tendo presente os conceitos de mensuração e evidenciação, os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, serão analisados objetivando listar quais pronunciamentos têm características quantitativas (mensuração) e/ou qualitativas (evidenciação).

1.5.1 Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Esse pronunciamento correlaciona-se à norma internacional “IAS 36”. Como objetivo, busca “definir procedimentos visando a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda.”

Além disso, define “quando a entidade deve reverter referidas perdas e quais **divulgações** são necessárias.”

Sendo assim, logo no estabelecimento de seus objetivos este pronunciamento apresenta que versa sobre a Mensuração e Evidenciação nos demonstrativos. Trata de Mensuração nos itens 16 ao 55 (onde apresenta as exigências para mensuração do valor recuperável) e apresenta as formas de Evidenciação, nos itens 121 ao 130 (que sugerem a divulgação de informações adicionais principalmente acerca da desvalorização de ativos e *goodwill*).

1.5.2 Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

O CPC 02, tem base na norma internacional “IAS 21”. Assim, o objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 02, consistiu em:

[...] determinar como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade no Brasil e como converter as demonstrações contábeis de entidade no exterior para a moeda de apresentação das demonstrações contábeis no Brasil para fins de registro da equivalência patrimonial, de consolidação integral ou proporcional das demonstrações contábeis; e também como converter as demonstrações contábeis de entidade no Brasil em outra moeda.

Neste pronunciamento, observa-se a característica quantitativa, pois trata de “como fazer” a contabilidade. No entanto, os itens 61 a 67 dizem respeito às instruções para a entidade sobre a apresentação de informações adicionais relevantes, como, por exemplo, a divulgação das “variações cambiais líquidas [...] no começo e no fim do período e mencionar a partir de que data está aplicando esse procedimento”; ou, sobre, citar quando a “moeda de apresentação das demonstrações contábeis for diferente da moeda funcional”.

1.5.3 Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa

Derivado da norma internacional “IAS 07”, o Pronunciamento Técnico 03 objetiva normatizar a Demonstração de Fluxo de Caixa, que a partir da Lei 11.638/2007 passou a ser de apresentação obrigatória.

O item 03 do pronunciamento determina que: “A entidade deve elaborar demonstração dos fluxos de caixa de acordo com os requisitos deste Pronunciamento e apresentá-los como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada período”. O pronunciamento apresenta formas de identificação e registro dos itens que irão compor a

DFC, bem como, outras definições relativas à estrutura do demonstrativo como a de Atividades Operacionais, de Financiamento e de Investimento.

Sobre a Evidenciação (em notas explicativas), existe um comentário por título “Outras Divulgações” que compreendem os itens 52 a 57, nas quais consta que “A entidade deve divulgar, em nota explicativa, acompanhada de um comentário da administração, os saldos de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pelo grupo”.

Os itens 53 a 57 fazem referência à que seriam esses “saldos de caixa e equivalentes não disponíveis para uso do grupo”.

1.5.4 Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível

O Ativo intangível é outro item incorporado ao Ativo Permanente pela Lei 11.638/2007. O item 01, desse pronunciamento, apresenta três objetivos principais, que são definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento; estabelecer quando uma entidade deve reconhecer um ativo intangível e, especificar como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Analisando os objetivos do pronunciamento, verifica-se que existe uma grande preocupação quanto à mensuração desse ativo. Os itens 09 à 17 apresentam a forma de se identificar (características) um ativo intangível, e nos itens 18 ao 117, observa-se que o pronunciamento está voltado para definir a forma de reconhecimento e mensuração do mesmo.

Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 42 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 43 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 44 a 46, das permutas de ativos intangíveis; os itens 47 a 49, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente. Os itens 50 a 66 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente. (item 19)

Quanto à evidenciação, o item 118 do pronunciamento observa que, a cada classe (marcas, *softwares*, licenças e franquias, conforme listado no item 119) de ativos intangíveis, a entidade deverá divulgar uma série de informações, fazendo, ainda, distinção entre ativos gerados internamente e outros ativos intangíveis, conforme segue:

- (a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- (b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- (c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- (d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
 - (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
 - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
 - (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
 - (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
 - (vi) qualquer amortização reconhecida no período;
 - (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
 - (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

1.5.5 Pronunciamento Técnico CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas

Correlacionado à Norma Internacional de Contabilidade “IAS 24”, o pronunciamento do CPC 05 traz como objetivo, especificado no item 01, “estabelecer que as demonstrações contábeis da entidade contenham as divulgações necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e seu resultado possam ter sido afetados pela existência de transações e saldos com partes relacionadas”.

O pronunciamento trata unicamente de evidenciação (divulgação) contábil, e o faz, normatizando quando e de que forma essas informações devem se tornar públicas.

1.5.6 Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil

O Pronunciamento Técnico 06 do CPC tem como objetivo estabelecer, para arrendatários e arrendadores, as políticas contábeis e divulgações apropriadas a serem aplicadas em relação a arrendamentos mercantis. Baseado no “IAS 17”, o CPC 06 apresenta, em seu escopo, para cada forma (do arrendatário e do arrendador) de arrendamento mercantil (financeiro e operacional) a normatização para o reconhecimento inicial, mensuração subsequente e divulgação (evidenciação) em notas explicativas.

1.5.7 Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais

O item 01 declara, “Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental”. Baseado na norma internacional “IAS 20”, esse pronunciamento apresenta a forma de mensuração e o reconhecimento do fornecimento de benefício econômico e da assistência governamental, salvo pelas disposições no item 02 do mesmo.

Dos itens 12 ao 42, observa-se que é normatizada a forma de contabilização e apresentação de tais contas no balanço Patrimonial e na demonstração de Resultados. O item 43 é central no pronunciamento e apresenta uma lista de informações complementares às contabilizações por ele normatizadas.

1.5.8 Pronunciamento Técnico CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários

O CPC 08 é baseado na norma do IASB “IAS 39”. Esse pronunciamento traz como objetivo “estabelecer o tratamento contábil aplicável ao **reconhecimento, mensuração e divulgação** dos custos de transação incorridos e dos prêmios recebidos no processo de captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais e/ou de dívida.” (item 01)

Nos itens, 04 a 19, apresenta as formas de contabilização das Captações de Recursos para o Capital Próprio; da Aquisição de Ações de Emissão Própria (ações em tesouraria); da Captação de Recursos de Terceiros e da contabilização Temporária dos Custos de Transação. Questões que mostram a característica de mensuração desse pronunciamento.

Ao que se refere à evidenciação, o CPC 08 apresenta, no item 20, as informações adicionais obrigatórias que devem ser observadas para cada natureza de captação de recursos, quais sejam:

- (a) a identificação de cada processo de captação de recursos agrupando-os conforme sua natureza;
- (b) o montante dos custos de transação incorridos em cada processo de captação;
- (c) o montante de quaisquer prêmios obtidos no processo de captação de recursos por intermédio da emissão de títulos de dívida ou de valores mobiliários;
- (d) a taxa de juros efetiva (*tir*) de cada operação; e
- (e) o montante dos custos de transação e prêmios (se for o caso) a serem apropriados ao resultado em cada período subsequente.

Dessa forma, o CPC 08 também apresenta, além da característica de mensuração, a característica de evidenciação contábil.

1.5.9 Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado

A Demonstração do valor Adicionado é tema do CPC 09, que não apresenta em seu escopo correlação com nenhuma IAS ou IFRS, mas estabelece critérios para elaboração e para a apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), incorporada ao rol de demonstrações financeiras obrigatórias para as Companhias Abertas, conforme a nova redação dada pela Lei 11.638/07, ao art. 176 da Lei 6.404/76.

Conforme Ribeiro (2006, p.15), por natureza, a DVA é parte integrante do Balanço Social e “componente importantíssimo desse balanço, deve ser entendida como forma de a contabilidade auxiliar a medir e demonstrar a capacidade da empresa de gerar e distribuir riqueza.”

Considerando que o Balanço Social é um demonstrativo totalmente voltado à evidenciação, uma vez que não é obrigatório e nem normatizado, pode-se considerar que essa finalidade de divulgação seria a mesma do CPC 09, no tocante à DVA. Porém, o que se verifica no escopo deste pronunciamento, é que existe uma maior preocupação com a formatação e com a forma estrutural da DVA, uma vez que apresenta, inclusive, modelos para Empresas em Geral, Instituições Financeiras e Seguradoras, baseando-se na proposta da FIPECAFI.

Portanto, a crítica que se faz a esse pronunciamento é que ele normatiza um demonstrativo que outrora se encontrava na forma de relatório adicional (juntamente com o Balanço Social) sem comentar, em seu escopo, alguma evidenciação que ajude o usuário a interpretar e extrair o máximo de informações possíveis desse demonstrativo. Ou seja, fica a interrogação: as notas explicativas (ou informações adicionais) referentes à DVA figurarão no Balanço Social?

1.5.10 Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações

Esse pronunciamento é correlacionado à norma internacional IFRS 02. Em seu escopo, busca “estabelecer procedimentos para reconhecimento e divulgação, nas demonstrações contábeis, das transações com pagamento baseado em ações realizadas pela entidade.” Ou seja, o pronunciamento apresenta a forma de se apresentar quais alterações ocorreram no patrimônio da empresa devido aos pagamentos relativos a ações, incluindo-se despesas associadas quando há cessão de ações a empregados.

Quanto à característica de mensuração, verifica-se que o pronunciamento, após salientar a forma de reconhecimento (itens 7 a 9), apresenta dos itens seguintes até o 44 as

formas de contabilização das transações de pagamento bem como sua mensuração. Sobre a mensuração, o pronunciamento ainda possui um “Apêndice B” onde ensina a aplicar o teor dos itens supra citados.

Relativamente à evidenciação, o CPC 10, em seu item 44, formaliza que a empresa deverá “divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis, entender a natureza e a extensão de acordos de pagamento baseados em ações que ocorreram durante o período”. Partindo disso, nos itens 45 a 56, constam as informações adicionais aos dados contabilizados que deverão ser evidenciadas, e ainda, como no item 52, informa sobre suplementação de informações.

1.5.11 Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro

O Pronunciamento CPC 11 visa especificar o reconhecimento contábil para contratos de seguro por parte de qualquer entidade (seguradora) que emite tais contratos, e correlaciona-se com a IFRS 04. Em seu primeiro item, o CPC 11 deixa claro que o assunto “contratos de seguro” não se encerra neste pronunciamento, uma vez que ainda existirá uma “segunda fase de projeto sobre contratos de seguro” relativa às IFRS. Cabe ressaltar que não há, no site do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, informação alguma sobre a segunda fase do projeto sobre contratos de seguro.

Embora considere como “limitadas melhorias na contabilização de contratos de seguro pelas seguradoras” (item 1-A), o pronunciamento quase totaliza seu conteúdo normatizando a contabilização e mensuração das operações referentes ao tema, apresentando inclusive, exceções a outros pronunciamentos no que tange à teste de adequação do passivo e redução do valor recuperável dos ativos por contrato de seguro. O item 1-B do CPC trata da divulgação de informações adicionais aos demonstrativos, deliberando que a divulgação deve identificar e explicar “os valores resultantes de contratos de seguro nas demonstrações contábeis da seguradora e que ajude os usuários dessas demonstrações a compreender o valor, a tempestividade e a incerteza de fluxos de caixa futuros originados de contratos de seguro”.

Verifica-se, nas colocações do pronunciamento 11, do CPC, que a tônica da divulgação desse pronunciamento, sobretudo quando salienta a incerteza dos fluxos de caixa futuros gerados pelos contratos de seguro, está relacionada com a proteção aos investidores dessas empresas.

1.5.12 Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente

Com o objetivo de “estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis”, o CPC 12 não mostra que não está estreitamente correlacionado a Norma Internacional de Contabilidade.

O CPC 12, que nos itens 29 e 30 trata de efeitos fiscais do ajuste a valor presente, apresenta a característica de mensuração nos itens de 07 a 24, onde trata de fatores como Risco e Incerteza, Relevância e Confiabilidade e Custos. Em seu item 4, o pronunciamento define que “este Pronunciamento trata essencialmente de questões de mensuração, não alcançando com detalhes questões de reconhecimento”, ou seja, refere-se principalmente à resposta da questão “por quanto registrar”. Ainda que classificado pela própria Comissão de Pronunciamentos Contábeis como, “essencialmente de mensuração”, cabe ressaltar que, no item 33, o pronunciamento revela seu interesse, também, pela evidenciação:

33. Em se tratando de evidenciação em nota explicativa, devem ser prestadas informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações contábeis obtenham entendimento inequívoco das mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos, compreendendo o seguinte rol não exaustivo.

Portanto o CPC 12, mesmo possuindo a natureza de pronunciamento de mensuração, também se utiliza da evidenciação contábil para que os Demonstrativos Financeiros apresentem compreensibilidade – ainda que “mínimas” - segundo o próprio texto do pronunciamento.

1.5.13 Pronunciamento Técnico CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08

No CPC 13, fica evidente a preocupação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre evidenciação por parte das entidades, sobre a adoção da Lei 11.638/07 e sobre a Medida Provisória 449/08, que a suplementou. Segundo o item 5º,

Este Pronunciamento tem por objetivo assegurar que as primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, bem como as demonstrações contábeis intermediárias, que se refiram à parte do período coberto por essas demonstrações contábeis, contenham informações que:

- a) proporcionem um ponto de partida adequado para a contabilidade de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil;
- (b) sejam transparentes para os usuários;
- (c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios para os usuários.

Nos itens de 10 a 55, o CPC 13 apresenta as modificações oferecidas pela Lei 11.638/07 e pela MP nº 449/08, bem como as devidas orientações sobre como tratar cada caso especificamente. Portanto, temas como Valor Presente, Ativo Intangível, DVA, DFC e, inclusive, os efeitos tributários sobre a aplicação inicial da nova legislação estão sob a abrangência desse pronunciamento técnico.

Dessa forma considera-se o mesmo, como um pronunciamento preferencialmente de reconhecimento, visto sua característica de proporcionar a forma de “quando registrar”, conforme conceitua o item 04 do CPC 12, portanto, sem a característica de mensuração contábil “por quanto registrar”. A característica de evidenciação contábil poderá ser verificada apenas no item 56, quando é apresentada a obrigatoriedade de se divulgar informações adicionais quando da adoção da nova legislação pela primeira vez.

Em síntese, a entidade deverá divulgar, em nota explicativa, que está adotando a Lei 11.638/2007 e a MP nº 449/2008 pela primeira vez; deve apresentar um sumário das práticas contábeis modificadas, bem como, a apresentação das alterações patrimoniais que ocorreram, derivadas da referida adoção e, além disso, evidenciar as opções relevantes (tributárias e de mensuração) efetuadas pela administração.

1.5.14 Pronunciamento Técnico CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Divulgação

O Pronunciamento Técnico –CPC 14 é baseado em partes das Normas Internacionais de Contabilidade “IAS 39” e “IAS 32”, porque, conforme item 01, “o objetivo deste Pronunciamento é estabelecer princípios para o reconhecimento e a mensuração de ativos e passivos financeiros e de alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros e para a divulgação de instrumentos financeiros derivativos”.

O CPC 14 trata da mensuração de um ativo financeiro após o reconhecimento inicial, classificando-o em ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, investimento mantido até o vencimento, empréstimo e recebível, ativo financeiro disponível para venda. Categorias que se aplicam “à mensuração e ao reconhecimento de resultado [...]”. A entidade pode usar outras descrições para essas categorias ou outras categorizações quando apresentar essa informação de maneira clara nas suas demonstrações contábeis”.

Além disso, busca definir os termos utilizados em seu escopo, por exemplo, derivativos e instrumentos financeiros, e, nos itens de 8 a 36 trata exclusivamente do reconhecimento e mensuração inicial e subsequente dos ativos e passivos financeiros,

incluindo considerações da mensuração pelo valor justo. Apresenta, em anexo, um “Guia para Implementação”.

A evidenciação contábil, de característica “obrigatória”, é o tema do último item deste pronunciamento, reforçando o fornecimento de informações qualitativas e quantitativas. Em seu item 59, identifica como “obrigatória a divulgação, em notas explicativas, as demonstrações contábeis, de informações qualitativas e quantitativas relativas aos instrumentos financeiros derivativos, [...]”.

Este foi o último Pronunciamento Técnico publicado pelo CPC, até 2008. Além da análise realizada, os resultados foram dispostos em um quadro síntese, formando o quadro 01, onde se observa que apenas dois, dos quatorze pronunciamentos emitidos pelo CPC, até 2008, não consideram aspectos inerentes à mensuração do patrimônio.

N.º	PRONUNCIAMENTO	MENSURAÇÃO	EVIDENCIAÇÃO
CPC 01	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	X	X
CPC 02	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	X	X
CPC 03	Demonstração dos Fluxos de Caixa	X	X
CPC 04	Ativo Intangível	X	X
CPC 05	Divulgação sobre Partes Relacionadas	-	X
CPC 06	Operações de Arrendamento Mercantil	X	X
CPC 07	Subvenção e Assistência Governamentais	X	X
CPC 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	X	X
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado	X	-
CPC 10	Pagamento Baseado em Ações	X	X
CPC 11	Contratos de Seguro	X	X
CPC 12	Ajuste a Valor Presente	X	X
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	-	X
CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Divulgação	X	X
TOTALIZADORES		12	13

Quadro 01: Características de mensuração e evidenciação nos pronunciamentos do CPC.

Fonte: Elaborado pelos autores.

CONCLUSÃO

Conforme proposto neste estudo, esperava-se identificar, dentre os pronunciamentos emitidos pelo CPC até o ano de 2008, aqueles que intensificam a evidenciação (*disclosure*) por meio de informações qualitativas e quantitativas não financeiras, apresentadas em notas explicativas. Além disso, dentre pronunciamentos técnicos escolhidos para esse estudo,

verificar-se-ia aqueles que consideraram, no seu escopo, apenas aspectos inerentes à mensuração do patrimônio.

Após a realização da análise, verificou-se que treze, dos quatorze pronunciamentos técnicos analisados, apresentaram características inerentes à prática da evidenciação com o auxílio de informações adicionais qualitativas e quantitativas não financeiras, em notas explicativas. Além disso, foi possível constatar que, apenas dois, dos quatorze pronunciamentos emitidos pelo CPC até 2008, não consideram aspectos inerentes à mensuração do patrimônio.

O presente estudo não tem a pretensão de esgotar o tema abordado. Diante disso, como recomendação para trabalhos futuros, propõe-se a verificação da presença dos atributos da Estrutura Conceitual (compreensibilidade, confiabilidade e relevância) nos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC e a verificação de quais normas de evidenciação estão sendo observadas, na prática, pelas empresas e, ainda, se essa prática tem se intensificado após a publicação dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

CONVERGENCE OF ACCOUNTING STANDARDS TO BRAZILIAN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A STUDY ON ADDITIONAL DISCLOSURE

ABSTRACT: Based on the convergence of Brazilian Accounting Standards to International Financial Reporting Standards as irrefutable principle, and also considering that there is a great need to raise the level of disclosure of the accounting statements published by disseminating information through notes explanatory, this study sought from an exploratory character documentary, identify the technical pronouncements issued by the Accounting Pronouncements Committee, by the year 2008, intensify this type of disclosure. Moreover, among the pronouncements chosen for this study, we sought to identify which of them only consider aspects of the measurement of equity in its scope. At the end of this research, it was concluded that thirteen of the fourteen analyzed Pronouncements have characteristics of disclosure based on data and information from qualitative and quantitative nonfinancial through the use of notes. Additionally, it was established that only two of those fourteen pronouncements do not consider aspects essentially inherent to the measurement of equity.

KEYWORDS: Convergence. Brazilian Accounting Standards. IFRS.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei 6.385/76**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 abr. 2009.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <www.crcsp.org.br>. Acesso em: 01 maio 2009.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 13 abr. 2009.

IASB. International Accounting Standard Board. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em: 01 maio 2009.

_____. **Normas internacionais de contabilidade 2001**. Tradução da obra International Accounting Standard, coordenada pelo Ibracon. São Paulo: Ibracon, 2002.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____.; MARTINS, E; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações - Suplemento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, M. de S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, J. L. dos; SCHIMIDT, P; FERNANDES, L. A. **Introdução à Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.