

VERIDIANO VIEIRA MACIEL

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE AOS
PADRÕES INTERNACIONAIS (IFRS) – OS AVANÇOS DA LEI 11.638/2007**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: Dr. Márcia Bortolucci Espejo.

**CURITIBA
2009**

A vocês Edi e Raissa,
meus amores, pelo apoio
e compreensão.

**“Não tentes ser bem
sucedido, antes de ser um
homem de valor”**

Albert Einstein

RESUMO

MACIEL, V.V. A Convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais (IFRS) – Os avanços da Lei 11.638/2007. Este estudo apresenta uma análise comparativa dos padrões de contabilidade internacionais IFRS, norte-americanos (US GAAP) e brasileiros em relação ao processo de convergência contábil. Apresenta-se um contexto histórico deste processo e a estrutura conceitual destes três princípios para em seguida tecer alguns comentários relacionados as suas similaridades e diferenças. No capítulo destinado a relacionar as alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007, estão incluídas as principais mudanças, já atualizadas pela Medida Provisória nº 449 e alterações posteriores. No subitem direcionado a indicar os principais procedimentos a serem adotados em decorrência das alterações contábeis da nova lei, estão relacionadas as ações de conteúdo prático, resumidas pela Resolução CFC nº 1.159/2009, a serem tomadas pelas empresas com relação ao cumprimento das novas normas. Por fim são apresentadas as conclusões finais em relação ao atual processo de convergência contábil internacional.

Palavras chave: Lei 11.638/2007, Lei da S/A, IFRS, US GAAP, harmonização contábil, RTT.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA: *American Accounting Association*
ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas
AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*
AIN – *Accounting Interpretations*
ANEEL: Agência Nacional de Energia Elétrica
ANS: Agência Nacional de Saúde
APB: *Accounting Principles Board Opinion*
APIMEC: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ARB: *Accounting Research Bulletin*
ASB: *Auditing Standards Board*
BACEN: Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA: Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo
CFC: Conselho Federal de Contabilidade
COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM: Comissão de Valores Mobiliários
EITF: *Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force*
FAS: *Statements of Financial Standards*
FASB: *Financial Accounting Standards Board*
FCONT: Controle Fiscal Contábil de Transição
FEE: Federação Europeia de Contabilidade
FIG: *FASB Implementation Guides*
FIN: *FASB Interpretations*
FIECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FTB: *FASB Technical Bulletins*
GASB: *Governmental Accounting Standards Board*
IAS: *International Accounting Standards*
IASB: *International Account Standard Board*
IASC: *International Accounting Standards Committee*
IBRACON: Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IFAC: *International Federation of Accountants*
IFRIC: *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS: *International Financial Reporting Standards*
IMA: *Institute of Management Accountants*
IOSCO: *International Organization of Securities Commissions*
IRPJ: Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUC: Livro de Apuração do Lucro Contábil
LALUR: Livro de Apuração do Lucro Real
MP: Medida Provisória
PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor
PFC: Princípios Fundamentais de Contabilidade
PIS: Programa de Integração Social
RFB: Receita Federal do Brasil
RTT: Regime Tributário de Transição
SA: Sociedade Anônima

SAS: *Statement on Auditing Standards*

SEC: *Securities and Exchange Commission*

SIC: *Standing Interpretations Committee*

SOP: *Statements of Position*

SUSEP: *Superintendência de Seguros Privados*

US GAAP: *United States Generally Accepted Accounting Principles*

DVA: *Demonstração do Valor Adicionado*

DFC: *Demonstração dos Fluxos de Caixa*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	9
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	10
1.3	OBJETIVOS	10
1.3.1	Objetivo geral	10
1.3.2	Objetivos específicos.....	10
1.4	JUSTIFICATIVA.....	11
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	12
1.6	METODOLOGIA	12
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL 13	
2.2	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	20
2.3	US GAAP – UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES.....	22
2.4	PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL	33
3	CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL – ANÁLISE COMPARATIVA	36
3.1	PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 11.638/2007.....	37
3.2	PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS.....	38
3.2.1	Balanço de abertura	38
3.2.2	Extinção do ativo diferido.....	38
3.2.3	Extinção do grupo de Resultados de Exercícios Futuros	39
3.2.4	Nova classificação das contas.....	40
3.2.5	Cálculo da depreciação dos bens do Imobilizado.....	41
3.2.6	Criação do Ativo Intangível.....	41
3.2.7	Reserva de reavaliação	42
3.2.8	Operações de arrendamento mercantil	43
3.2.9	Ajustes de avaliação patrimonial	44
3.2.11	Saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados	44

3.2.12	Registro dos prêmios na emissão de debêntures, dos incentivos e subvenções fiscais e das doações em contas de resultado	44
3.2.13	Extinção da segregação das receitas e despesas em operacionais e não operacionais	45
3.2.14	Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	45
3.2.15	Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA).....	46
3.3	RTT - REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO	46
3.3.1	Divergências entre as disposições societárias e fiscais	46
3.3.1	Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)	47
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
	REFERENCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

O presente trabalho trata do processo de harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais emitidos pelo *IASB - International Accounting Standard Board* tendo como foco as alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007.

O conhecimento destas alterações na legislação e do processo de harmonização contábil que vem sendo conduzido em todo o mundo se apresenta como uma grande oportunidade aos profissionais ligados a contabilidade, uma vez que o processo de convergência demandará profissionais altamente especializados.

Trata-se de um processo aguardado pelo mercado e usuários da contabilidade em geral, já que as diferenças nos critérios de levantamento e divulgação das demonstrações contábeis causam enormes dificuldades e custos para empresas com atuação global.

A iniciativa dos países e órgãos reguladores de harmonizar e convergir os diversos padrões existentes a um único padrão internacional surge com o intuito de viabilizar a comunicação entre as empresas e os diversos *shareholders*, quais sejam, investidores, financiadores, governos, empregados dentre outros.

Diante do enorme desafio de assimilar as divergências entre os princípios locais e as normas internacionais, este estudo pretende contribuir para identificação do posicionamento do Brasil diante da convergência a uma estrutura contábil alicerçada em princípios ao invés de normas detalhadas, considerando principalmente as limitações impostas por uma legislação fiscal complexa e de grande influencia sobre os critérios de preparação dos demonstrativos contábeis e cultura dos profissionais.

Desta forma pretende-se comparar os princípios brasileiros a partir da publicação da Lei 11.638/07 e alterações posteriores, aos padrões internacionais (IFRS) e, sempre que possível, aos norte-americanos (US GAAP), uma vez que estes últimos exercem influencia importante na elaboração das normas internacionais.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Qual o posicionamento do Brasil no processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais (IFRS) e quais os avanços introduzidos pela Lei 11.638/2007 e suas alterações posteriores?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Demonstrar o posicionamento do Brasil no processo de convergência dos padrões de escrituração, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais e os avanços introduzidos pela Lei 11.638/2007 e suas alterações.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Apresentar um breve histórico do processo de convergência contábil;
- b) Listar as normas internacionais atualmente em vigor e demonstrar a estrutura básica de funcionamento do *IASB – International Accounting Standards Board*;
- c) Apresentar a estrutura dos princípios norte-americanos (US GAAP) e apontar os pronunciamentos relacionados aos temas atualmente em discussão no Brasil;
- d) Correlacionar os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) as normas internacionais do IASB e aos US GAAP;
- e) Enumerar as alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007 a estrutura contábil brasileira;
- f) Comparar a estrutura contábil atual aos padrões internacionais (IFRS) e norte-americanos (US GAAP);

1.4 JUSTIFICATIVA

Recentemente promulgada no Brasil a Lei 11.638/2007 determinou, entre outras alterações, que a CVM observe as normas internacionais de contabilidade adotadas nos principais mercados de valores mobiliários em sua missão institucional de regular e fiscalizar as companhias de capital aberto.

Diante do desafio de harmonizar os princípios brasileiros alicerçados numa estrutura de normas rígidas (*rules-based*) a um padrão fundado em princípios (*principles-based*) que encoraja a interpretação da essência do fato em cada registro contábil, torna-se de suma importância o conhecimento destas novas regras que passarão a influenciar a cultura dos profissionais no Brasil.

Assim, é importante o desenvolvimento de estudos que apontem as diferenças entre estes princípios e práticas contábeis no intuito de identificar e clarificar pontos obscuros neste momento de transição.

Muito já se produziu sobre o processo de convergência contábil aos padrões internacionais e sobre os efeitos da Lei 11.638/07 na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de companhias abertas e sociedades de grande porte, no entanto, esta pesquisa pretende refletir também sobre as necessárias alterações na legislação tributária no processo de convergência.

A influência tributária pode ser notada de forma muito presente neste processo, quando a própria Lei 11.638/07 admitiu a elaboração das demonstrações contábeis com base na legislação fiscal com posteriores ajustes em registros auxiliares, para fins de apresentação das demonstrações segundo as novas normas contábeis.

Posteriormente com o advento da Medida Provisória (MP) nº 449 de 2008, convertida na Lei 11.941 em 27 de maio de 2009, esta determinação foi alterada retornando a disposição anterior de que as companhias devem observar as disposições da lei tributária exclusivamente em livros ou registro auxiliares sem modificação da chamada escrituração mercantil.

A MP nº 449 também introduziu o RTT - Regime Tributário de Transição que alterou diversos artigos da Lei 6.404 de 1976 e da Lei 11.638 de 2007 revogando, por exemplo, a determinação de que os ajustes que fossem efetuados pelas empresas exclusivamente para fins de harmonização contábil, não seriam base de incidência de impostos e contribuições nem teriam quaisquer outros efeitos tributários.

Posteriormente a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa nº 949 em 16 de junho de 2009 que instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares das disposições tributárias.

Desta forma, esta pesquisa pretende explorar o espaço entre os estudos direcionados as normas internacionais e demais princípios para fins de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, e os direcionados exclusivamente aos impactos tributários desta harmonização.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Não se pretende analisar todas as normas internacionais atualmente em vigor, nem mesmo despendar muito tempo nas definições e objetivos de cada uma delas. O estudo das normas internacionais vem sendo desenvolvido com muita propriedade e competência pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através de seus membros de inquestionável conhecimento em matéria contábil.

Sem dúvida será necessário apresentar a estrutura das normas internacionais e dos princípios norte-americanos, já que sempre que possível se fará menção a estes princípios pela importância e influência exercida no contexto econômico mundial. No entanto, este estudo partirá das disposições da Lei 11.638 de 2007 e suas alterações, analisadas em paralelo com as disposições da legislação fiscal, com o objetivo de contextualizar as mudanças que impactaram as companhias de capital aberto e sociedades de grande porte.

1.6 METODOLOGIA

Para desenvolvimento deste trabalho será adotado quanto aos procedimentos o método de pesquisa bibliográfica e de análise documental, para levantamento do que já se produziu sobre o tema, com objetivo principal de formular e discutir hipóteses o que permitirá estudos mais aprofundados no futuro. Esta pesquisa é qualitativa quanto a abordagem do problema e descritiva quanto aos seus objetivos.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos. Na introdução é apresentada uma contextualização do problema, seguida da questão de pesquisa motivadora deste estudo. Em seguida é apresentado o objetivo geral e objetivos específicos que se pretendem atingir, a justificativa, delimitação da pesquisa e metodologia.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico subdividido em: contexto histórico do processo de convergência contábil, normas internacionais de contabilidade – IFRS, princípios norte-americanos – US GAAP e princípios fundamentais de contabilidade no Brasil

No terceiro capítulo se discorre sobre o processo de convergência no Brasil, as principais alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007 e os procedimentos a serem adotados pelas empresas quando da adoção inicial das novas práticas contábeis e, ainda, conceitua-se o atual Regime Tributário de Transição (RTT) introduzido pela Medida Provisória nº 449/2008.

Por fim, no quarto capítulo, apresentam-se as conclusões finais em relação aos documentos analisados (Leis, Resoluções, Pronunciamentos, dentre outros) e do referencial teórico estudado. No quinto capítulo são apresentadas as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

Estima-se que fatores como desenvolvimento econômico dos países, a evolução cultural nas práticas de negócio, a legislação fiscal, dentre outros, influenciaram o surgimento de critérios contábeis muito próprios e divergentes nas diversas economias mundiais.

Com a abertura de mercados e principalmente com o desenvolvimento das relações econômicas mundiais, a multiplicidade de critérios contábeis se apresentou como uma enorme barreira na realização de negócios e em custos significativos de

levantamento das demonstrações contábeis e consolidação de resultados para as empresas transnacionais.

A harmonização contábil surgiu como alternativa com a celebração do acordo de criação do então *International Accounting Standards Committee* (IASC), em 1973, pelos órgãos da classe contábil da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido/Irlanda e Estados Unidos.

A seguir, se apresenta o histórico de importantes eventos ocorridos desde a criação do IASC na busca pela harmonização e disseminação das normas internacionais de contabilidade.

Quadro I – Evolução do processo de convergência

Ano	Evento
1973	<ul style="list-style-type: none"> • Acordo de constituição do <i>International Accounting Standards Committee (IASC)</i> • Comitês Diretores nomeados para os primeiros três projetos do IASC.
1975	<ul style="list-style-type: none"> • Primeiros padrões IAS – <i>International Accounting Standards</i> em versão final publicados: IAS 1 Divulgação de Políticas Contábeis e IAS 2 Avaliação e Apresentação de Estoques no Contexto do Sistema de Custo Histórico.
1982	<ul style="list-style-type: none"> • O número de conselheiros do IASC é aumentado para 17, incluindo membros de 13 países nomeados pelo Conselho da <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i> e 4 representantes de entidades envolvidas na emissão de relatórios financeiros. • A IFAC reconhece o IASC como o órgão global de definição de padrões contábeis.
1989	<ul style="list-style-type: none"> • A Federação Européia de Contabilidade (FEE) apóia a harmonização internacional e um maior envolvimento dos países europeus no IASC. • A IFAC adota uma orientação para o setor público que requer a adoção do IAS pelas empresas estatais.
1995	<ul style="list-style-type: none"> • A Comissão Européia apóia o acordo entre o IASC e a <i>International Organization of Securities Commissions (IOSCO)</i> para conclusão das normas base e decide que os IAS devem passar a ser cumpridos pelas multinacionais que integram a União Européia.
1996	<ul style="list-style-type: none"> • A SEC – <i>Securities and Exchange Commission</i> dos EUA anuncia apoio ao objetivo do IASC de desenvolver, o mais rapidamente possível, normas contábeis que possam ser utilizadas na elaboração de demonstrações financeiras para fins de ofertas internacionais.

1997	<ul style="list-style-type: none"> • É constituído o SIC - <i>Standing Interpretations Committee</i>, com 12 membros com direito a voto. Sua missão é desenvolver interpretações dos IAS para aprovação final pelo IASC. É formado o Grupo de Trabalho Estratégico para fazer recomendações em relação a futura estrutura e funcionamento do IASC.
1998	<ul style="list-style-type: none"> • O número de membros do IFAC/IASC aumenta para 140 órgãos de contabilidade em 101 países. • O IASC conclui as normas base com a aprovação do IAS 39.
1999	<ul style="list-style-type: none"> • Os Ministros das Finanças do G7 (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Reino Unido, França, Itália e Canadá) e o Fundo Monetário Internacional pedem apoio para que os IAS “fortaleçam a arquitetura financeira internacional”. • O Conselho do IASC aprova por unanimidade a reestruturação para um Conselho de 14 membros (12 em tempo integral), subordinado a um conselho de curadores independente.
2000	<ul style="list-style-type: none"> • A IOSCO recomenda aos seus membros que permitam as emitentes multinacionais o uso das normas do IASC em ofertas e listagem em bolsas internacionais. • É instalado um comitê de nomeação <i>ad hoc</i>, presidido pelo Presidente da SEC Arthur Levitt, para nomear os Curadores que irão fiscalizar a nova Estrutura do IASB – <i>International Accounting Standards Board</i>. • Os órgãos membros do IASC aprovam a sua reestruturação e os novos Estatutos. • O comitê de nomeação anuncia os primeiros Curadores. • Os curadores nomeiam David Tweedie (presidente do Conselho de Normas Contábeis do Reino Unido, como o primeiro Presidente do Conselho Internacional de Normas Contábeis reestruturado.
2001	<ul style="list-style-type: none"> • Anúncio dos membros e do novo nome do IASB. É constituída a Fundação IASC. Em 1º de abril de 2001, o novo IASB assume as suas responsabilidades de definição de normas do IASC. Os IAS e SIC são adotados pelo IASB. • O IASB reúne os presidentes de seus oito órgãos nacionais de contabilidade de ligação para iniciar a coordenação de

	<p>agendas e da definição dos objetivos de convergência.</p>
2002	<ul style="list-style-type: none"> • O SIC é renomeado como <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> (IFRIC) com a responsabilidade não só de interpretar as IAS e IFRS existentes, mas também de prestar orientações tempestivas sobre questões não abordadas em um IAS ou IFRS. • A Europa passa a exigir a adoção do IFRS pelas empresas abertas a partir de 2005. • O IASB e o FASB publicam um acordo conjunto sobre convergência.
2003	<ul style="list-style-type: none"> • Primeiro IFRS em versão final e primeira Minuta de Interpretação do IFRIC publicada. • Conclusão do projeto de melhoria – importantes alterações em 14 IAS.
2004	<ul style="list-style-type: none"> • Extensas discussões sobre o IAS 39 na Europa, levando a Comissão Européia (CE) a endossar duas seções do IAS 39. • Início das transmissões das reuniões do IASB pela Internet. • Primeiro documento de discussão do IASB e primeira Interpretação IFRIC em versão final. • Publicação dos IFRS 2 a 6. • Publicação dos IFRIC 1 a 5.
2005	<ul style="list-style-type: none"> • A CE elimina a opção de valor justo do IAS 39. • Reuniões de Grupos de trabalho abertas ao público. • Publicação do IFRS 7. • Publicação dos IFRIC 6 e 7 (e retirada do IFRIC 3). • Eliminação da obrigatoriedade de reconciliação IFRS-US GAAP para as empresas estrangeiras listadas na SEC (cerca de 1200).

	<ul style="list-style-type: none"> • Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no Brasil, pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
2006	<ul style="list-style-type: none"> • Atualização do acordo IASB/FASB sobre convergência. • Pronunciamento do IASB sobre relações de trabalho com outros órgãos reguladores. • O IASB anuncia que nenhuma norma de importância crítica entrará em vigor antes de 2009. • Publicação do IFRS 8. • Publicação dos IFRIC 8 a 12. • Edição de resoluções da CVM – Comissão de Valores Mobiliários com base em pronunciamentos do IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes alinhados as normas internacionais; • Comunicado 14.259 do BACEN – Banco Central do Brasil estabelecendo a preparação e divulgação das demonstrações contábeis em IFRS pelas instituições financeiras a partir de 2010;
2007	<ul style="list-style-type: none"> • O IASB edita minuta de exposição sobre os IFRS para pequenas e médias empresas. • O IAS 23 é revisado e a opção de registro de todos os custos de empréstimos como despesas é eliminada. • Instrução CVM nº 457 determina que as companhias abertas preparem e divulguem suas demonstrações consolidadas em IFRS a partir de 2010; • Circular nº 357 da SUSEP – Superintendência de Seguros Privados determina a adoção dos IFRS pelas seguradoras a partir de 2010; • Publicação da Lei 11.638 que altera disposições da Lei 6.404/76 e determina a expedição de normas pela CVM em consonância com os padrões adotados nos principais mercados de valores mobiliários;
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Publicação da Medida Provisória nº 449 que entre outras alterações institui o Regime Tributário de Transição – RTT.

2009	<ul style="list-style-type: none">• Conversão da Medida Provisória nº 449 na Lei 11.941.• Aprovação de diversos pronunciamentos do CPC pela CVM e CFC.• Instituição do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) pela Receita Federal do Brasil (Instrução Normativa RFB nº 949 de 16 de junho de 2009)
------	---

Fonte: Baseado em Deloitte (2007)

2.2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A estrutura básica das Normas Internacionais de Contabilidade é formada pelo *Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*, que estabelece os conceitos básicos para a preparação das demonstrações financeiras, os *International Accounting Standards (IAS)*, antigos pronunciamentos do IASC - *International Accounting Standards Committee* que continuam em vigor, as *Standing Interpretations Committee (SIC)*, os atuais *International Financial Reporting Standards (IFRS)* e *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* emitidos pelo IASB - *International Accounting Standards Board* que gradativamente irão substituir os IAS e SIC respectivamente.

Os pressupostos básicos para elaboração das demonstrações financeiras em IFRS definidos pelo *Framework* são regime de competência e a continuidade das operações da entidade.

O *Framework* também estabelece como características qualitativas das demonstrações a compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, representação adequada, essência sobre a forma, neutralidade (ou imparcialidade), prudência, integridade e comparabilidade.

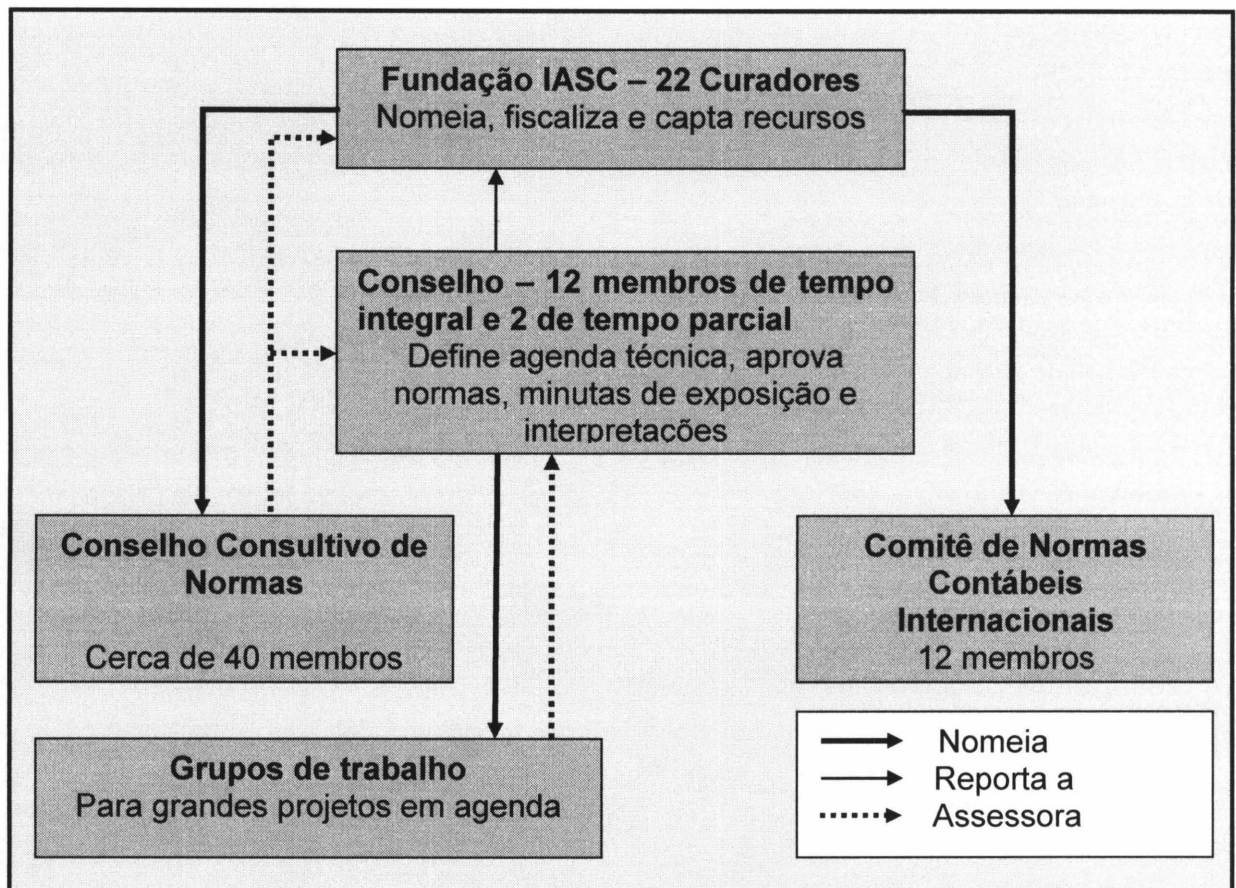
A seguir são apresentados os IAS e IFRS publicados até 2009 que permanecem em vigor:

- IAS 1 *Presentation of Financial Statements* (Apresentação das demonstrações financeiras)
- IAS 2 *Inventories* (Estoques)
- IAS 7 *Cash Flow Statements* (Demonstração dos fluxos de caixa)
- IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Políticas contábeis, alterações de estimativas e Erros)
- IAS 10 *Events after the Balance Sheet Date* (Eventos subsequentes a data do balanço patrimonial)
- IAS 11 *Construction Contracts* (Contratos de construção)
- IAS 12 *Income Taxes* (Imposto de renda)
- IAS 16 *Property, Plant and Equipment* (Ativo Imobilizado)
- IAS 17 *Leases* (Arrendamentos)
- IAS 18 *Revenue* (Receita)

- IAS 19 *Employee Benefits* (Benefícios aos empregados)
- IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* (Contabilização de incentivos governamentais)
- IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (Efeitos das alterações nas taxas de câmbio)
- IAS 23 *Borrowing Costs* (Custos de empréstimos)
- IAS 24 *Related Party Disclosures* (Divulgações das partes relacionadas)
- IAS 26 *Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans* (Contabilização e divulgação de planos de benefício de aposentadoria)
- IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (Demonstrações financeiras consolidadas e da controladora)
- IAS 28 *Investments in Associates* (Investimentos em coligadas)
- IAS 29 *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* (Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias)
- IAS 31 *Interests in Joint Ventures* (Participação em empreendimentos em conjunto)
- IAS 32 *Financial Instruments: Disclosure and Presentation* (Instrumentos Financeiros: divulgação e apresentação)
- IAS 33 *Earnings per Share* (Lucro por ação)
- IAS 34 *Interim Financial Reporting* (Relatórios financeiros intermediários)
- IAS 36 *Impairment of Assets* (Redução no valor recuperável de ativos)
- IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)
- IAS 38 *Intangible Assets* (Ativos intangíveis)
- IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e mensuração)
- IAS 40 *Investment Property* (Propriedades para investimento)
- IAS 41 *Agriculture* (Agricultura)
- IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* (Adoção das normas internacionais pela primeira vez)
- IFRS 2 *Share-based Payment* (Pagamento com base em ações)
- IFRS 3 *Business Combinations* (Combinações de negócios)
- IFRS 4 *Insurance Contracts* (Contratos de seguro)

- IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* (Ativos não correntes mantidos para venda e operações descontinuadas)
- IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* (Exploração e avaliação de recursos minerais)
- IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures* (Instrumentos financeiros: Divulgações)
- IFRS 8 *Operating Segments* (Segmentos operacionais)

Quadro II – Estrutura funcional do IASB



Fonte: Deloitte (2007)

2.3 US GAAP – UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES

Conforme mencionado na delimitação desta pesquisa, considerando a importância dos Estados Unidos no contexto econômico mundial e as influências das práticas contábeis adotadas naquele país no processo de convergência, apresenta-

se neste capítulo a estrutura básica dos princípios e padrões de contabilidade norte-americanos.

É importante salientar que o FASB – *Financial Accounting Standards Board* americano e o IASB – *International Accounting Standards Board* firmaram acordo em 18 de setembro de 2002, conhecido como “*The Norwalk Agreement*”, para o desenvolvimento de padrões compatíveis e de alta qualidade, que pudessem ser utilizados tanto na divulgação de demonstrações financeiras domésticas como internacionais.

Nesta reunião os dois órgãos se comprometeram em empregar seus maiores esforços, para tornar os padrões existentes totalmente compatíveis tão logo fosse possível e coordenar seus programas de trabalho futuros para garantir que uma vez atingida, fosse mantida a compatibilidade.

Basicamente os princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos tiveram origem das seguintes entidades: FASB – *Financial Accounting Standards Board*, AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, SEC – *Securities and Exchange Commission*, GASB – *Governmental Accounting Standards Board*, AAA – *American Accounting Association*, IMA – *Institute of Management Accountants*, dentre outras responsáveis por formar opinião em matéria contábil.

O SAS-69 (*Statement on Auditing Standards*) publicado em 1992 pelo ASB – *Auditing Standards Board* do AICPA definiu uma hierarquia de quatro categorias para os pronunciamentos contábeis nos Estados Unidos. Apresenta-se no quadro abaixo os tipos de pronunciamentos que formam os GAAP - *Generally Accepted Accounting Principles* norte-americanos e a respectiva categoria em que se encontram.

É importante salientar que além destes quatro níveis, são reconhecidos outros tipos de literatura contábil, que possam ser úteis para resolver eventuais problemas relacionados a divulgação das demonstrações financeiras quando não previstos em nenhuma destas categorias, incluindo-se, por exemplo, os pronunciamentos do IASB.

Quadro III – Hierarquia dos US GAAP

Categoria	Órgão	Pronunciamento
A	FASB	FAS – <i>Statements of Financial Standards</i>
		FIN – <i>FASB Interpretations</i>
	AICPA	APB – <i>Accounting Principles Board Opinion</i>
		ARB – <i>Accounting Research Bulletin</i>
B	FASB	FTB – <i>FASB Technical Bulletins</i>
	AICPA	<i>Industry Audit and Accounting Guides</i>
		SOP – <i>Statements of Position</i>
C	FASB	<i>Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force (EITF)</i>
	AICPA/ SEC	<i>AcSEC Practice Bulletins (PB)</i>
D	AICPA	AIN – <i>Accounting Interpretations</i>
	FASB	FIG - <i>FASB Implementation Guides</i>
	SEC/ FASB	<i>Staff Positions</i>

Fonte: adaptado de Williams (2001)

Para referencia dos assuntos abordados pelos GAAP americanos aos respectivos pronunciamentos e normas, elaborou-se o quadro a seguir vinculando os diversos temas das publicações classificadas na categoria “A” com o objetivo de facilitar as comparações com os IFRS e os princípios fundamentais de contabilidade brasileiros.

Quadro IV – Sumário dos US GAAP por assunto

Tema	Pronunciamentos	Assuntos abordados
<i>Accounting Changes</i>	APB-20, FAS-3, FAS-73, FAS-111, FIN-1 e FIN-20	Mudanças em princípios contábeis, estimativas e na entidade publicadora das demonstrações financeiras.
<i>Accounting Policies and Standards</i>	APB-22	Transparência das práticas contábeis adotadas nos demonstrativos financeiros, tais como: bases de consolidação, métodos de depreciação e valoração de estoques, amortização de intangíveis, dentre outros.
<i>Balance Sheet Classification</i>	ARB-43, APB-10, FAS-6, FAS-43, FAS-78, FIN-8, FIN-39	Distinção entre ativos e passivos correntes e não correntes e da classificação das contas de balanço em geral.
<i>Business Combinations</i>	APB-16, APB-17, FAS-38, FAS-72, FAS-79, FIN-9	Aspectos de combinação de negócios através dos processos de fusão, cisão ou incorporação.
<i>Cash Flow Statement</i>	FAS-95, FAS-102, FAS-104	Padrões gerais para a elaboração da demonstração de fluxos de caixa.
<i>Changing Prices</i>	FAS-89	Pressupostos da unidade monetária utilizada na preparação das demonstrações inclusive em relação a conversão dos demonstrativos e impactos inflacionários.
<i>Computer Software</i>	FAS-86, FIN-6	Diferencia os custos de desenvolvimento de softwares que devem ser registrados como despesas imediatamente, dos que devem ser capitalizados e

			amortizados durante determinado período.
<i>Consolidated Financial Statements</i>	ARB-43, ARB-51, FAS-94		Procedimentos de consolidação das demonstrações financeiras.
<i>Contingencies, Risks, and Uncertainties</i>	FAS-5, FAS-38, FIN-14, FIN-34		Descreve procedimentos de transparência a serem adotados nas demonstrações, em casos de condições ou circunstâncias existentes que possam resultar em ganhos ou perdas futuras.
<i>Convertible debt and debt with warrants</i>	APB-14, FAS-84		Conversão de débitos em ações ordinárias do emissor, ou seja, situações em que o credor da companhia torna-se acionista desta.
<i>Deferred Compensation Contracts</i>	APB-12		Aborda os procedimentos de registro dos contratos de compensação diferidos. Um exemplo deste tipo de contrato são os acordos de não concorrência firmados com ex-empregados por ocasião da aposentadoria.
<i>Depreciable Assets and Depreciation</i>	APB-6, APB-12, ARB-43, FAS-109		Estabelece procedimentos e obrigatoriedade de reconhecimento da depreciação de ativos.
<i>Development Stage Enterprises</i>	FAS-7, FIN-7		Tratamento a ser dado as demonstrações financeiras de empresas cujas operações ainda não iniciaram, ou casos em que as receitas geradas foram em bases insignificantes.
<i>Earnings per Share</i>	APB-30, FAS-21, FAS-128		Aborda os procedimentos de cálculo e divulgação dos lucros por ação na demonstração de resultado.
<i>Equity Method</i>	APB-18, FAS-94, FIN-35		Trata da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial.
<i>Extinguishment of Debt</i>	APB-26, FAS-4, FAS-		Define bases para reconhecimento de ganhos ou perdas, nos casos de

	22, FAS-64, FAS-64, FAS-125	reaquisição ou remoção do débito do balanço patrimonial.
<i>Financial Instruments</i>	FAS-107, FAS-126, FAS-133, FAS-137, FAS-138, FIN-39, FIN-41	Estabelece padrões mínimos de transparência e procedimentos para apuração do <i>fair value</i> destes ativos e passivos.
<i>Foreign Operations and Exchange</i>	FAS-52, FIN-37	Há duas áreas principais abordadas nestes pronunciamentos: a) conversão das demonstrações em moeda estrangeira para fins de consolidação, combinação ou reconhecimento de investimentos pelo método da equivalência patrimonial; b) Contabilização e divulgação de transações em moeda estrangeira, incluindo contratos de câmbio.
<i>Government Contracts</i>	ARB-43, FAS-30	Trata do reconhecimento dos lucros decorrentes de contratos com governos. Como regra geral estabelece que os lucros sejam reconhecidos somente quando os pagamentos por produtos ou serviços prestados, estejam livres de quaisquer condições.
<i>Impairment of Long-Lived Assets</i>	FAS-121	Redução do valor recuperável de ativo, quando eventos ou circunstâncias indiquem que o seu valor não será reavido no futuro.
<i>Income Taxes</i>	APB-2, APB-4, APB-10, APB-23, FAS-109, FIN-18	Diferenças no reconhecimento de ativos ou passivos entre a legislação fiscal e os princípios contábeis, comumente chamadas de diferenças temporárias, que dão origem ao reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos.
<i>Installment Sales</i>	APB-10, ARB-23	Reconhecimento dos ganhos auferidos de acordo com a parte da venda

		efetivamente recebida. Apesar de ser um método habitualmente utilizado para fins de apuração do imposto sobre a renda, este procedimento é aceito pelos princípios contábeis em situações muito restritas.
<i>Intangible Assets</i>	APB-16, APB-17, FAS-44, FAS-72, FIN-9	Reconhecimento de ativos intangíveis tais como direitos de uso, marcas, patentes e o fundo de comércio (<i>goodwill</i>).
<i>Interest Capitalized</i>	FAS-34, FAS-42, FAS-58, FAS-62, FIN-33	Estabelece as condições sob as quais os juros são capitalizados ao custo de aquisição de um ativo.
<i>Interest on Receivables and Payables</i>	APB-21	Reconhecimento da diferença entre o valor de face de um título e o seu valor presente. Esta diferença é reconhecida contabilmente e amortizada até o efetivo vencimento.
<i>Interim Financial Reporting</i>	APB-28	Padrões de publicação das demonstrações intermediárias, normalmente apresentadas em bases trimestrais.
<i>Inventory</i>	APB-28, ARB-43, FAS-2, FIN-1	Bases de mensuração e registro de estoques, normalmente classificados em produtos acabados e produtos em processo.
<i>Investments in debt and Equity Securities</i>	FAS-115	Reconhecimento e mensuração do valor justo (<i>fair value</i>) dos investimentos em títulos de crédito e em ações
<i>Leases</i>	FAS-13, 22, 23, 27, 28, 29, 91, 98, FIN-19, 21, 23, 24, 26, 27	Aborda os diversos aspectos envolvendo os contratos e modalidades de arrendamento mercantil.
<i>Long-term Construction Contracts</i>	ARB-45	Determina padrões de reconhecimento das receitas advindas de contratos de construção de longo prazo.

<i>Long-term Obligations</i>	FAS-47	Procedimentos para registro de contratos de longo prazo, decorrentes da aquisição de ativos ou passivos contendo cláusulas de direitos e obrigações, condicionais e incondicionais.
<i>Nonmonetary Transactions</i>	APB-29, FIN-30	Critérios de reconhecimento de transações com ativos e passivos não-monetários que incluem transferências de estoques, ações, propriedades, equipamentos, dentre outros.
<i>Pension Plans – Employers</i>	FAS-87, FAS-132	Bases de reconhecimento dos custos incorridos no período e apresentação em montantes apropriados dos passivos com planos de pensão de empregados.
<i>Pension Plans – Settlements and Curtailments</i>	FAS-88, FAS-132	Liquidação e abatimentos de passivos decorrentes de planos de pensão de empregados. Aborda por exemplo os procedimentos de registro de planos constituídos através de pagamento único.
<i>Postemployment and Postretirement Benefits Other than Pensions</i>	APB-12, FAS-106, FAS-112, FAS-132	Requer a provisão de custos com benefícios pós-aposentadoria de empregados em bases similares aos custos periódicos de pensão.
<i>Product Financing Arrangements</i>	FAS-49	Trata da venda de produtos ou mercadorias a determinada entidade com compromisso de recompra a preço pré-determinado. A norma estabelece julgamento cuidadoso da essência desta transação, que apesar de possuir a forma de venda de produtos, corresponde, na verdade, a uma modalidade de financiamento.
<i>Property Taxes</i>	ARB-43	Determina que as despesas com impostos sobre propriedades sejam provisionadas em bases mensais, tendo como base o período fiscal da

			autoridade a quem o tributo é devido.
<i>Real Transactions</i>	<i>Estate</i>	FAS-66, FAS-67, FAS-98, FIN-43	Procedimentos para reconhecimento de receitas e despesas decorrentes de transações com imóveis.
<i>Related Disclosures</i>	<i>Party</i>	FAS-57	Transparência em relação a transações com partes relacionadas.
<i>Research and Development</i>	<i>and</i>	FAS-2, FAS-68, FIN-4	Trata dos princípios de reconhecimento e capitalização dos custos com pesquisas e desenvolvimento.
<i>Results of Operations</i>		APB-9, APB-20, APB-30, FAS-16, FAS-130, FIN-27	Estabelece critérios de reconhecimento dos resultados das operações.
<i>Revenue Recognition</i>		FAS-45, FAS-48	Aborda tanto a simples regra de reconhecimento da receita pelo regime de competência, como questões mais complexas envolvendo os casos em que há direito de devolução pelo comprador, por exemplo, as vendas consignadas.
<i>Segment Reporting</i>		FAS-131	Apresentação de informações segmentadas, nos casos em que a companhia atua em diferentes indústrias, linhas de produtos ou diferentes áreas geográficas.
<i>Stock Compensation</i>		APB-25, ARB-43, FAS-123, FIN-28, FIN-38, FIN-44	Aborda as questões envolvendo planos compensatórios a empregados, através de planos fixos de concessão de ações, opções de compras a preços específicos, bônus e outros prêmios.
<i>Stockholders' Equity</i>		ARB-43, APB-6, APB-12, APB-46	Define a classificação dos elementos do patrimônio líquido.

		14, FAS-129	
<i>Transfer of Financial Assets</i>		FAS-125, FAS-127	Trata de questões em que a empresa continua tendo interesses sobre um ativo transferido.
<i>Troubled debt Restructuring</i>		FAS-15, FAS-114, FAS-118	Versa sobre a concessão de redução de dívidas pelo credor, em casos de dificuldades financeiras do devedor.
Princípios contábeis para segmentos específicos			
<i>Banking and Thrift Institutions</i>		FAS-72, FIN-9	Instituições bancárias e de investimentos
<i>Entertainment</i>		FAS-50, FAS-51, FAS-53, FAS-63, FAS-139	Indústria de entretenimento
<i>Insurance</i>		FAS-60, FAS-61, FAS-91, FAS-97, FAS-113, FAS-120, FIN-40	Indústria de seguros
<i>Mortgage Banking</i>		FAS-65, FAS-91 e 134	Bancos de financiamentos
<i>Not-for-profit Organizations</i>		FAS-93, FAS-99, FAS-116, FAS-117, FAS-124, FAS-136, FIN-42	Organizações sem fins lucrativos
<i>Oil and Gas</i>		FAS-19, FAS-25, FAS-69, FAS-89, FIN-33, FIN-36	Indústria de petróleo
<i>Pension Plans</i>		FAS-35, FAS-110,	Fundos de pensão

	FAS-135	
<i>Regulated Industries</i>	FAS-71, FAS-90, FAS-92, FAS-101, FAS-106, FAS-109, FAS-121	Indústrias reguladas (utilidade pública, concessionárias de estradas, distribuidoras de energia, telefonia)

Fonte: Williams (2001)

2.4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) como são chamados no Brasil, foram promulgados primariamente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). No entanto, a função de elaborar pronunciamentos contábeis foi transferida ao Conselho de Pronunciamentos Contábeis (CPC) criado pela Resolução CFC nº 1.055/05.

Além destas duas organizações há ainda as reguladoras de segmentos específicos tais como BACEN – Banco Central do Brasil, SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, ANS – Agência Nacional de Saúde, que publicam procedimentos contábeis específicos a serem observados por seus respectivos regulados.

Os pronunciamentos de entidades formadoras de opinião em matéria contábil tais como ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, BM&FBOVESPA - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo, FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, também são fontes importantes e freqüentemente servem de base para a formação dos princípios e normas contábeis pelos órgãos emissores.

No quadro abaixo, estão listados os pronunciamentos do CPC alinhados aos IFRS que já foram aprovados e estão em vigor atualmente:

Quadro V – Pronunciamentos CPC atualmente em vigor

Pronunciamento	Correlação aos IAS/IFRS	Correlação aos US GAAP
Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual	<i>Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements</i>	
CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos	IAS 36 - <i>Impairment of Assets</i>	FAS-121
CPC 02 - Efeitos das mudanças nas taxas de	IAS 21 - <i>The Effects of Changes in Foreign</i>	FAS-52, FIN-37

câmbio e conversão de demonstrações contábeis		
CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7 - <i>Cash Flow Statements</i>	FAS-95, FAS-102, FAS-104
CPC 04 - Ativo Intangível	IAS 38 - <i>Intangible Assets</i>	APB-16, APB-17, FAS-44, FAS-72, FIN-9
CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24 - <i>Related Party Disclosures</i>	FAS-57
CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil	IAS 17 - <i>Leases</i>	FAS-13, 22, 23, 27, 28, 29, 91, 98, FIN-19, 21, 23, 24, 26, 27
CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais	IAS 20 - <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	
CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	IAS 39 - <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	FAS-107, FAS-126, FAS-133, FAS-137, FAS-138, FIN-39, FIN-41
CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado		
CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações	IFRS 2 - <i>Share-based Payment</i>	APB-25, ARB-43, FAS-123, FIN-28, FIN-38, FIN-44
CPC 11 - Contratos de Seguro	IFRS 4 - <i>Insurance Contracts</i>	
CPC 12 - Ajuste a Valor Presente		
CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08		
CPC 15 - Combinação de Negócios	IFRS 3 - <i>Business Combinations</i>	APB-16, APB-17, FAS-38, FAS-72, FAS-79, FIN-9
CPC 16 - Estoques	IAS 2 - <i>Inventories</i>	APB-28, ARB-43, FAS-2, FIN-1
CPC 17 - Contratos de Construção	IAS 11 - <i>Construction Contracts</i>	ARB-45

CPC 20 - Custos de Empréstimos	IAS 23 - <i>Borrowing Costs</i>	
CPC 21 - Demonstração Intermediária	IAS 34 - <i>Interim Financial Reporting</i>	APB-28
CPC 22 - Informações por Segmento	IFRS 8 - <i>Operating Segments</i>	FAS-131
CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8 - <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	APB-20, FAS-3, FAS-73, FAS-111, FIN-1 e FIN-20
CPC 24 - Evento Subseqüente	IAS 10 - <i>Events after the Balance Sheet Date</i>	
CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37 - <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	FAS-5, FAS-38, FIN-14, FIN-34
CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1 - <i>Presentation of Financial Statements</i>	
CPC 27 - Ativo Imobilizado	IAS 16 - <i>Property, Plant and Equipment</i>	
CPC 28 - Propriedade para Investimento	IAS 40 - <i>Investment Property</i>	
CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	IAS 41 - <i>Agriculture</i>	
CPC 30 - Receitas	IAS 18 - <i>Revenue</i>	FAS-45, FAS-48
CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	IFRS 5 - <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	
CPC 32 - Tributos sobre o Lucro	IAS 12 - <i>Income Taxes</i>	APB-2, APB-4, APB-10, APB-23, FAS-109, FIN-18
CPC 33 - Benefícios a Empregados	IAS 19 - <i>Employee Benefits</i>	APB-12, FAS-106, FAS-112, FAS-132
CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IAS 39 - <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	FAS-107, FAS-126, FAS-133, FAS-137, FAS-138, FIN-39, FIN-41

CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32 - <i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	FAS-107, FAS-133, FAS-138, FIN-41	FAS-126, FAS-137, FIN-39,
CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7 - <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	FAS-107, FAS-133, FAS-138, FIN-41	FAS-126, FAS-137, FIN-39,

Fonte: adaptado de CPC

3 CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL – ANÁLISE COMPARATIVA

Não se pretende aqui realizar uma análise detalhada das similaridades e diferenças entre as três estruturas contábeis apresentadas, este tema necessitaria de um estudo específico.

O objetivo é comentar que, de fato, existem muitas similaridades na estrutura conceitual dos princípios e algumas divergências mínimas, apontadas até como “cosméticas” por ERNST & YOUNG, FIPECAFI (2009:12) que eliminam a idéia de pronunciamentos antagônicos ou irreconciliáveis.

Por outro lado nota-se certa insegurança na adoção da contabilidade baseada em princípios nos sistemas jurídicos *code law* (como é o caso do Brasil) que é considerado o ponto crítico para a convergência.

Mesmo os US GAAP que apesar de origem *common Law*, em virtude da colonização britânica, se afastaram gradualmente da contabilidade baseada em princípios (*principles-based*) para uma visão com regras mais detalhadas (*rules-based*).

É importante salientar que o AICPA defende o abandono do sistema totalmente *principles-based* e um equilíbrio entre os princípios e normas em virtude dos diferentes ambientes regulatórios e legais dos países.

Recomenda-se, portanto, o acompanhamento do projeto IASB-FASB para o desenvolvimento de um *framework* que possivelmente irá nortear a atualização da Estrutura Conceitual Básica emitida pelo CPC e até mesmo os rumos do processo de convergência internacional.

3.1 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 11.638/2007

A promulgação da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007 que alterou importantes dispositivos da Lei 6.404/76 (Lei das S/A) foi recebida pela classe contábil e pelo mercado em geral, como um importante passo rumo a convergência contábil brasileira aos padrões internacionais (IFRS).

As principais mudanças introduzidas pela Lei, já consideradas as alterações da Lei 11.941 (conversão da Medida Provisória nº 449) e a Resolução CFC nº 1.159/09, que impactaram os procedimentos e práticas contábeis no Brasil, podem ser assim resumidas:

- a) Classificação do Ativo e do Passivo no balanço patrimonial em Circulante e Não Circulante;
- b) Extinção do grupo Ativo Permanente;
- c) Restrição ao longo do exercício de 2008 e extinção, na data de 05/12/2008, do subgrupo Ativo Diferido;
- d) Criação do subgrupo Intangível no grupo do Ativo Não Circulante;
- e) Proibição da prática da reavaliação espontânea de ativos;
- f) Aplicação, ao final de cada exercício social, do teste de recuperabilidade dos ativos (teste de *impairment*);
- g) Registro, em contas de ativo e passivo, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro (*leasing*);
- h) Extinção do grupo de Resultados de Exercícios Futuros;
- i) Criação, no Patrimônio Líquido, da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial;
- j) Destinação do saldo de Lucros Acumulados;
- k) Alteração da sistemática de contabilização das doações e subvenções fiscais, anteriormente contabilizadas em conta de Reserva de Capital;
- l) Alteração da sistemática de contabilização dos prêmios na emissão de debêntures, anteriormente contabilizados em conta de Reserva de Capital;
- m) Extinção da classificação das Receitas e Despesas em Operacionais e Não Operacionais;
- n) Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias;

- o) Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) pelas Companhias Abertas;
- p) Criação do Regime Tributário de Transição (RTT);
- q) Implantação da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo.

3.2 PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS

A Resolução CFC 1.159/09 listou os principais procedimentos que deveriam ser adotados pelas empresas em relação as mudanças introduzidas pela Lei 11.638/07, bem como das disposições da Medida Provisória (MP) nº 449 que estão relacionados e comentados nos subitens a seguir:

3.2.1 Balanço de abertura

As empresas devem elaborar na data de 1º de janeiro de 2008, denominada de data de transição pela Resolução CFC nº 1.152/2009, um Balanço Patrimonial inicial para refletir as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, como ponto de partida para sua contabilização de acordo com a Lei nº. 11.638/2007.

Nesta data, devem ser registrados todos os ajustes decorrentes da aplicação, pela primeira vez, das novas práticas contábeis adotadas no Brasil, a partir dos saldos do Balanço Patrimonial de 31/12/2007, antes de quaisquer outros registros relativos ao exercício de 2008.

3.2.2 Extinção do ativo diferido

Com a extinção do ativo diferido pela MP nº 449/08, as entidades devem analisar o saldo existente naquele subgrupo na data de transição (01/01/2008) e reclassificá-lo:

- a) Para o ativo imobilizado os gastos vinculados ao processo de preparação e colocação em operação de máquinas e equipamentos,

tais como transporte, seguro, tributos não recuperáveis, montagem, testes, dentre outros;

- b) Para o intangível os gastos que se enquadrarem nesse conceito, em conformidade com as novas práticas contábeis¹; e
- c) Para o resultado do período os demais gastos pré-operacionais que não se enquadrassem em nenhuma das opções anteriores.

Importante salientar que as entidades têm a opção de manter os saldos dos gastos pré-operacionais contabilizados até 31/12/2007 (que não se enquadrarem nas letras (a) e (b) acima) até a sua total amortização, ou ainda, ajustá-los diretamente contra a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Se a entidade optar pela manutenção destes gastos no ativo, deve manter o subgrupo Ativo Diferido no grupo Ativo Não Circulante e dar seguimento ao processo de amortização. No entanto, este ativo está sujeito, a partir de 31/12/2008 ao teste de recuperação estabelecido no § 3º do artigo 183 da Lei das S/A.

A partir de 05/12/2008, data da publicação da MP nº 449 todos os gastos pré-operacionais passaram a ser registrados diretamente no resultado como despesa do período.

3.2.3 Extinção do grupo de Resultados de Exercícios Futuros

Com a extinção deste grupo por força da MP nº 449 os saldos existentes até 04/12/2008 devem ser reclassificados para o grupo do Passivo Não Circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas.

Tome-se como exemplo a alienação de direitos creditórios relativos a contratos de aluguel de um imóvel da entidade. Estes contratos estavam vinculados, antes da alienação, a um ativo registrado no imobilizado ou em investimentos, apesar de os seus fluxos de caixa futuros não estarem reconhecidos contabilmente. Em essência, o valor econômico do bem registrado no ativo incluía a expectativa de rentabilidade futura desses contratos.

Considerando que a venda desses contratos a terceiros impacta em ingresso de recursos financeiros que não são necessariamente acréscimo ao valor do ativo, já

¹ Veja no item 3.2.6 as características necessárias para registro de um ativo intangível.

que a venda dos direitos de recebimento de aluguéis futuros, provavelmente implicará na perda de capacidade de recuperação de parte de seu valor contábil.

Neste caso, com a extinção do grupo de Resultados de Exercícios Futuros, ao invés de se registrar o valor recebido pela venda destes contratos em receitas a apropriar no Passivo e uma perda no valor do Ativo, poderia ser utilizada, em tese, uma conta redutora do Ativo no próprio grupo do imobilizado ou do investimento.

3.2.4 Nova classificação das contas

A nova classificação de contas ficou assim definida de acordo com as alterações introduzidas ao artigo 178 da Lei das S/A:

- a) Ativo circulante;
- b) Ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível;
- c) Passivo circulante; e
- d) Passivo não-circulante.

Eliminou-se, portanto, o grupo Ativo Permanente tendo sido substituído pelo Ativo não circulante e o grupo Exigível a Longo Prazo, substituído pelo Passivo não circulante.

Ao Patrimônio líquido também foi dada nova estrutura que passou a ser dividido em:

- a) Capital social;
- b) Reservas de capital;
- c) Ajustes de avaliação patrimonial;
- d) Reservas de lucros;
- e) Ações em tesouraria; e
- f) Prejuízos acumulados.

A nova classificação das contas de Ativo e Passivo deve ser observada quando da elaboração das demonstrações contábeis levantadas em 31/12/2008, porém, aplicou-se aos saldos de 31/12/2007, nos casos em que a entidade optou por apresentar as demonstrações contábeis daquela data de forma comparativa.

3.2.5 Cálculo da depreciação dos bens do Imobilizado

Os encargos de depreciação do imobilizado, que historicamente eram reconhecidos com base nas taxas da legislação fiscal, deverão, a partir de 01/01/2009, ser reconhecidos com base na vida útil econômica dos bens.

A Resolução CFC nº 1.177/2009 que aprovou o Pronunciamento Técnico CPC nº 27 estabelece os novos procedimentos a serem observados quanto aos critérios de depreciação a partir de 2010.

3.2.6 Criação do Ativo Intangível

Com a criação deste novo subgrupo alguns valores anteriormente registrados em outras contas do Ativo Permanente, em conformidade com a legislação anterior, deverão ser reclassificados a este subgrupo, bem como, deverão ser registradas as novas transações que representem bens incorpóreos, como marcas, patentes, direitos de concessão, de exploração, de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de novos produtos, ágio pago por expectativa de resultado futuro (*goodwill*), dentre outros, de acordo com as Resoluções CFC nº 1.139 e 1.140 de 2008.

Uma das características a ser observada quando do registro de um ativo intangível é a capacidade de que este seja separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato ativo ou passivo relacionado.

O registro contábil dos ativos intangíveis continuará a ser feito pelo seu custo de aquisição, se este puder ser mensurado com segurança, e não por expectativa de valor de mercado, sendo vedada completamente sua reavaliação.

O ativo intangível gerado internamente pode ser reconhecido, em casos específicos, pelo seu custo de obtenção, mas não poderão ser ativados os gastos com pesquisa.

Os ativos intangíveis precisam ser amortizados conforme sua vida útil econômica. No caso dos intangíveis sem vida útil econômica determinada, sua amortização é vedada a partir do exercício de 2009.

3.2.7 Reserva de reavaliação

As menções a figura da reavaliação espontânea de ativos foram eliminadas pelas novas alterações restando apenas a determinação de que os ativos só podem ser registrados com base no seu efetivo custo de aquisição ou produção.

A nova avaliação a valor justo não deve ser confundida com a antiga reavaliação de ativos já que possuem conceitos contábeis diferentes, baseados em fundamentos distintos. O valor justo, por exemplo, é valor de mercado de venda, ou valor esperado de fluxo de caixa futuro, enquanto a reavaliação se faz com base no valor de reposição.

Outra diferenciação é que a avaliação a valor justo somente se aplica a ativos destinados à venda, enquanto a reavaliação se aplica a ativos destinados a utilização futura.

A Receita Federal do Brasil se manifestou neste sentido, através da Solução de Consulta nº 19 de 09/03/2009, quanto a impossibilidade de se realizar reavaliações espontâneas a partir de 01/01/2008, data de início da vigência da Lei 11.638/2007.

A mesma Solução de Consulta esclarece que a Reserva de Reavaliação não foi substituída pela conta Ajuste de Avaliação Patrimonial que tem natureza e finalidade distinta. Esta se destina a escriturar, exclusivamente, os valores decorrentes de avaliação de instrumentos financeiros, além dos casos estabelecidos pela CVM com base na competência que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008. Aquela se destinava a escriturar as contrapartidas de valores atribuídos a quaisquer elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo de perícia.

Portanto, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da vigência da nova norma, inclusive as reavaliações reflexas de controladas e coligadas, deverão ser:

- a) Mantidos até sua efetiva realização; ou
- b) Estornados até o término do exercício social de 2008.

Optando-se por manter a reserva até a efetiva realização, o valor do ativo reavaliado existente no início do exercício social passa a ser considerado como o novo valor de custo para fins de mensuração futura e determinação do valor recuperável e a reserva registrada no patrimônio líquido, continuará sendo realizada

para a conta de lucros ou prejuízos acumulados, na mesma base em que vinha sendo efetuada anteriormente.

Optando-se pelo estorno, este retroagirá a data de transição estabelecida pela entidade quando da adoção inicial da Lei nº 11.638/2007, aplicando-se o mesmo tratamento em relação a reversão dos impostos e contribuições diferidos, registrados por ocasião da reavaliação.

3.2.8 Operações de arrendamento mercantil

Seguindo a prevalência da essência sobre a forma, os bens objeto de contratos de arrendamento mercantil financeiro (*leasing*), onde o fundamento é um efetivo financiamento de ativos, deverão ser registrados no ativo imobilizado, além do passivo respectivo. Por outro lado, a entidade arrendadora do referido bem deverá reconhecer uma venda financiada, com o respectivo reconhecimento contábil do valor recebível.

No caso de *leasing* operacional, onde a arrendadora adquire o bem e o aluga por um determinado período ao seu cliente, que no fim do contrato tem as opções de comprar o bem, devolvê-lo ou renovar o contrato, o valor das parcelas deve continuar sendo contabilizado como despesa no resultado.

Para os contratos vigentes na data de transição que apresentarem as características de arrendamento mercantil financeiro, a entidade arrendatária deverá:

- a) Registrar o bem arrendado em conta específica do ativo imobilizado, pelo valor justo ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento na data inicial do contrato (se inferior), ajustado pela depreciação acumulada desde a data inicial do contrato até a data da transição;
- b) Registrar, em conta específica, a obrigação por arrendamento mercantil financeiro pelo valor presente das contraprestações em aberto na data da transição; e
- c) Registrar a diferença apurada nas letras (a) e (b) acima, líquida dos efeitos fiscais, contra a conta de lucros ou prejuízos acumulados na data da transição nos termos do item 55 da Resolução CFC nº 1.152/2009.

A arrendadora, por outro lado, deverá realizar os seguintes registros em suas demonstrações contábeis:

- a) Baixa do custo do ativo imobilizado e da correspondente depreciação acumulada, contra lucros ou prejuízos acumulados na data da transição; e
- b) Registro do contrato decorrente do arrendamento financeiro como ativo realizável (contas a receber), contra a conta de lucros ou prejuízos acumulados, pelo valor presente das contraprestações em aberto na data de transição.

3.2.9 Ajustes de avaliação patrimonial

Com relação a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, classificada no Patrimônio Líquido, a Lei nº 11.638/2007 estabelece que deverão ser computadas nesta rubrica as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preços de mercado.

3.2.11 Saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados

A nova Lei alterou a nomenclatura da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados para Prejuízos Acumulados, o que significa que não será mais possível manter saldos de lucros no patrimônio líquido sem destinação a constituição de reservas ou distribuição aos acionistas para as sociedades por ações.

Dessa forma, a nova norma vedou a apresentação de saldo de lucros sem destinação pelas sociedades por ações, a partir da data de 31/12/2008, ou seja, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

3.2.12 Registro dos prêmios na emissão de debêntures, dos incentivos e subvenções fiscais e das doações em contas de resultado

A conta de Reserva de Prêmios na Emissão de Debêntures foi extinta pela nova Lei e, desta forma, os prêmios recebidos na emissão de debêntures passarão a

ser apropriados como receita redutora da despesa financeira na captação das referidas debêntures.

Os registros das subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e das doações recebidas do Poder Público diretamente em contas de reservas do Patrimônio Líquido foi proibido e deverão ser reconhecidos em contas de resultado. O saldo de incentivos fiscais existentes na data de 31/12/2007 deverá ser contabilizado em contas de resultado a partir de 01/01/2008.

Para que sejam preservados os direitos ao benefício fiscal, os lucros relativos aos incentivos fiscais que, por força de Lei não são passíveis de distribuição aos acionistas, devem ser registrados e mantidos na conta Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais.

De acordo com o artigo 15 em diante da Lei nº 11.941/09, o registro contábil dos prêmios recebidos na emissão de debêntures, das doações recebidas e dos incentivos fiscais no resultado não trará quaisquer ônus fiscais a entidade.

3.2.13 Extinção da segregação das receitas e despesas em operacionais e não operacionais

A MP nº 449 também eliminou a segregação das receitas e despesas operacionais das não operacionais. As receitas e despesas que estavam sendo classificadas como não operacionais anteriormente, passarão a ser denominadas Outras Receitas e Outras Despesas, de acordo com a Resolução CFC nº 1.157/09.

O tratamento fiscal dos resultados operacionais e não operacionais, para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais, permaneceu inalterado, de acordo com o disposto no artigo 60 da Lei nº 11.941/09 que converte a MP nº 449/08.

3.2.14 Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) que deve ser elaborada pelas sociedades por ações de capital fechado com Patrimônio Líquido superior a

R\$ 2.000.000,00, sociedades de capital aberto e sociedades de grande porte, definidas pela Lei como sendo as que apresentaram no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00.

3.2.15 Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado foi incluída entre as demonstrações obrigatórias apenas para as companhias abertas e está regulamentada Resolução CFC nº 1.138/08.

3.3 RTT - REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (IFRS) alterou diversas disposições da Lei nº 6.404/76 e, por consequência, alguns dos critérios que afetam o resultado das empresas interferindo na apuração de tributos, tais como, o IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a contribuição para o PIS – Programa de Integração Social/PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

Com o intuito de neutralizar os efeitos destas alterações em relação a apuração destes tributos, foi criado o RTT - Regime Tributário de Transição até que uma Lei posterior discipline os efeitos fiscais dos novos métodos e critérios contábeis.

3.3.11 Divergências entre as disposições societárias e fiscais

Nos casos em que houver divergências entre as disposições da Lei tributária em relação aos métodos e critérios contábeis determinados pela Lei nº 6.404/76, CVM e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá utilizar os métodos e critérios definidos nas normas societárias para apurar o resultado do exercício e realizar os ajustes específicos ao lucro líquido do período no LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real.

3.3.12 Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)

A Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da Instrução Normativa nº 949 de 2009, instituiu o aplicativo denominado Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares das disposições fiscais, destinado as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Trata-se de uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária e sua utilização é obrigatória para realização dos ajustes relativos a diferenças entre os critérios contábeis e tributários provocados pelas novas normas contábeis da Lei das S/A, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar dos avanços introduzidos pelas novas normas brasileiras em relação ao alinhamento a estrutura internacional, há ainda muitos desafios a serem superados. Assimilação da cultura baseada em princípios, da necessidade de privilegiar a essência econômica ao invés da forma legal, absorção da prática de julgamento de valor pelos profissionais e principalmente atualizações das normas locais aos padrões internacionais a medida que estas forem evoluindo.

Este estudo buscou contribuir para o conhecimento destas normas comparando-as com a estrutura conceitual brasileira. Buscou-se também fazer referência aos avanços da legislação fiscal neste processo de convergência, já que, historicamente, há uma influência importante das normas tributárias na estrutura contábil brasileira e na cultura dos profissionais.

As alterações introduzidas na legislação brasileira, não se tratam ainda da convergência contábil efetiva, no entanto, foi um importante passo neste sentido. A expectativa repousa agora sobre a evolução do processo no Brasil principalmente em relação a atualização da legislação fiscal, que poderá ser decisiva na convergência de fato (adoção integral das novas normas em todos os seus aspectos) ou simplesmente na convergência de direito (adoção apenas sob os aspectos formais).

REFERENCIAS

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. Lei 11.638, de 27 de dezembro de 2007. Altera dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

_____. Lei 11.941 de 27 de maio de 2009. Conversão da Medida Provisória nº 449 de 5 de dezembro de 2008.

_____. Medida Provisória nº 449 de 5 de dezembro de 2008. Institui o Regime Tributário de Transição.

_____. Instrução Normativa RFB nº 949 de 16 de junho de 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências.

_____. Resolução CFC 1.055 de 24 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências.

_____. Resolução CFC 1.152 de 27 de janeiro de 2009. Trata da adoção inicial da Lei 11.638/2007 e Medida Provisória nº 449/2008.

_____. Resolução CFC 1.159 de 4 de março de 2009. Aborda o tratamento a ser dado em relação aos ajustes das novas práticas contábeis brasileiras.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS. São Paulo: Ibracon, 2006.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. IFRS ao seu alcance. São Paulo: Deloitte Touche Tohmatsu, 2007.

_____. *Comparison of IFRS and US GAAP 2007*. Disponível em <<http://www.iasplus.com/dttdpubs/0703ifrsusgaap.pdf>>. Acessado em 15/05/2009.

_____. *IFRS Model Financial Statements Presentation and Disclosure Checklists Compliance Questionnaires*. Disponível em <<http://www.iasplus.com/fs/fs.htm>>. Acessado 20/03/2009.

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. Lei das Sociedades Anônimas. Curitiba: Juruá, 2008.

IUDÍCIDUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto R. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável as demais sociedades). São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Luzia Eliana Reis. ORQUIZA, Liliam Maria. Metodologia do trabalho científico. Curitiba: Fesp, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade internacional. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, C. W. *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*. ABACUS, 1998.

SANTOS, Antonio Raimundo. Metodologia científica a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

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

WILLIAMS, Jan R. *GAAP Guide: Restatement and Analysis of Current FASB Standards*. Canada: Harcourt, 2001.