

IFRS



Implantação das normas internacionais de contabilidade: estudo comparativo entre Brasil e Portugal

O entendimento predominante, tanto na academia quanto no mercado é de que a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade lideradas pelo International Accounting Standards Board (Iasb) e operacionalizada por meio das International Financial Reporting Standards (IFRS) apresenta resultados positivos. Diante disso, esta pesquisa tem como objetivo identificar as ações convergentes e divergentes entre a implantação das normas internacionais de contabilidade subjacentes aos países irmãos Brasil e Portugal. Para atingir o objetivo proposto, buscou-se por meio de pesquisa bibliográfica, descritiva e usando dados secundários, analisar os diversos entendimentos de autores nacionais e internacionais que permeiam o tema central. O resultado evidenciou que existem mais ações convergentes do que divergentes e significantes influências do Direito Romano ou Code Law, além de que o processo em ambos os países ainda está em construção.

José Luiz Nunes Fernandes

É contador, professor universitário (UFPA), mestre em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP), consultor ad hoc do Ministério da Educação (MEC), perito contador da Justiça Federal em Belém (PA).
E-mail: joseluiz@ufpa.br

José Wilson Nunes Fernandes

É contador, professor universitário (UFPA), e mestre em Administração (UFRN).
E-mail: josewilson@famaz.br

Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes

É contadora, mestre em Administração (USCS/SP) e doutoranda em Administração no PPGA da UNAMA.
E-mail: barbaraadria@yahoo.com.br

2121 - Recebido em 5/10/2018. Distribuído em 5/10/2018. Aprovado em 18/10/2018, na segunda rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição janeiro-fevereiro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal

1. Introdução

O entendimento que domina no meio acadêmico é de que a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) apresenta efeito positivo na qualidade da informação, no mercado de capitais, permite melhor entendimento por parte dos analistas e torna a comparabilidade da informação mais eficaz.

É entendimento também dominante que esse efeito positivo depende de alguns fatores, como o nível de *enforcement* e as características das empresas que atuam nos países que adotam as IFRS. Afirma-se, também, que os estudos sobre as IFRS ainda apresentam resultados limitados e tendo como origem o fato de que a obrigatoriedade legal é ainda recente.

Quanto à adoção das IFRS no Brasil, Consoni e Colauto (2016) explicam que o processo de convergência ocorreu em três fases distintas: a primeira caracterizada pela criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005; a segunda caracterizada como fase de transição e iniciou em 2008; e a terceira a partir de 2010 com a obrigatoriedade das empresas em adotarem de forma plena as normas contábeis. Já em Portugal, o primeiro passo para as IFRS ocorreu em 1977 com a criação e publicação do Plano Nacional de Contabilidade (POC) sob forte influência do plano de contas francês (ALVES; ANTUNES, 2010).

Na União Europeia (UE), os estudos sobre a adoção das IFRS ainda apresentam resultados limitados, em grande parte pelo fato de que a obrigatoriedade de adoção ser recente (CALIXTO, 2010). Pesquisa de Palea (2013) aponta o fato de que a adoção obrigatória trouxe efeitos positivos e que esses efeitos são diferentes em função dos contextos institucionais das empresas que adotam tais normas, ademais,

complementa o autor, existem visíveis diferenças nacionais após a adoção das IFRS.

Nos Estados Unidos da América do Norte (EUA), embora não se tenha plena adoção das IFRS, as pesquisas acadêmicas realizadas a partir de 2007 e publicadas em revistas norte-americanas apontam que mais de 60% dos artigos versam sobre as IFRS, ademais, em 2007, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) deixou de exigir reconciliação dos demonstrativos contábeis elaborados em IFRS para as normas norte americanas US GAAP (LOURENÇO; CASTELO BRANCO, 2015).

A identificação das ações convergentes e divergentes na implantação das normas entre o Brasil e Portugal deve-se inicialmente pelo fato de que esses dois países, embora coirmãos, já que o segundo colonizou o primeiro, adotam a mesma língua e se localizam geograficamente em continentes diferentes, fato que aguça a pesquisa. Os dois países possuem identidades contábeis, como o *code law*, alicerçando as normas contábeis e, como consequência, a forte influência fiscal que norteia a normatização contábil.

Diante do contexto antes descrito, a presente pesquisa busca resolver o seguinte problema: **Quais as principais ações convergentes e divergentes entre a implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e em Portugal?**

O objetivo do trabalho é identificar as ações convergentes e divergentes entre a implantação das normas internacionais de contabilidade subjacentes aos dois países, Brasil e Portugal. Nesse sentido, é possível destacar que a adoção das IFRS em nível internacional tem sido, nos últimos anos, um dos temas mais estudado e analisado na Contabilidade, e aguçado interesses entre profissionais, acadêmicos e investidores (LOURENÇO; CASTELO BRANCO, 2015).



Portanto, é possível justificar essa pesquisa pelo fato de que a maioria dos estudos que abordam o tema IFRS enfatiza a qualidade da informação direcionada ao mercado de capitais. Nesse sentido, esse trabalho difere dos demais, pois, ao comparar os aspectos divergentes e convergentes entre a implantação das normas entre esses dois países coirmãos, esse fato possibilita, em face da experiência de ambos, ajuda mútua na implantação das normas que, reconhecidamente, estão em fase de construção e sujeitas a ajustes, além do aspecto histórico subjacente ao estudo, que possibilitará o enriquecimento da área do conhecimento humano denominada Contabilidade.

Justifica-se também a importância do tema, pois o entendimento predominante é de que as normas originadas pelo IASB e operacionalizadas por meio das IFRS são positivas e estão em pleno processo de construção e, ao comparar a experiência de dois países que possuem a mesma semântica, além de que Portugal colonizou o Brasil, o resultado também poderá contribuir positivamente para o sistema econômico dos dois países e com reflexo direto no bem estar de seus habitantes.

2. Referencial Teórico

2.1. Implantação das Normas Internacionais

A Contabilidade como uma das ciências sociais aplicadas é moldada por fatores sociais, econômicos e políticos. Nesse sentido, Ball (2006) entende que a harmonização das

práticas contábeis resulta naturalmente da integração política e de mercados. Diante de mercados globalizados, adicionados à diversidade de sistemas de Contabilidade, sentiu-se necessidade de informações contábeis-financeiras lógicas que possibilitassem entendimentos e acesso aos mercados de capitais internacionais.

Diante disso, em 1973, foi fundado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) que, em 2001, deu origem ao *International Accounting Standards Board* (IASB) com sede em Londres (Inglaterra) e missão de desenvolver normas contábeis no sentido de propiciar transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros do mundo, além de servir aos interesses públicos ao fomentar a confiança, o crescimento e a estabilidade financeira em longo prazo para a economia global. Girotto (2016) entende que o IASB tem sido bem-sucedido nessa tarefa.

O IASB emitiu até o ano de 2001 um conjunto de normas as quais denominou de *International Accounting Standard* (IAS), e a partir de 2001 passou a emitir as IFRS. Nesse sentido, Lourenço e Castelo Branco (2015) explicam que, atualmente, a expressão é IFRS para designar o conjunto de normas formado pelas IAS e IFRS.

Em 2002, por força do Regulamento n.º 1606, a União Europeia (UE) passou a exigir que todas as empresas com ações em bolsa de valores de qualquer país da região passassem a divulgar seus relatórios contábeis em acordo com as IFRS. Em 2005 a Austrália passou a adotar normas equivalentes às IFRS (ZEFF; NOBES, 2010).

Portanto, em um mundo irreversivelmente globalizado e permeado por escândalos financeiros, como os casos Enron e Parmalat, e, mais recentes, com a crise global financeira que eclodiu nos EUA originada pelos *subprime*, tornou-se perceptível que a informação contábil direcionada ao usuário externo necessitava de novos rumos comprometidos com a transparência e credibilidade.

Embora mais de 50% das empresas que postam seus relatórios nas bolsas de valores ao redor do mundo adote as normas IFRS, ainda existem resistências. Nesse sentido, Girotto (2016) descreve que, entre as companhias que não utilizam as IFRS, 80% são listadas nas bolsas da China, Índia, Japão e EUA; destaca ainda que, embora a China adote modelo muito próximo às IFRS, a plenitude na adoção não ocorre em função das características culturais locais.

Evidencia-se que as IFRS (ainda não são aceitas nos EUA e algumas das causas são expressas por Hail et al. (2010), que entendem que as normas americanas denominadas de *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) possibilitam menor amplitude para julgamento e maior orientação e, desse modo, as normas vigentes nos EUA são de melhor qualidade. Portanto, à medida que as IFRS requisitam julgamento e juízos de valor são inevitáveis que ocorram diferentes maneiras de interpretá-las e aplicá-las.

Por outro lado, o entendimento predominante é de que os fatores positivos são superiores aos negativos quanto à proposta do IASB na edição e implantação das IFRS, é possível destacar Van Tendeloo e Vanstraelen (2005), que evidenciam as seguintes vantagens da adoção das IFRS: (i) que possibilita maior capacidade na tomada de decisão financeira por parte de investidores e a consequente diminuição das diferentes formas de avaliação presentes em diferentes países e, com isso, possibilitando menor risco; (ii) redução de custos na elaboração de demonstrativos contábeis em acordo com diversos conjuntos de normas existentes; (iii) incentivo a maior número de investimentos internacionais; (iv)

“A identificação das ações convergentes e divergentes na implantação das normas entre o Brasil e Portugal deve-se inicialmente pelo fato de que esses dois países, embora coirmãos, já que o segundo colonizou o primeiro, adotam a mesma língua e se localizam geograficamente em continentes diferentes, fato que aguça a pesquisa.”

IFRS

melhor alocação de recursos financeiros em nível mundial.

Ao estudarem a adoção obrigatória das IFRS na UE, Pope e Mcleay (2011) obtiveram como resultado que os efeitos não são uniformes e motivados pela diferença nos incentivos dos preparadores e nos mecanismos locais de *enforcement*. De forma complementar, Kaya e Pillhofer (2013) e Brown (2013) explicam que existe consenso que para os benefícios plenos e positivos da adoção das IFRS são necessários rigorosos mecanismos de *enforcement* e incentivos aos preparadores dos relatórios contábeis.

Porém, existem entendimentos de que a adoção com resultados positivos das IFRS nos países depende das características das empresas que lá atuam, além das instituições que exercem ações de *enforcement*, ou seja, mecanismos que garantam a aplicação apropriada de normas e princípios (LOURENÇO; CASTELO BRANCO, 2015). Nesse sentido, Alves e Antunes (2010) firmam entendimentos de que o desenvolvimento de um país depende de um conjunto de fatores sociais, econômicos, políticos e culturais e esses, por suas vezes, também influenciam as práticas contábeis existentes. Os autores antes citados finalizam o raciocínio afirmando que o processo de harmonização da contabilidade está longe de ser consensual.

No cenário empresarial brasileiro, a estrutura empresarial que prevalece é a da pequena e média empresa. Portanto, as empresas que buscam recursos financeiros por meio da bolsa de valores e, por conseguinte, negociam suas ações não passam de 5% do universo das empresas, diante desta realidade, Colato e Consoni (2016) entendem

que o Brasil possui especificidades que o distingue de outros países mais desenvolvidos e citam como exemplo o fraco *enforcement*.

2.2 Implantação das Normas Internacionais no Brasil

No Brasil, o processo de implantação das normas internacionais de Contabilidade sofre forte influência do Direito Romano ou *Code Law* e, dessa maneira, no entendimento de Martins et al. (2007), tem como origem a lei, portanto, firmado de “cima para baixo” e a participação do profissional da contabilidade é pouca e, menos ainda, do usuário da informação contábil, assim o desafio da implantação perpassa pela quebra de paradigma e pelo fato de que o país sempre privilegiou o credor, o conservadorismo, a forma e as regras.

A característica normativa brasileira, alicerçada na influência *code law*, nos entendimentos de Souza (2017), foi responsável pela convergência no Brasil de não ter ocorrido de forma tão harmônica como ocorreu nos países europeus. Nesse sentido, a influência *code law* tornou o processo de convergência longo e burocrático.

No panorama de forte regulação da Contabilidade, o processo de implantação começou por meio do Projeto de Lei n.º 3.741/2000, que, somente no ano de 2007, portanto sete anos após, transformou-se na Lei n.º 11.638, de 27 de dezembro de 2007, cujo objetivo fora adequar o Brasil às orientações mundiais no sentido de que os demonstrativos contábeis estivessem em sintonia com os padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados do mundo.

Para que esse fato ocorresse era fundamental que a Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) fosse adaptada a esse novo cenário, pois a Contabilidade no Brasil tem como norte o que

preceitua a Lei das Sociedades por Ações. Lima (2010) ratifica esse entendimento quando diz que existe consenso no Brasil de que as demonstrações contábeis são estabelecidas e elaboradas pelos preceitos da Lei das Sociedades Anônimas.

Em sequência, Cosenza e Laurecel (2011) explicam que o Brasil aderiu a esse direcionamento, comprometendo-se formalmente mediante a assinatura de um “memorando de entendimentos” entre suas principais entidades responsáveis pela edição de normas contábeis e o IASB. Como resultado desse acordo, as regulamentações contábeis estabelecidas a partir da promulgação da Lei n.º 11.638/2007 alinharam-se aos padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados de valores mobiliários do Mundo.

Antecedendo a Lei n.º 11.638/2007 e preparando-se para o cenário contábil, econômico, jurídico e financeiro que iria surgir, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é uma autarquia especial corporativa cuja função, entre outras, é de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil no Brasil. Assim, esse, por meio da Resolução CFC n.º 1.055/2005, constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Nesse sentido Nascimento et al. (2014), entendem que, no intuito de seguir o padrão internacional, o Conselho Federal de Contabilidade criou o CPC com a finalidade de conciliar os principais órgãos emissores de normas contábeis no Brasil. Além desse entendimento, o CPC estuda, prepara e emite pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade, o que possibilita 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 (CPC, 2017).

“Diante de mercados globalizados, adicionados à diversidade de sistemas de Contabilidade, sentiu-se necessidade de informações contábeis-financeiras lógicas que possibilitassem entendimentos e acesso aos mercados de capitais internacionais.”

O CPC é uma entidade autônoma e as deliberações ocorrem por voto de 2/3 de seus membros. O CFC fornece a estrutura necessária para o funcionamento do CPC. Além do CFC, é possível destacar entre seus membros o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, a Secretaria da Receita Federal e a Superintendência de Seguros Privados.

No Brasil, diferente de outros países, é possível dividir o processo em três fases: a primeira após a criação do CPC em 2005; a segunda com a edição da Lei n.º 11.638/2007 com vigência a partir de 2008 e caracterizada por “fase de transição” e necessidade de entendimento das autoridades reguladoras quanto aos impactos tributários – desse modo foi criado nessa fase pela Lei n.º 11.941/2009 o Regime Tributário de Transição (RTT); e a terceira a partir de 2010 com a obrigatoriedade de adoção plena pelas empresas (CONSONI; COLAUTO, 2016).

Porém, com a promulgação da Lei n.º 11.638/2007, percebeu-se um clima de instabilidade jurídica no Brasil e isso se deveu ao fato da ausência de conhecimento dos agentes econômicos sobre os impactos tributários originados pela referida lei. Diante dessa realidade e, em virtude de que os agentes tributantes, à época, não tinham a plenitude de entendimentos sobre os reflexos tributários decorrentes da convergência, o Governo da União criou por meio da Lei n.º 11.941/2009 um regime que denominou de Regime Tributário de Transição (RTT).

O RTT, quando alvo de opções pelas empresas, e isso ocorria com a transmissão da Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, o Fisco considerava como se os fatos geradores tivessem acontecidos antes da convergência, ou seja, retroagia a legislação vigente anterior a 2007. Essa ação se fazia necessária até que o Fisco mensurasse o impacto da convergência da Contabilidade brasileira no arcabouço fiscal brasileiro.

Nos entendimentos de Freire et al., (2012), o avanço da nova legislação foi salutar, pois permitiu que as empresas passassem a adotar critérios estritamente contábeis em suas avaliações e possibilitou que os ajustes necessários ao processo de convergência não tivessem efeitos tributários, portanto, liberando as amarras à qual a Contabilidade brasileira estava sujeita.

Para melhor entendimento dos impactos da convergência da Contabilidade brasileira às normas emitidas pelo IASB, a Receita Federal do Brasil (RFB) constituiu Grupo de Trabalho (GT) por meio da Portaria n.º 2.345/2011, e composto por auditores fiscais sob liderança do representante da Coordenação-Geral de Tributação e da Coordenação-Geral de Fiscalização, cujo objetivo fora propor instrumento jurídico que revogasse o RTT e definisse tratamento tributário a ser aplicado aos critérios contábeis emanados do novo ordenamento contábil, econômico e jurídico brasileiro. Após os objetivos alcançados pelo GT, foi promulgada a Lei n.º 12.973/2014, a qual extinguiu

o RTT e adaptou a legislação tributária referente aos impostos federais às normas internacionais de contabilidade.

Em março de 2017, ocorreu a publicação da Instrução Normativa n.º 1.700 de origem da RFB, a qual teve como objetivo consolidar em único instrumento jurídico as interpretações fiscais do impacto dos atos econômicos advindos da convergência da contabilidade brasileira no arcabouço jurídico-fiscal brasileiro.

Por fim, entende-se que o processo de convergência no Brasil não está pronto nem acabado, e o CPC tem bem executado seus objetivos na liderança desse processo. Ademais, os agentes fiscais, dentro de seus limites e competências, têm feito suas partes, mas concorda-se com Cosenza e Laurecel (2011), quando entendem que as ações brasileiras foram conduzidas de forma impositiva e acelerada pelas instâncias responsáveis.

Diante disso, pode não ter havido a devida adaptação e preparação da classe contábil para esse novo contexto, o que talvez possa prejudicar a criação de um senso de identidade e compreensão contextual para mudança de cultura e clima social. Sob esse cenário, entende-se que o atual processo de adequação brasileira às normas contábeis internacionais foi conduzido de forma imprópria e inoportuna, já que o planejamento das mudanças não contemplou previamente uma política educacional consolidada e harmonizada em nível nacional.

2.3 Implantação das Normas Internacionais em Portugal

As diversas práticas contábeis existentes nos diversos países da UE no entendimento de Fritz e Lämmle (2003) situam-se em diversos níveis como: legal, financeiro-empresarial, fiscal, desenvolvimento local, fatores culturais, entre outros. Assim, despertaram também a necessidade de harmonizar os processos contábeis.

A quebra de barreiras alfandegárias e o conseqüente grande mercado mundial, aliados à abertura das fronteiras ocorridas dentro da UE e aos diversos sistemas de contabilidade existentes, levou Portugal a ser convencido de criar um único sistema de Contabilidade que fosse de aceitação internacional e facilitasse acesso aos mercados de capitais internacionais (ALVES; ANTUNES, 2010).

É possível classificar em dois tipos os sistemas contábeis: (i) os que têm forte dependência das leis (*code law*), nesse caso, as normas contábeis são definidas pelo sistema legal do país, (ii) e os que a contabilidade é regulada pelo setor privado (*common Law*). Nobes et al. (1997) entendem que Portugal e Espanha se inserem na primeira classificação, e Estados Unidos e Grã-Bretanha na segunda.

Martins et al. (2007) explicam que nos países em que prevalece o Direito Romano (*Code Law*), como Portugal e Espanha, o processo de normatização origina-se a partir da lei, com pouca participação do profissional da contabilidade, com forte influência do Fisco, prevalecendo à

forma ao invés da essência econômica e orientação por meio de regras.

Por outro lado, nos países influenciados pelo Direito Consuetudinário (*Common Law*), como Estados Unidos e Grã-Bretanha, o processo de normatização origina-se a partir dos profissionais de contabilidade e com forte participação dos usuários, em especial os analistas, da academia, das empresas, prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e orientações com base em princípios e, não, em regras.

Por outro lado, em Portugal as Normas Internacionais de Contabilidade são conhecidas pelo acrônimo NIC. Alves e Antunes (2010) relatam que os objetivos das NICs visam:

1. desenvolver um sistema de normas contábeis que seja possível compreendê-las, compará-las e aplicá-las em nível global, além de serem de alta qualidade;
2. promover o uso e a rigorosa aplicação das normas contábeis em nível global;
3. atingir a convergência entre todas as normas contábeis quer em nível nacional quanto internacional.

O sistema de contabilidade de Portugal possui características em que é possível perceber a forte influência da legislação fiscal, limitada influência dos profissionais da contabilidade no processo normativo. Nobes (1981) justifica essas características quando explica que as instituições bancárias possuem significativo capital financeiro, além

disso, o Estado é privilegiado usuário dos demonstrativos contábeis.

Registra-se a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), que surgiu em 1974, originada pela Ordem-Ministerial n.º 83/1974 com o objetivo de aprovar normas técnicas de auditoria e publicar boletins periódicos dirigidos aos seus membros. Essas normas, que são atualizadas periodicamente, fazem parte do Manual dos Revisores Oficiais de Contas.

Em 1977, com a criação da Comissão de Normatização de Contabilidade (CNC), aconteceu o primeiro passo para a harmonização da Contabilidade em Portugal. A CNC é uma entidade oficial que normatiza e harmoniza a Contabilidade em Portugal e tem dependência administrativa e financeira do Ministério das Finanças. Paralelo a tal fato, ocorreu à publicação do primeiro Plano Oficial de Contas (POC), o qual sofreu forte influência do plano de contas francês. Em 1986, Portugal aderiu a União Europeia e, dessa maneira, o POC precisou ser adaptado ao novo panorama econômico e contábil. Assim, em 1989, incorporou princípios contábeis e procedimentos de mensuração dos países integrantes da UE.

No panorama antes descrito Silva, Rodrigues e Ferreira (2003) explicam que em Portugal até o ano de 1991 não existia regulamentação sobre informação consolidada, quando foi publicado o Decreto-Lei n.º 238/1991, de 2 de julho, que transpôs para o ordenamento jurídico-contábil português as normas

“A característica normativa brasileira, alicerçada na influência *code law*, nos entendimentos de Souza (2017), foi responsável pela convergência no Brasil de não ter ocorrido de forma tão harmônica como ocorreu nos países europeus. Nesse sentido, a influência *code law* tornou o processo de convergência longo e burocrático.”

de consolidação de contas estabelecidas na Sétima Diretiva Comunitária (83/349/CEE). Surgiu assim a obrigação geral de as empresas portuguesas sujeitas ao Plano Oficial de Contas (POC) elaborarem, divulgarem e publicarem contas consolidadas.

Nesse sentido, as entidades com funções de regulamentação na área contábil têm sido responsáveis pelo processo de elaboração das normas, enquanto os membros dos órgãos de direção e gestão das empresas são responsáveis pela informação contábil consolidada dos grupos. Desse modo, os Revisores Oficiais de Contas (ROCs) podem desempenhar um papel importante, assegurando a correta aplicação das normas contábeis e contribuindo assim para a melhoria da qualidade da informação publicada (SILVA; RODRIGUES; FERREIRA, 2003).

A partir do ano de 1991, a CNC passou a emitir as Diretrizes Contábeis (DC) com o objetivo de atualizar o POC, deste modo, o POC deixou de ser reformulado e as DC possibilitaram melhor informação contábil-financeira, o que também possibilitou melhor comparabilidade. Nesse sentido, Alves e Antunes (2010) entendem que as DCs se aproximaram das normas emanadas pelo IASB e, com isso, o desenvolvimento da Contabilidade em Portugal passou a estar enquadrado na estratégia de harmonização da Contabilidade da UE.

Em 2003 a CNC elaborou o que denominou de “Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contábil Nacional” (CNC, 2003), o qual propôs a aplicação das normas do IASB. Essa aplicação ocorreu com as devidas adaptações às peculiaridades portuguesas.

Em 2007 a CNC aprovou o que denominou Sistema de Normalização da Contabilidade, aplicável às empresas não financeiras e consolidou toda a legislação antes existente, além de incorporar de forma plena o modelo de Contabilidade sugerido pelo IASB e adotado na UE.

É possível fixar em quatro fases o processo de normatização da Contabilidade em Portugal, interpretando as diretrizes emanadas pelo IASB e operacionalizadas por meio das IFRS (ALVES; ANTUNES, 2010):

1ª Fase: entre 1976 e 1988 criação da CNC e do primeiro POC;
2ª Fase: entre 1989 e 1991 com a adesão à UE e os consequentes ajustes ao novo panorama econômico;

3ª Fase: entre 1992 e 2005 com a emissão das DC e Interpretações Técnicas (IT) originadas da CNC e a consequente aproximação dos princípios e práticas contábeis das normas do IASB;

4ª Fase: iniciou em 2003 com o “Projeto de Linhas de Orientação de um Novo Modelo de Normalização da Contabilidade Nacional” (CNC, 2003).

Por oportuno, enfatiza-se que em 2009 foi publicado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual também sofreu alterações e, hoje está em vigor o Decreto-Lei nº 98 publicado em 2 de junho de 2015 o qual atualizou a Diretiva n.º 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, o qual versa sobre as demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.

A CNC 2003 enfatiza que para a correta utilização das normas, se faz necessário adequados mecanismos de *enforcement*. FEE (2002) explica que o “*enforcement*” pode ser visto como um sistema de controle e traduz-se na implementação de mecanismos para uma correta implementação das NICs. Em Portugal, de forma paralela ao mecanismo de *enforcement* existe a figura denominada de Revisores Oficiais de Contas (ROC).

Destaca-se, portanto, o importante papel que os ROCs podem desempenhar ao assegurar a correta aplicação das normas contábeis e

a consequente melhora das informações publicadas, além de contribuir, substancialmente, com os mecanismos de *enforcement* das empresas que postam seus relatórios na Bolsa de Valores (SILVA; RODRIGUES; FERREIRA, 2003).

Nesse sentido, a intervenção do ROC para efeitos de controle da informação contábil-financeira retratada nas demonstrações contábeis das empresas está prevista no Código das Sociedades Comerciais (CSC) (ALVES; ANTUNES, 2010).

Nesse panorama surgiu a entidade oficial, sob denominação de Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), com o objetivo de analisar normas de auditoria; publicar orientações aos seus membros, as quais integram o Manual dos Revisores Oficiais de Contas; propor à CNC atualizações nas normas contábeis; e organizar a cada três anos evento na área. Desse modo reconhece-se que esses fatos têm contribuído nas terras lusitanas ao processo de *enforcement*.

O ROC emite parecer sobre os demonstrativos contábeis, e se esses estão em acordo com os instrumentos legais pertinentes. Esse parecer pode ser emitido com ou sem ressalvas, com opinião adversa ou até com recusa de opinião. Nesse panorama, Freire (2003) explica que o objetivo do “*enforcement*” é contribuir para a transparência da informação financeira e a aplicação consistente das NICs, tendo por base a proteção dos investidores e a promoção da confiança nos mercados. Nesse processo, o ROC, pela sua postura profissional de independência e objetividade, é quem garante a conformidade das contas com os requisitos normativos.



Em Portugal os mecanismos de controle ou *enforcement* possuem fases operacionais: (i) inicialmente o controle está relacionado à gestão e à governança corporativa cujas ações resultam e refletem nos demonstrativos contábeis elaborados segundo as NICs; (ii) é caracterizada pela ação do ROC, que, como elemento independente, emite parecer sobre a credibilidade das demonstrações contábeis; (iii) nesta fase, a assembleia geral da empresa avalia e aprova, ou não, as demonstrações financeiras; (iv) entidades supervisoras analisam a correta implementação das NICs pelas empresas.

Em Portugal, as entidades supervisoras expressas no item (iv) são: Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM); o Banco de Portugal (BP); o Instituto de Seguros de Portugal (ISP); Comissão de Normatização Contábil (CNC); e Comissão de Normatização Contábil de Administração Pública (CNAP).

Caso as instituições anteriores se mostrarem ineficazes, existem ainda os tribunais os quais poderão também ser caracterizados como a quinta (v) fase. Por fim, a sexta fase (vi) o mercado caracterizado pela opinião pública e a imprensa, cuja pressão contribui com o cumprimento da lei. Diante do aparato de instituições, é possível deduzir que em Portugal existem inúmeros atores oficiais que exercem os mecanismos de *enforcement*.

Entende-se, portanto, que cada ator tem sua parcela de importância no processo de *enforcement*. Nesse sentido Haller e Keppler (2002)

também imputam responsabilidades aos profissionais da contabilidade e empresários locais quando se referem que as NIC só poderão cumprir o seu objetivo de garantir a confiabilidade e a comparabilidade da informação contábil, se forem corretamente aplicadas e interpretadas por quem elabora e prepara as demonstrações financeiras.

3. Metodologia

Para atingir o objetivo proposto, buscou-se, por meio de pesquisa descritiva e usando dados secundários, analisar os diversos entendimentos de autores nacionais e internacionais que permeiam o tema central, qual seja a implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e em Portugal.

A análise comparativa tem sido usada como instrumento metodológico relativamente frequente em pesquisas científicas (RAVENTÓS, 1983). Além disso, os trabalhos dessa natureza têm sido de caráter descritivo (BAKER; BARBU, 2007).

A investigação tem abordagem qualitativa ao utilizar amostragem intencional, coletar dados abertos, analisar e interpretar texto e redacionar relatório (CRESWELL, 2010). Utilizou-se também o método bibliográfico ao considerar-se que a pesquisa bibliográfica, no entendimento de Severino (2011), está alicerçada em documentos, como textos, livros, artigos entre outros. Gil (2010) entende que, em algumas áreas do conhecimento, a maioria das pesquisas é realizada

com base principalmente em material obtido em fontes bibliográficas.

Como consequência do que antes foi exposto, explica-se porque se empregou o método bibliográfico. Desse modo, estudos de pesquisadores brasileiros, portugueses, norte-americanos, entre outros, como artigos, dissertações e teses, foram pesquisados e, assim, buscou-se entender e interpretar os diversos posicionamentos desses autores, no sentido de identificar as principais ações convergentes e divergentes na implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e em Portugal.

4. Análise dos Resultados

Com base no referencial teórico subjacente à presente pesquisa, inicialmente são identificadas as principais ações convergentes na implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e em Portugal:

- d) ambos os países sofrem forte influência do Direito Romano ou *Code Law* (MARTINS et al. 2007; NOBES, 1997). Desse modo o processo de implantação das normas internacionais é influenciado por leis com pouca participação do profissional da contabilidade;
- e) ambos os países foram motivados em incursionar no processo de implantação das normas internacionais de contabilidade induzidos pela possibilidade de acesso a recursos no mercado de capitais internacionais (COSENZA; LAURECEL, 2011 e ALVES; ANTUNES, 2010);

“O sistema de contabilidade de Portugal possui características em que é possível perceber a forte influência da legislação fiscal, limitada influência dos profissionais da contabilidade no processo normativo.”

f) o processo de implantação das normas internacionais em ambos os países ocorreu em fases e ainda está em fase de ajustes e avanços (CONSONI; COLAUTO, 2016; ALVES; ANTUNES, 2010);

g) o processo de implantação das normas internacionais em ambos os países teve como diretriz as normas originadas do lasb em detrimento das normas US GAAP (COSENZA; LAURECEL, 2011; ALVES; ANTUNES, 2010);

h) o processo em ambos os países foi e ainda está sendo liderado por órgãos ou entidades oficiais. No Brasil, quem lidera é o CFC (Nascimento et al., 2014) e, em Portugal, a liderança ocorre por meio da CNC (NOBES, 1981);

i) ambos os países entendem como positivo o processo e o consideram em fase de construção e ajustes (COSENZA; LAURECEL, 2011; HALLER; KEPLER, 2002).

Na sequência da pesquisa são expressas as ações divergentes identificadas:

j) no Brasil, o processo iniciou oficialmente no ano de 2000, por meio do Projeto de Lei n.º 3.741/2000 que originou a Lei

n.º 11.638/2007. Por outro lado, em Portugal o processo iniciou em 1977 com a criação da CNC (CONSONI; COLAUTO, 2016; ALVES; ANTUNES, 2010);

k) no Brasil, o processo foi motivado pela necessidade de adequar o país às orientações mundiais no sentido de que os demonstrativos contábeis estivessem em sintonia com os padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados do mundo. Já em Portugal, o processo ocorreu pela necessidade de adaptação ao panorama econômico presente na União Europeia;

l) no Brasil, ocorreu preocupação em conciliar os reflexos da convergência com os interesses fiscais. Isso ocorreu de forma gradativa e por meio de leis como a n.º 11.941/2009 e a 12.973/2014 (FREIRE et al., 2012). Em Portugal, a CNC lidera e liderou a harmonização por meio da publicação do Plano Nacional de Contabilidade e, não, necessariamente, de instrumentos jurídicos conciliatórios;

m) no Brasil, o mecanismo de *enforcement* está delimitado na

análise dos relatórios contábeis das empresas constituídas juridicamente sob forma de sociedades anônimas de capital aberto e esse mecanismo é liderado pela Comissão de Valores Mobiliários (CONSONI; COLAUTO, 2016). Em Portugal, observa-se participação de inúmeros atores no processo de *enforcement* em que é possível destacar: Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM); o Banco de Portugal (BP); o Instituto de Seguros de Portugal (ISP); Comissão de Normatização Contábil (CNC) e Comissão de Normatização Contábil de Administração Pública (CNAP), e ainda a participação dos Revisores Oficiais de Contas.

Diante do que antes foi exposto, é possível sintetizar no Quadro 1 as principais ações convergentes e divergentes na implantação das normas internacionais de contabilidade no Brasil e em Portugal.

O Quadro 1 possibilita perceber, ao comparar o processo de implantação das normas emanadas pelo lasb entre o Brasil e Portugal, a existência de mais ações convergentes do que divergentes.

Quadro 1 - Síntese das Convergências e Divergências

Convergências	Autores	Divergências	Autores
1. influência do Direito Romano ou Code Law.	Martins et al., 2007 ; Nobes, 1997	1. Início do processo: Brasil em 2000 e Portugal em 1977.	Consoni e Colauto, 2016; Alves e Antunes, 2010.
2. Motivados pela possibilidade de acesso de recursos no mercado de capitais internacionais.	Cosenza e Laurecel, 2011; Alves e Antunes, 2010.	2. No Brasil o processo ocorre no sentido de que os demonstrativos contábeis estejam em sintonia com os padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados do mundo. Em Portugal, o processo ocorre pela necessidade de adaptação ao novo panorama econômico presente na União Europeia.	Consoni e Colauto, 2016; Alves e Antunes, 2010.
3. Processo ainda em desenvolvimento.	Cosenza e Laurecel, 2011; Alves e Antunes, 2010.	3. No Brasil ocorreu há necessidade de conciliar aos interesse fiscais. Em Portugal com a necessidade de harmonizar com as normas e padrões da UE.	Consoni e Colauto, 2016; Freire et al., 2012.
4. Em ambos os países prevaleceu às normas lasb em detrimento US GAAP	Cosenza e Laurecel, 2011; Alves e Antunes, 2010	4. No Brasil somente a CVM exerce mecanismo de <i>enforcement</i> . Em Portugal inúmeras entidades envolvidas no <i>enforcement</i> (CMVM, BP, ISP, CNC, CNAP, ROC).	Consoni e Colauto, 2016; Freire et al., 2012.
5. A liderança no processo é por entidades oficiais, no Brasil CFC e em Portugal a CNC	Consoni e Colauto, 2016; Nobes, 1981		
6. Ambos consideram positivo o processo.	Cosenza e Laurecel, 2011; Haller e Keppler, 2002.		

Fonte: dados da Pesquisa, 2017.

5. Conclusão

A conclusão da pesquisa bibliográfica realizada possibilita responder quais as principais ações convergentes e divergentes na implantação das normas internacionais de contabilidade lideradas pelo IASB quando comparadas às ações do Brasil e de Portugal.

Como ações convergentes, destacam-se inicialmente a influência do Direito Romano ou *Code Law* e a implantação “de cima para baixo” com pouca participação do profissional da contabilidade o que tem tornado o processo longo e burocrático. Destaca-se também que ambos os países entendem que a convergência as normas originadas do IASB possibilita acesso de recursos oriundos do mercado de capitais internacionais.

Como ações concordantes, ainda é possível destacar que ambos os países aceitaram as normas originadas do IASB e entendem que essas são positivas, tanto pela qualidade da informação quanto pelo efeito que

causa no panorama econômico, embora entendam que o processo ainda está em construção e que entidades como o Conselho Federal de Contabilidade no Brasil (CFC) e a Comissão de Normatização Contábil (CNC) lideram de forma eficiente o processo.

Por outro lado, é possível depreender que cronologicamente Portugal participa do processo há mais tempo, ou seja, desde 1977, e o Brasil, a partir do ano de 2000, realidade que imputa a Portugal possivelmente maior conhecimento e experiência, embora isso seja possível entender, pois Portugal necessitava adaptar-se ao panorama econômico originado da adesão ao bloco econômico-financeiro denominado de União Europeia e o Brasil tinha embrionariamente a intenção de adaptar seus relatórios contábeis aos padrões mundiais, assim, portanto, necessidades temporais diferentes.

Depreende-se, ainda, que o Brasil teve extrema preocupação em atender aos anseios fiscais oriundos dos

fatos econômicos impactados pela convergência, face à incerteza contábil, fiscal e jurídica que o novo panorama apresentou. Portugal preocupou-se com a necessidade de harmonizar as normas contábeis com os padrões praticados e aceitos pela UE.

Por fim, esta pesquisa deixou evidente que o Brasil possui poucos mecanismos de *enforcement* em que se destaca a CVM em relação à auditoria dos relatórios contábeis produzidos pelas sociedades anônimas de capital aberto. Por outro lado, Portugal possui inúmeras instituições oficiais comprometidas com os mecanismos de *enforcement* como a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a Comissão de Normatização Contábil, a Comissão de Normatização Contábil de Administração Pública e também os Revisores Oficiais de Contas, realidade essa que possibilita melhores resultados imputados a Portugal quanto à implantação das normas internacionais de contabilidade.

6. Referências

ALVES, M. DO. C.; ANTUNES, E.C. *A implantação das normas internacionais de contabilidade na europa: um estudo comparativos*. Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia. Portugal, Covilhã, 2010.

BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*. nº 42, pp.272-304, 2007.

BALL, R. International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36 (suplemento 1), 5-27. 2006.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/>. Acesso em 13 de abr. 2017.

BROWN, P. Some observations on research on the benefits to nations of adopting IFRS. *The Japanese Accounting Review*. doi:10.11640/tjar.3.2013.01, 2013.

CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. *Contabilidade Vista e Revista*, v.21, p.157-187, 2010.

CONSENZA, J.P.; LAURENCEL, L. da C. Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria Habermasiana. *Revista de Informação Contábil* - v. 5, n. 4, p. 79-103, Out- Dez, 2011.

CONSONI, S.; COLAUTO, R.D. A divulgação voluntária no contexto da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. São Paulo, v.18, n.62, p.658-677 out./dez.2016.

CRESWELL, J.W. *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Tradução Magda Lopes. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2010, 296 p.

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens, *Discussion paper on Enforcement of IFRS within Europe*, 2002. Disponível em <http://www.iasplus.com/restruct/euro2002.htm>. Acesso em 31 jan, 2017.

FREIRE, M.D. de M.; MACHADO, M.R.R.; MACHADO, L.S.; SOUZA, E.S.; OLIVEIRA, J.J. de. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 6 n. 15. p. 3-22, 2012.

FRITZ, S.; LAMMLE, C., *The International process of Accounting Standards*. International Master Program and Culture, 2003.

GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª edição. São Paulo. Ed, Atlas S/A. 2010.

GIROTTI, M. Pesquisas apontam os resultados da adoção das normas IFRS no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 222 – Brasília – DF, p.7-15, nov./dez. 2016.

HALLER, A.; KEPPLER, J. *Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects*. The European Accounting Review, n° 11:1, pp.153-190, 2002.

KAYA, D.; PILLHOFER, J. A. Potential adoption of IFRS by the United States: a critical view. *Accounting Horizons*, v.27 (2), p. 271-299. 2013.

LIMA, J.B.N. de. *A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil*. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

LOURENÇO, I.M.E.C. CASTELO BRANCO, M.E.M. de A.D. Universidade do Porto. Faculdade de Economia, Contabilidade e Controle de Gestão, Lisboa, Portugal, 2015.

MARTINS, E.; MARTINS, V.A.; MARTINS, E.A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. RIC/UFPE - *Revista de Informação Contábil*. v 1, no 1, p. 7-30, set/2007.

NOBES, C.W. An empirical investigation of international accounting principles: A comment. *Journal of Accounting Research*, Spring, p.268–80, 1981.

PALEA, V. IAS/IFRS and financial reporting quality: lessons from the European experience. *China Journal of Accounting Research*, 6(4), p.247-263, 2013.

POPE, P. F.; MCLEAY, S. J. The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, v.41(3), p. 233-266, 2011.

RAVENTÓS, S. F. El fundamento de la metodología comparativa em Educación. *Educa*. n 3, pp. 61-75. 1983.

SEVERINO, A.J. *Metodologia do Trabalho Científico*. 23ª ed. São Paulo, Cortez Editora, 2011.

SILVA, A.F.; RODRIGUES, A.M.; FERREIRA, L.F. Accounting regulation and enforcement mechanisms: the auditor's role in the portuguese listed groups. *Revista Contabilidade & Finanças*, v.14, p.88-105, 2003.

SOUZA, N.A. de. *Análise da relevância do valor justo dos derivativos nas instituições financeiras após a adoção do IFRS*. Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2017.

VAN TENDELOO, B.; VANSTRAELEN, A. Earnings management under German GAAP versus IFRS. *The European Accounting Review*, v.14 (1), p.155-180, 2005.

ZEFF, S. A.; NOBES, C. W. Commentary: has Australia (or any other jurisdiction) 'adopted' IFRS? *Australian Accounting Review*, v 53(20), p.178-184. 2010.