

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU

FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS – FAGEN

Mestrado em Administração

Percepção sobre as expressões de incerteza na adoção das IFRS no Brasil

Marcelo Dias de Almeida

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Sirlei Lemes

Uberlândia [MG]

2008

Reitor da Universidade Federal de Uberlândia

Prof. Dr. Arquimedes Diógenes Ciloni

Diretor da Faculdade de Gestão e Negócios

Prof. Reinaldo Campus Andraus

Coordenador do Programa de Mestrado em Administração

Prof. Dr. Valdir Machado Valadão Junior

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU

FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS – FAGEN

Mestrado em Administração

Percepção sobre as expressões de incerteza na adoção das IFRS no Brasil

Marcelo Dias de Almeida

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Sirlei Lemes

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação (mestrado) em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para a obtenção do título de

Uberlândia

2008

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

A447p Almeida, Marcelo Dias de, 1975-
Percepção sobre as expressões de incerteza na adoção das IFRS no
Brasil / Marcelo Dias de Almeida. - 2008.
92 f. : il.

Orientadora: Sirlei Lemes.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Uberlândia,
Progra-
ma de Pós-Graduação em Administração.
Inclui bibliografia.

1. Contabilidade - Normas - Teses. I. Lemes, Sirlei. II. Universidade
Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Administração.
III. Título.

CDU: 657 (083.74)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU

FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS – FAGEN

Mestrado em Administração

Marcelo Dias de Almeida

Percepção sobre as expressões de incerteza na adoção das IFRS no Brasil

Banca examinadora:

Professora Dr^a. Elionor Farah Jreige Weffort

Professor Dr. Ernando Antônio dos Reis

Professora Dr^a. Sirlei Lemes – Orientadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade, pela determinação e sobretudo pela força que me moveu em momentos difíceis.

Agradeço a minha família pelo estímulo e por acreditar em mim, tornando-me forte frente aos desafios.

A minha orientadora, professora Sirlei, que soube me guiar num vasto mundo de possibilidades inerentes à temática escolhida e às minhas formações – Letras e Administração -, sem que eu me perdesse ou me desviasse de meu propósito.

A auspiciosa professora Stella, que sempre me auxiliou quando precisei e com sua peculiar paciência me direcionou nos caminhos da estatística.

A todos os colegas de mestrado, em especial a minha amiga Lóren que compartilhou muitos momentos comigo em disciplinas e artigos, a quem me afeiçoei e por quem tenho admiração irrestrita.

Aos responsáveis pela contabilidade das empresas, dos bancos e aos colegas acadêmicos que responderam o questionário evidenciado nessa pesquisa, sem eles a viabilização desta não seria possível.

Aos amigos da Escola Estadual Presidente Tancredo Neves que sempre foram parceiros e não mediram esforços para que eu pudesse me ausentar do trabalho e assistir às aulas.

Aos membros da banca examinadora, Professor Dr. Ernando, Professor Dr. Germano (exame de qualificação) e, em especial, a Professora Dr^a Elionor, que ainda convalescendo veio a Uberlândia contribuir para meu aprimoramento. Todos forneceram dicas imprescindíveis para a concepção deste.

Enfim, agradeço a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que eu pudesse concretizar esse trabalho que se constitui como um novo impulso na minha vida acadêmica e conotativamente como chave para novas portas que surgirão nos meus caminhos.

“Todos os dias Deus nos dá um momento em que é possível mudar tudo que nos deixa infelizes. O instante mágico é o momento em que um ‘sim’ ou um ‘não’ pode mudar toda a nossa existência.”

(Autor desconhecido)

Resumo

A busca da convergência contábil para as normas internacionais resulta de uma clara resposta a necessidade do mundo econômico de compartilhar uma linguagem que facilite a comunicação dos mercados mundiais. Daí, a proposta do IASB de normas contábeis internacionais que sejam aplicáveis em nível mundial. Contudo, essa proposta implica a tradução de tais normas, originalmente em inglês, para outro idioma, perpassando ainda por questões relacionadas às expressões de incerteza contidas nas referidas normas. Assim, esse trabalho tem como objetivo identificar a percepção das empresas que emitem ADR, das instituições financeiras brasileiras (bancos) e dos acadêmicos (alunos dos programas de mestrado e doutorado da USP, participantes do Laboratório de Estudos em contabilidade internacional) sobre as expressões de incerteza existentes nas IFRS. De maneira geral, considerando a hipótese elencada neste trabalho de que não há diferença na percepção entre os três grupos sobre as expressões de incerteza contidas nas normas internacionais de contabilidade, verificou-se, após a utilização da ANOVA e do teste *Post Hoc – Tukey HSD*, que as expressões *reasonable assurance*, *seriously in question* e *virtually certain* apresentam diferenças significativas na percepção por parte da amostra. Assim sendo, destaca-se que a diferença de percepção em relação às expressões de incerteza pode gerar entendimentos variados e, por conseqüência, distorções na interpretação das demonstrações financeiras, acarretando informações diferenciadas que interferem sobremaneira na tomada de decisão. Como limitação apresenta-se o fato de o estudo examinar a percepção sobre as expressões de incerteza num contexto isolado (palavras utilizadas isoladamente). Desta maneira, como sugestão para estudo futuro indica-se a análise de tais expressões num contexto específico, por exemplo, o contábil ou ainda avaliar o uso das mesmas após 2010 quando as empresas brasileiras efetivarão o processo de convergências para as normas internacionais de contabilidade.

Palavras-chave: convergência, percepção, expressão de incerteza, IFRS

Abstract

The search for convergence accounting to international standards results from an answer to the world's economic need to share a language that facilitates the communication of world markets. Hence, the IASB's proposal of international accounting standards that are applicable worldwide. However, this proposal involves the translation of such standards, originally in English into another language, still considering issues related to expressions of uncertainty contained in those standards. This way, this work aims to identify the perception of companies that issue ADRs, Brazilian financial institutions (banks) and academics (students of master's and doctoral programs of the USP, participants of the Laboratory for Research on international accounting) about the expressions of uncertainty in the IFRS. In general, considering the hypothesis of this work that there is no difference in perception between the three groups about the expressions of uncertainty contained in international accounting standards, it was found, after the use of ANOVA test and the Post Hoc - Tukey's HSD , That the expressions **reasonable assurance**, **seriously in question** and **virtually certain** have significant differences in perception of the sample. Therefore, stand out that the difference in perception regarding expressions of uncertainty can generate different understandings and, consequently, distortions in the interpretation of financial statements, resulting differentiated information that interfere particularly in decision making. The limitation of this work is the fact that the study examined the perception of the expressions of uncertainty in an isolated (words used alone). Thus, as suggestions for future study one indicates the analysis of such expressions in a specific context, for example, the accounting or evaluate the use of them after 2010 when the Brazilian companies will consolidate the process of convergence to international accounting standards.

Key-words: convergence, perception, uncertainty expressions, IFRS

LISTA DE FIGURAS

01	Necessidade de comunicação	41
02	Processo de comunicação integrado à contabilidade	43
03	Representação de um Sistema Aberto (teoria dos sistemas)	56

LISTA DE TABELAS

01	Os 25 maiores bancos em volume de depósito	23
02	Tamanho da amostra e taxa de resposta por grupo	69
03	Perfil dos respondentes por grupo	69
04	Média, Mediana e Desvio Padrão da interpretação das expressões de incerteza	71
05	Teste de análise de variância das expressões de incerteza	73
06	Teste Tukey HSD considerando a expressão <i>reasonable assurance</i>	73
07	Teste Tukey HSD considerando a expressão <i>seriously in question</i>	74
08	Teste Tukey HSD considerando a expressão <i>virtually certain</i>	75

LISTA DE QUADROS

01	Expressões de incerteza existentes nas IFRS	18
02	Empresas brasileiras que emitem ADR	21
03	Agenda de ações para convergência FASB-IASB	29
04	Tópicos pesquisados, mas ainda não contemplados em Agenda Ativa	30

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ADR	American Depositary Receipts
ANOVA	Análise de Variância
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais.
BC	Banco Central
BDR	Brazilian Depositary Receipts
CEE	Comunidade Econômica Européia
CNSP	Conselho Nacional de Seguros Privados
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FAF	<i>Foundation of Accounting Financial</i>
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	The International Federation of Accountants
IFAC	International Federation of Accountants

IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
PIB	Produto Interno Bruto
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SAC	Standards Advisory Council
SEC	Securities Exchange Commission
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

SUMÁRIO

1 – Introdução.....	16
2 – Contabilidade além das fronteiras.....	24
2.1 – Perspectiva Histórica do IASB.....	24
2.2 – O IASB e os Estados Unidos.....	26
2.2.1 – <i>American Depositary Receipts (ADR)</i>	30
2.3 – As perspectivas no Brasil das IFRS.....	32
2.3.1 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.....	32
2.3.2 – O Banco Central do Brasil, a SUSEP e as normas internacionais de contabilidade.....	34
2.3.3 – O Brasil e as normas internacionais contábeis na atualidade.....	37
3 – A comunicação e a contabilidade.....	40
3.1 – A contabilidade e a teoria da comunicação.....	43
3.1.1 – Contabilidade como processo de comunicação.....	44
3.2 – Composição do processo de comunicação contábil.....	45
3.2.1 – O transmissor ou emissor de informações contábeis.....	46
3.2.2 – O receptor.....	47
3.2.3 – A mensagem.....	48
3.2.4 – O canal.....	49
3.3 – Linguagem e contabilidade.....	50
3.4 – Sistema de informação contábil.....	54

4 – A tradução das normas internacionais de contabilidade e a convergência.....	58
4.1 – O processo de tradução das normas internacionais de contabilidade.....	62
5 – Análise e discussão dos dados.....	68
6 – Considerações finais.....	76
7 – Referências.....	80
Apêndice A.....	84
Apêndice B.....	86
Apêndice C.....	91

1 – Introdução

A contabilidade internacional vem ganhando destaque em todas as corporações mundiais, principalmente devido ao processo iminente de convergência para as normas contábeis internacionais, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), propostas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), órgão emissor de normas contábeis internacionais. Tais instruções buscam a harmonização das normas e práticas contábeis. Para a realização desse objetivo está em curso um processo de convergência para um único conjunto de normas aceito como mundiais, processo que implica na proposta de adoção, por todos os países do mundo, das normas concebidas pelo IASB.

Para que seja possível a apresentação das demonstrações financeiras brasileiras de acordo com as normas internacionais, necessário se faz um amplo trabalho de revisão dos procedimentos de base da contabilidade, envolvendo a discussão da matéria com as empresas. Além disso, se torna relevante também a adaptação e o desenvolvimento de sistemas informatizados e normas contábeis internas, bem como a preparação de material científico que propicie subsídios para os processos de tradução e implementação das referidas normas.

Portanto, cabe destacar que as ações supracitadas têm forçado a adaptação das informações contábeis, usualmente preparadas de acordo com padrões e práticas locais, aos padrões internacionais, para que assim atinjam igualmente as perspectivas dos usuários locais e dos externos, e desta forma possam ser interpretadas e comparadas.

Assim sendo, o tema específico deste trabalho é a implementação das normas contábeis internacionais no Brasil, considerando aspectos referentes à percepção das empresas que emitem ADR, das instituições financeiras (bancos) e dos acadêmicos (alunos dos programas de mestrado e doutorado da USP, participantes do Laboratório de Estudos em contabilidade internacional) sobre as expressões de incerteza existentes nas referidas normas.

Considerando o fato de a contabilidade ser a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos para a avaliação de investimentos ou do risco de determinadas transações, o uso de práticas contábeis distintas tem trazido dificuldades para a compreensão e comparação das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional. Esse fato tem reforçado a busca pela convergência de normas contábeis em entidades que têm interesse em que suas demonstrações contábeis sejam adequadamente avaliadas também no exterior.

Assim sendo, destaca-se que a análise das demonstrações contábeis é uma ferramenta essencial à geração de informações sobre o desempenho, a situação econômico-financeira e a gerência das empresas. Porém, os resultados referentes às demonstrações podem diferenciar-se em virtude das normas contábeis inerentes a cada nação e/ou ao grupo de países.

Em consequência disso, surge a necessidade da análise do processo de convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais de contabilidade, as IFRS, que envolve questões concernentes à percepção de diversos segmentos sobre as expressões de incerteza existentes nas referidas normas, objetivando informações financeiras mais precisas e compreensíveis que facilitem a análise e, em consequência, aumentem a confiabilidade nos dados oriundos de tais informações.

Uma tarefa central no contexto do presente trabalho, é pois clarificar o que são as expressões de incerteza, que não sendo exceção entre os termos gerais em lingüística, tem uma definição vagamente partilhada por todos. Desta forma, para este trabalho as expressões de incerteza são consideradas expressões lingüísticas cuja interpretação pode variar de um indivíduo para outro. Assim a interpretação de tais expressões passa a ser inerente a cada indivíduo, o que gera percepções diferentes em relação a uma mesma palavra.

No estudo publicado em 2003 por Timothy S. Douppnik e Martin Richter, intitulado *Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study*, que se

consubstancia como base para este trabalho, os autores supracitados destacam que expressões de incerteza como *remote*, *possible* e *virtually certain* tem sido usadas constantemente na contabilidade e estão presentes em larga escala nas IFRS.

Ainda segundo Doupnik, Richter (2003):

Pouco se sabe sobre a forma como estas expressões são interpretadas. É importante compreender a forma como estas expressões são interpretadas pelos elaboradores das demonstrações financeiras e como inconsistências significativas reduzirão a comparação entre as demonstrações financeiras das empresas.

As expressões de incerteza utilizadas neste trabalho são as expressões utilizadas no estudo descrito acima, contudo, pelo fato do referido estudo ser de 2003, a incidência das expressões de incerteza foi verificada na publicação IFRS 2007, produzida pelo IASB, conforme quadro a seguir:

Quadro 1 – Expressões de incerteza existentes nas IFRS

1. assurance
2. expected
3. likely
4. more uncertain
5. no longer probable
6. not expected
7. not probable
8. possible
9. probable
10. reasonable assurance
11. reasonably likely
12. remote
13. seriously in question
14. sufficient certainty
15. uncertainty
16. unlikely
17. valid expectations
18. virtually certain
19. with the prospect

Fonte: IFRS, 2007.

As expressões supracitadas, bem como a incidência das mesmas nas normas internacionais encontram-se expostas no Apêndice B.

Considerando o problema aqui delineado, este trabalho tem por objetivo identificar a percepção das empresas que emitem ADR (*American Depositary Receipts*),

das instituições financeiras brasileiras (bancos) e dos acadêmicos sobre as expressões de incerteza existentes nas IFRS.

Para este trabalho o termo acadêmicos se refere aos alunos dos programas de mestrado e doutorado da USP, participantes do Laboratório de Estudos em contabilidade internacional.

Os seguintes objetivos específicos fazem parte deste trabalho:

- Apresentar elementos da teoria da comunicação e da teoria da linguagem aplicados na contabilidade.
- Evidenciar a percepção da amostra (empresas que emitem ADR, instituições financeiras brasileiras e acadêmicos) sobre as expressões de incerteza contidas nas normas internacionais.

Ao se considerar os objetivos supracitados este trabalho apresenta como problema de pesquisa a seguinte questão: Existem diferenças na percepção das empresas que emitem ADR, das instituições financeiras e dos acadêmicos, sobre as expressões de incerteza existentes nas IFRS?

No que tange à metodologia, esta pesquisa, quanto à natureza, pode ser classificada como pesquisa aplicada, pois de acordo com Gil (2002) esta pesquisa “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Quanto à forma de abordagem a pesquisa se constitui em uma pesquisa quantitativa, que, de acordo com Gil (2002) é aquela que reúne, registra e analisa todos os dados numéricos que se referem às atitudes e aos comportamentos do público-alvo. Tal pesquisa deve ser usada quando se quer medir opiniões, reações, sensações, hábitos e atitudes de um universo (público-alvo), através de amostra que o represente de forma estatisticamente comprovada.

Vale ressaltar ainda que a investigação científica depende de um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos (GIL, 2002) para que seus objetivos sejam atingidos: os métodos científicos.

Como método científico para este trabalho será utilizado o método hipotético-dedutivo que consiste na adoção da seguinte linha de raciocínio: quando os

conhecimentos disponíveis sobre determinado assunto são insuficientes para a explicação de um fenômeno, surge o problema. Para tentar explicar as dificuldades expressas no problema, são formuladas conjecturas ou hipóteses. Das hipóteses formuladas, deduzem-se conseqüências que deverão ser testadas ou falseadas (GIL, 2002).

Ainda segundo Gil (2002) falsear significa tornar falsas as conseqüências deduzidas das hipóteses. Enquanto no método dedutivo se procura a todo custo confirmar a hipótese, no método hipotético-dedutivo, ao contrário, procuram-se evidências empíricas para derrubá-la.

Para o presente trabalho está elencada a seguinte hipótese:

H_0 – não há diferença na percepção sobre as expressões de incerteza contidas normas internacionais de contabilidade, entre as empresas que emitem ADR, as instituições financeiras brasileiras (bancos) e os acadêmicos.

No presente trabalho a hipótese seria aceita somente se nenhuma das dezenove expressões analisadas apresentassem diferença estatística significativa na percepção por parte da amostra, independente de sua incidência nas IFRS. Em contrapartida, rejeitar-se-ia a hipótese se qualquer uma das dezenove expressões de incerteza apresentasse diferença na percepção da amostra.

A partir da coleta dos dados, a pesquisa passa a ser descritiva e visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Este delineamento envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática.

No caso deste trabalho, foi utilizado um questionário, apresentado no Apêndice A que é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas pré-elaboradas, sistemática e seqüencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa, que devem ser respondidas por escrito. É uma interlocução planejada.

Aos respondentes foi solicitada uma análise de cada expressão de incerteza indicando uma probabilidade numérica numa escala de zero por cento a cem por cento, associada à certeza em relação a cada expressão.

Enviou-se o questionário a empresas brasileiras que emitem ADR, de acordo com o quadro a seguir, obtido por meio do *software* Economática. O referido *software* foi escolhido pela agilidade na obtenção dos dados, além da facilidade de manuseio.

Quadro 2 – Empresas brasileiras que emitem ADR

Empresas	Bolsa
1. Ambev	NYSE
2. Aracruz	NYSE
3. Bradesco	NYSE
4. Brasil Telecom	NYSE
5. Braskem	NYSE
6. Cemig	NYSE
7. Cesp	OTC
8. Copel	NYSE
9. CPFL Energia	NYSE
10. Eletrobrás	OTC
11. Embraer	NYSE
12. Embratel Part	NYSE
13. Gafisa	NYSE
14. Gerdau	NYSE
15. Gol	NASDAQ
16. Itaú	NYSE

17. Net	NYSE
18. P.Acucar-CBD	NYSE
19. Perdigão S/A	NYSE
20. Petrobras	NYSE
21. Sabesp	NYSE
22. Sadia S/A	NYSE
23. Sid Nacional	NYSE
24. TAM S/A	NYSE
25. Tele Centroeste Cel *	NYSE
Tele Leste Celular *	NYSE
26. Tele Nordeste Celular**	NYSE
27. Tele Nort CI	NYSE
Tele Sudeste Celular *	NYSE
28. Telebrás Old	NYSE
29. Telemar	NYSE
Telemig *	NYSE
30. Telesp	NYSE
Tim Part S/A**	NYSE
31. Ultrapar	NYSE
32. Unibanco	NYSE

* Empresas do grupo Vivo (um só questionário)

** Empresas do grupo TIM (um só questionário)

Fonte: Economática (2008)

Inicialmente o contato com as empresas e os bancos foi feito através do *link* Relações com Investidores (RI), presente na maioria dos sítios destas amostras, utilizando uma carta de apresentação, na qual se expunham a proposta de pesquisa e o objetivo da mesma. Além disso, a carta enfatizou a intenção de se enviar o instrumento de pesquisa (questionário) para o responsável pela área contábil. Para tanto, solicitou-se o e-mail do referido profissional. Para aqueles sítios que não possuíam o *link* RI, buscou-se a Ouvidoria ou o contato direto por meio do e-mail disponível.

A justificativa para a escolha das empresas que emitem ADR fundamenta-se na perspectiva de que tais empresas sejam potenciais adotantes das IFRS, considerando seus negócios transnacionais e a perspectiva da fiscalizadora das bolsas americanas (SEC) aceitar as demonstrações contábeis em IFRS de empresas estrangeiras em 2009. Além disso, deve-se destacar a Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007 que obriga as SAs de capital aberto a publicarem as demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade a partir de 2010.

O questionário foi aplicado também para as instituições financeiras nacionais (bancos), conforme Tabela 1. A tabela representa os 25 maiores bancos em volume de depósito no Brasil, que juntos correspondem a 94,9% de todo depósito de acordo com o sítio do Banco Central do Brasil (2007). Tal escolha se deve em função da decisão do Banco Central do Brasil de exigir demonstrações contábeis em IFRS a partir de 2010 para as instituições financeiras.

Tabela 1 – Os 25 maiores bancos em volume de depósito – data base: junho/2007

Instituições	Depósito R\$ Mil
	Total
1. Banco do Brasil	164.545.018
2. Caixa Econômica Federal	127.591.767
3. Bradesco	82.699.925
4. Itaú	69.451.457
5. ABN AMRO	55.977.314
6. HSBC	41.750.605
7. Unibanco	35.117.505
8. Santander Banespa	34.479.331
9. Nossa Caixa	27.212.285
10. Votorantim	17.698.749

11. Safra	11.619.969
12. Banrisul	11.043.655
13. Citibank	6.715.362
14. UBS Pactual	5.660.587
15. BNP Paribas	3.544.683
16. Alfa	3.527.859
17. BIC	3.502.794
18. Banestes	3.409.641
19. Ccredit Suisse	3.324.085
20. BRB	3.166.035
21. BESC	3.133.769
22. BBM	3.044.307
23. BNB	2.857.903
24. Mercantil do Brasil	2.756.573
25. Bansicredi	2.479.022
Total dos 25 maiores	726.310.200
% dos 25 maiores	94,9%
Total do Sistema JUN/07*	765.222.606

Fonte: www.bcb.gov.br - Sisbacen: Balancetes processados até 03/09/2007

* Total Consolidado Bancário (102 Instituições)

Adicionalmente o referido questionário foi aplicado a acadêmicos – alunos dos programas de mestrado e doutorado da USP, participantes do Laboratório de Estudos em contabilidade internacional. Essa amostra foi escolhida pela importância e pela tradição dos acadêmicos da USP nos estudos de contabilidade internacional, bem como pelo pioneirismo dessa instituição nas pesquisas concernentes às normas internacionais de contabilidade.

Por fim, no que se refere aos procedimentos técnicos foram utilizados elementos da estatística descritiva, Média, Mediana e Desvio Padrão. Além dos referidos elementos foi utilizada a Análise de Variância (ANOVA) que de acordo com Montgomery (1991) é usada para testar a hipótese de existirem diferenças significativas entre as médias dos diferentes níveis (percepção) de um fator (expressões de incerteza), e baseando-se na análise de variâncias amostrais aplicou-se o teste *Post Hoc – Tukey HSD* que se fez necessário para determinar quais grupos apresentam diferenças nas médias amostrais entre si.

2 – Contabilidade além das fronteiras

2.1 - Perspectiva Histórica do IASB

O *International Accounting Standards Committee* (IASC), ou Comitê de Normas Contábeis Internacionais, órgão que precedeu o *International Accounting Standards Board* (IASB), traduzido livremente como órgão emissor de normas contábeis internacionais, foi estabelecido em 1973 como um órgão autônomo de desenvolvimento e publicação autorizada das normas internacionais de auditoria. Na década de 1980 era composto por 142 organizações de mais de 103 países. Os negócios do IASC eram conduzidos por uma diretoria composta por órgãos de contabilidade representativos em mais de 13 países e por muitas outras organizações que possuíam interesse nos relatórios financeiros. Suas atividades eram sustentadas pela Federação Internacional de Contadores (*The International Federation of Accountants* - IFAC) e pela Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários (*International Organisation of Securities Commissions* - IOSCO), assim como pelos negócios da comunidade internacional e pelas bolsas de valores no mundo todo.

O IASC emitia as normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standard* - IAS) e muitos países as usavam como um indicador de desempenho ou como base para os requerimentos da contabilidade nacional. Além disso, bolsas de valores, como a de Londres, requeriam ou permitiam que empresas estrangeiras apresentassem as demonstrações financeiras de acordo com tais normas.

No fim de 1993 o IASC completou um programa de cinco anos chamado de Comparação de Demonstrações Financeiras (*Comparability of Financial Statements*), o qual eliminou muitas das escolhas dos tratamentos alternativos contábeis para 10 normas (IAS 2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22 e 23). Como parte desse projeto, o IASC também realizou muitas outras mudanças e melhoras nas seções de guias e nas publicações requeridas, para desta forma encontrar as demandas dos mercados de capital e os negócios da comunidade internacional.

Finalmente, o formato de cada IAS foi alterado para distinguir mais claramente as normas do material suplementar que funcionava como guia. As 10 IAS revisadas foram publicadas em dezembro de 1993 e se tornaram efetivas em 1º de janeiro de 1995.

Em detrimento da reestruturação do IASC entre 1997-2001, bem como da própria evolução das normas contábeis mundiais e de sua aceitação em vários países,

surge então o IASB, em 1º de abril de 2001, como resultado do acordo entre vários órgãos de gestão contábil de países participantes do IASC.

O IASB realizou em 2001 uma avaliação das normas contábeis existentes e dos projetos futuros e em 2003 passou a publicar as normas numa série de instruções chamadas (*International Financial Reporting Standards - IFRS*), Normas Contábeis de Relatórios Financeiros. Tais instruções, juntamente com os antigos IAS, representam as normas de contabilidade internacional. Apesar de ainda permanecerem normas do IASB aprovadas sob a sigla de IAS, paralelamente as IFRS, neste trabalho, a não ser nos casos em que um documento específico necessite ser mencionado, usar-se-á a sigla IFRS para identificar as Normas Contábeis emitidas pelo IASB.

As IFRS não são obrigatórias a menos que um determinado país ou instituição escolha adotá-las. De acordo com o sítio do IASB (2007) em 2006 cerca de 100 países utilizavam as IFRS como padrão exigido ou permitido como base para suas próprias normas nacionais, número que deve crescer para 150 em cinco anos, com a adesão de países de grande representatividade no cenário mundial, dentre eles, Canadá e Japão. Frequentemente, as IFRS são usadas como indicadores para aqueles países que estão desenvolvendo suas próprias normas, como no Brasil, por meio das deliberações aprovadas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e das propostas de pronunciamento do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Em algumas ocasiões, empreendimentos multinacionais usam as IFRS para auxiliar usuários de diferentes países na compreensão de suas demonstrações financeiras, particularmente em ofertas estrangeiras e arquivamentos.

Por causa da dificuldade inerente em obter um consenso mundial de normas uniformes, muitas IFRS historicamente permitiram uma escolha ou alternativa em tratamentos contábeis para o mesmo item. Enquanto esta visão liberal auxiliou a aceitação inicial de relatórios financeiros de acordo com as normas internacionais em alguns países, a aceitabilidade e o uso das IFRS em outros mercados se tornou mais restrito.

Num processo paralelo à emissão de normas, o IASB também atua junto aos órgãos nacionais emissores de normas contábeis, objetivando a convergência para as normas emitidas por esse órgão, as IFRS. Tal processo tem resultado na adoção, por países como Rússia, Austrália, além dos países membros da Comunidade Européia, das orientações aprovadas pelo IASB.

A estrutura do IASB tem as seguintes características principais: o IASC como uma organização independente que tem dois corpos principais: *Trustees* e IASB, além do (*Standards Advisory Council - SAC*) - um conselho consultivo sobre a emissão de novas normas - e o (*International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC*) - um comitê de interpretação das IFRS. A Fundação IASC aponta os membros do IASB, capacita tais membros e levanta os fundos necessários à sua administração. O IASB, por sua vez, tem a responsabilidade de analisar e emitir as normas de contabilidade (IASB, 2007).

O objetivo do IASB é desenvolver normas contábeis de qualidade, compreensíveis e de cumprimento eficaz, que requerem informação de alta qualidade, transparência e comparação, em todos os níveis financeiros, a fim de ajudar aos participantes do mercado global de capitais e outros usuários da informação contábil nas tomadas de decisões econômicas, além de cooperar ativamente com os emissores de normas contábeis locais com o intuito de obter a convergência definitiva das normas contábeis em todo mundo (IASB, 2007). Adicionalmente o IASB objetiva cooperar com órgãos regulamentadores de normas contábeis em todo o mundo, a fim de promover a convergência para normas contábeis internacionais.

Portanto, promover mundialmente a aceitação e o cumprimento desses pronunciamentos é o grande desafio do IASB, pois a extensa gama de informações contábeis e as diferentes interpretações dos eventos e transações inseridas nesse contexto levam à falta de comparabilidade das demonstrações contábeis, o que pode acarretar o descrédito da informação contábil no cenário mundial.

2.2 - O IASB e os Estados Unidos

Pelo fato de uma das amostras utilizadas para este trabalho ser as empresas que emitem ADR e tais empresas serem potenciais adotantes das IFRS, vale destacar o processo de convergência para as normas internacionais nos Estados Unidos, considerando sobretudo a perspectiva da fiscalizadora das bolsas americanas (SEC) em aceitar as demonstrações contábeis em IFRS de empresas estrangeiras em 2009

O projeto de normas contábeis internacionais comuns desenvolvido pelo IASB, tem avançando significativamente e os Estados Unidos, que possuem um dos maiores mercados de capitais do planeta sinalizam para um processo de convergência das suas normas para as IFRS.

A Junta de Normas de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board* - FASB) é o órgão responsável pelas normas contábeis norte-americanas, cujas regras são conhecidas por *Financial Accounting Standards* (FAS), comumente conhecidas como *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) – princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos. O FASB determina que a contabilidade norte-americana deve ser conhecida para fins de padronização com a contabilidade das *holdings* - corporações - daquele país, e deve ser seguida pelas filiais no exterior. Ele determina também a exigência para o balanço (convertido em moeda estrangeira) das empresas estrangeiras que lançarem títulos nas bolsas americanas. A (*Securities Exchange Commission* - SEC), órgão similar a CVM do Brasil, designou o FASB como responsável pela padronização contábil das companhias americanas.

O FASB publicou um relatório chamado *A Vision for the Future* (FASB Report, 2005), ou seja, Uma Visão para o Futuro, em que evidenciou sua posição diante do processo de convergência internacional da contabilidade comandado pelo IASB. Esse relatório ainda relata os aspectos da evolução de uma sociedade global e suas implicações.

É difícil se pensar em negócios que permaneçam intactos sem algum nível de influência internacional. A tecnologia e o desejo para atender às demandas de mercados domésticos levam grupos internacionais formais e informais a transcender transações com demandas para cooperação efetiva, para foros de representação nacional, introduzindo assuntos internacionais, para eficiência de atividades globais, pela troca de idéias na resolução de conflitos (FASB, 2005).

A idéia é que as organizações existentes, sejam nacionais ou internacionais, são desafiadas a avaliar a relevância de seus objetivos, estruturas e processos, de forma continuada no contexto do sistema internacional do futuro. As organizações que não o fazem arriscam-se a se tornarem obsoletas em uma sociedade global.

Desta maneira, as informações financeiras e as normas contábeis não são imunes à evolução dos acontecimentos no decorrer do tempo. Percebe-se o aparecimento de uma contabilidade verdadeiramente inserida em um sistema internacional, o aparecimento de organizações de nível internacional e atividades de cooperação entre organizações nacionais nas áreas de elaboração e publicação de normas de

contabilidade, preparação de demonstrações contábeis e exame de regulamentos, para lidar efetivamente com a fusão de assuntos nacionais com assuntos internacionais.

Reconhecendo a necessidade de ser envolvida ativamente na evolução do sistema de contabilidade internacional e o potencial para prover liderança conhecendo o mercado, o FASB e a Fundação de Contabilidade Financeira (*Foundation of Accounting Financial* - FAF) exigem, para normas internacionais de contabilidade, um grau de alta qualidade e que em conjunto expressam o apoio ao conteúdo do relatório publicado (FASB, 2007).

A FASB e o IASB através do *Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP* - 2006-2008, ou guia para convergência entre as IFRS e os US GAAP e do *Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB*, memorando de entendimento entre a FASB e o IASB em reunião realizada em 27 de fevereiro de 2006, efetivaram um importante passo para o processo de convergência entre as duas normas e estabeleceram a agenda apresentada no Quadro 3:

Quadro 3 - Agenda de ações para convergência FASB-IASB

Tópicos de Convergência	Estágio corrente na Agenda FASB	Estágio corrente na Agenda IASB	Progresso esperado para 2008
1. Combinações de negócios	Deliberações em processo	Deliberações em processo	Para emissão das normas convergidas (projetada para 2007), os índices e as datas referentes a tais normas serão determinados após considerações acerca dos esboços preliminares
2. Consolidação	A t u a l m e n t e inativo	N e n h u m a publicação ainda	Executar o trabalho almejado e o desenvolvimento completo de normas convergidas como matéria de alta prioridade
3. Mensuração de valor justo (Fair value)	Norma completa esperada para o segundo semestre de 2006	Deliberações em processo	Para emissão de uma orientação desejada através da convergência, considerou-se a consistência na aplicação de reconhecimento do <i>fair value</i>
4. Distinção entre Passivo e Patrimônio Líquido	N e n h u m a publicação ainda	Seguirá o projeto do FASB	Emissão de um ou mais documentos relacionados à norma proposta
5. Relatório de desempenho	N e n h u m a publicação ainda	E s b o ç o preliminar em uma primeira fase	Emissão de um ou mais documentos de acordo com a escala de prioridades deste projeto.
6. Pós-aposentadoria e benefícios (incluindo pensão)	Deliberações na primeira fase do projeto multi-fases	Ainda não está na agenda	Emissão de um ou mais documentos relacionados
7. Reconhecimento de receita	N e n h u m a publicação ainda	N e n h u m a publicação ainda	Emissão de um ou mais documentos relacionados à norma detalhada proposta

Fonte: www.fasb.org (2007) – adaptação e tradução livre do autor

O objetivo das metas elencadas no Quadro 3 é constituir uma escala de tempo para que os esforços em prol da convergência, considerando os objetivos propostos, sejam executados, visando sobretudo uma conciliação entre FAS e IFRS para 2009, bem

como das agendas existentes do FASB e do IASB. O FASB e o IASB seguirão o processo normal de execução das metas ao adicionar novas propostas à agenda. Tais propostas, designadas como tópicos da convergência entre os programas de pesquisa existentes, incluem, conforme Quadro 4:

Quadro 4 – Tópicos pesquisados, mas ainda não contemplados em Agenda Ativa

Tópico de Convergência	Estágio corrente na Agenda FASB	Estágio corrente na Agenda IASB	Progresso a ser obtido até 2008
1. Des-reconhecimento	Atualmente na fase de pesquisa	Na agenda de pesquisa	Emitido um documento de acordo com os resultados dos esforços da equipe de pesquisa
2. Instrumentos financeiros (substituição das normas existentes)	Na agenda de pesquisa e no grupo de trabalho	Na agenda de pesquisa e no grupo de trabalho	Emitido um ou mais documentos relacionados à contabilidade para instrumentos financeiros
3. Ativos intangíveis	Ainda não contemplado	Na agenda (liderado por uma comissão nacional)	Considerar os resultados da pesquisa do projeto do IASB e decidir sobre o escopo e o tempo para o projeto a ser incluído na agenda
4. Arrendamento mercantil	Pré-agenda de pesquisa já iniciada	Na agenda (liderado por uma comissão nacional)	Considerar os resultados da pesquisa do projeto do IASB e decidir sobre o escopo e o tempo para o projeto a ser incluído na agenda

Fonte: www.fasb.org (2007)

Ainda de acordo com o referido memorando, o FASB e o IASB também reconhecem a necessidade de realizar este trabalho de maneira que ele seja consistente com o processo de convergência, incluindo consulta das partes interessadas em seus esforços conjuntos, já em andamento, antes das conclusões da pesquisa.

Portanto, em uma perspectiva futura, parece estar claro que a pressão por uma convergência contábil, anseio dos analistas financeiros engendrados nos mercados de capital, pode causar grande impacto no mercado norte-americano e a busca por demonstrações financeiras que possam ser comparadas, possa agilizar o processo de tomada de decisão decorrente das ações de investimento. Para que isso se torne realidade, normas contábeis nacionais convergentes com as internacionais são essenciais, bem como a colocação em prática de tais normas de forma homogênea por todas as empresas.

2.2.1 - *American Depositary Receipts (ADR)*

A apresentação do conceito de ADR justifica-se pelo fato de que uma das amostras selecionadas para a pesquisa em questão se consubstancia de empresas que emitem ADR e potencialmente apresentam demonstrações contábeis em US GAAP ou IFRS.

Os títulos de uma empresa qualquer negociado fora de seu mercado de origem são denominados *Depositary Receipts (DR)*, tendo uma designação particular para cada mercado internacional, como por exemplo: *Brazilian Depositary Receipts (BDR)*, os quais são títulos de uma empresa não brasileira negociados no mercado brasileiro, ou *French Depositary Receipts (FDR)*, que são títulos de uma empresa não francesa negociados no mercado francês. Portanto, ADR são recibos de depósito norte-americano, que representam ações de empresas estrangeiras, não negociáveis no país das empresas emissoras. Também existem os GDR, que permitem a uma empresa captar recursos em dois mercados simultaneamente, além do mercado doméstico, o que os diferencia dos ADR. Os GDR podem ser registrados, emitidos e negociados nos mercados dos EUA e serem igualmente registrados nas principais bolsas de valores de outros países.

Os ADR surgem da necessidade dos investidores internacionais em buscarem novas oportunidades nas economias de países emergentes. Para aproveitar o crescente interesse e facilitar o acesso desses investidores ao capital de empresas nacionais e, dessa forma, aumentar a captação de recursos externos, as grandes companhias brasileiras se utilizam deste instrumento.

A emissão do ADR significa que a empresa lançou títulos no mercado americano. De acordo com Foerster and Karolyi (1999) vários fatores podem levar uma empresa a iniciar um programa de ADRs, dentre eles, a expansão da base de acionistas da empresa, o aumento de liquidez do mercado local das ações, a oportunidade de captar capital novo e a liquidez dos mercados americanos.

São três os níveis de ADR classificados seguindo a ordem crescente, pelo nível de exigência e transparência segundo as normas dos EUA, além de existirem a Regra 144A e o Regulamento S, que se caracterizam por ter um comportamento menos oneroso para as empresas, mas seguem determinados critérios. A classificação depende do objetivo da empresa. De acordo com o sítio da Bovespa (2007) a empresa que entra

no programa nível 1 quer apenas ser mais conhecida no exterior, para facilitar futuras captações. No nível 2, a empresa já tem pretensões maiores, pois esse título será cotado em bolsa e a empresa necessita se adequar às normas contábeis americanas, deixando a empresa a um passo da subscrição de novas ações que seria o ADR de nível 3. O nível 3 portanto, é o mais completo e oneroso e como dito anteriormente sua principal característica é a emissão de novas ações pela empresa, por isso, requer todas as aprovações possíveis no mercado americano e tem que passar por ampla divulgação de toda a operação nesse mercado.

2.3 - As perspectivas no Brasil das IFRS

2.3.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 a partir da união de esforços e comunhão de objetivos de entidades relacionadas à contabilidade no Brasil, tais como: ABRASCA; APIMEC Nacional; Bovespa; Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI e IBRACON.

O referido comitê possui como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais conforme o seu sítio eletrônico.

A criação do CPC se deve sobretudo à necessidade de convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital); de centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem); e da representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

As principais características do CPC são:

- autonomia em relação às entidades representadas, as deliberações são aprovadas quando atingem 2/3 de seus membros;

- o Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- possível convite à participação de outras entidades, além das seis entidades que compõem o comitê;
- os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Secretaria da Receita Federal e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

O Comitê revisa as normas brasileiras de contabilidade à luz das regras internacionais e avalia quais já estão de acordo com esses padrões e quais, dentre as que se encontram em desenvolvimento, têm potencial de convergência. O trabalho tem como base o estudo do Conselho Federal de Contabilidade – (CFC) e do IBRACON sobre as diferenças entre as práticas brasileiras e as internacionais. Além disso, destaca-se a estreita cooperação com o IASB, que atua na fixação de normas internacionais.

De acordo com o sítio do CPC a circular SUSEP nº. 356, de 20/12/2007, que alterou as normas contábeis a serem observadas pelas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar, incluiu a adoção do CPC-01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos a partir de 2009.

A CPC-01 se constitui como um pronunciamento técnico emitido pelo CPC, ou seja, uma espécie de tradução da norma internacional de contabilidade. O CPC-01 foi elaborado a partir do IAS 36 – *Impairment of Assets*, emitido pelo IASB e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB.

Neste contexto, foi aprovado também em 31/01/2008 o CPC-02 que versa sobre Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis e se baseia no IAS 21 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* (IASB). Segundo o CPC sua aplicação também incorre em procedimentos contábeis que estão em consonância com o documento elaborado pelo IASB.

Ainda de acordo com o sítio do CPC (2008) este pronunciamento estabelece procedimentos de contabilização e divulgação de transações em moeda estrangeira e

operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma companhia no Brasil. O Pronunciamento também traz os procedimentos sobre conversão das demonstrações contábeis de entidades no exterior para a moeda de apresentação nas demonstrações contábeis no Brasil e ainda esclarece como converter as demonstrações contábeis de entidade no Brasil em outra moeda.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) divulgaram em 14 de março de 2008, o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, baseado na *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, produzida pelo IASB. além da Deliberação CVM nº. 539/08, que aprova o referido Pronunciamento para adoção pelas Companhias Abertas. O objetivo desse Pronunciamento é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades comerciais, industriais e outras.

Encontra-se em aberto no CPC a Audiência Pública nº. 1/2008 para a concepção do CPC-03 que discorrerá sobre a Demonstração de Fluxos de Caixa e tem como premissa exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de uma demonstração que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Tal pronunciamento baseia-se na “*IAS – 7 – Statement of Cash Flows*”, concebida pelo IASB.

Assim sendo, a busca pela adoção de um único conjunto de normas contábeis, reconhecido internacionalmente, pelo CPC e demais parceiros, poderá facilitar o processo de decisão dos investidores, contribuindo para a solidez do mercado de capitais no Brasil. Também poderá permitir maior atração de capital para o país e a redução do seu custo, na medida em que a percepção de risco será menor, além de estimular o aumento dos investimentos e diminuir o custo de preparação de demonstrativos contábeis para atender a diferentes critérios, como ocorre atualmente.

2.3.2 - O Banco Central do Brasil, a SUSEP e as normas internacionais de contabilidade

De acordo com o sítio do Banco Central (2007), por meio do comunicado 14.259 de 2006, esta instituição está em processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade elaboradas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* para os bancos brasileiros. Atualmente, tanto bancos centrais, quanto as entidades privadas seguem regras contábeis vigentes nos países onde estão localizados, situação que dificulta as análises comparativas internacionais.

A adoção das normas do *IASB* deve tornar mais comparáveis os demonstrativos contábeis dos bancos, pois permitirá melhor entendimento das operações da Instituição por parte de entidades estrangeiras. Isso deve resultar em maior credibilidade externa da instituição.

O trabalho desenvolvido pelo *IASB* junto aos bancos centrais de cada país tem recebido o apoio do Fundo Monetário Internacional (FMI), do *Bank for International Settlements (BIS)* e do Banco Mundial, que vêm incentivando as empresas, os governos e os organismos normatizadores de cada país a adotarem essas normas. Esse processo ocorre em todo o mundo.

Conforme o artigo *Transparency in Central Bank Financial Statement Disclosures*:

Na ausência de um quadro bem desenvolvido de práticas contábeis geralmente aceitas (*Generally Accepted Accounting Practices - GAAP*) em um país, os relatórios publicados pelas autoridades são usados para determinar qual é a melhor prática. Por definição, o *disclosure* do banco central dá uma importante contribuição para o que é aceito como os *GAAP* da nação (...). Demonstrações financeiras transparentes de um banco central tornam mais fácil para os supervisores bancários exigir um nível similar de *disclosure* para os bancos comerciais que eles supervisionam (SULLIVAN, 2005)

No Banco Central (BC) do Brasil, o processo de implementação das normas contábeis internacionais se iniciou com a preparação de uma equipe de funcionários do departamento de contabilidade que, nos últimos dois anos, estudou as normas do *IASB* e sua aplicação ao banco. Nesse período, foi constituída uma assessoria destinada exclusivamente ao assunto.

A conversão dos demonstrativos contábeis para o padrão internacional do *IASB* foi proposta basicamente em três fases. Na primeira fase, entre março e julho de 2004, o BC e a empresa de consultoria Ernst & Young fizeram um trabalho conjunto de avaliação das operações para enquadrá-las aos normativos contábeis do *IASB*. A

segunda fase consistiu na adaptação e reformulação do plano geral de contas, dos procedimentos de contabilização e dos sistemas gerenciais que interagem com o sistema de contabilidade.

A última etapa foi a divulgação das demonstrações contábeis segundo as regras do *IASB*. O primeiro balanço segundo as novas normas contábeis corresponde ao de 31.12.2006. Em razão disso, o balanço de 31.12.2007 será o primeiro balanço completo comparativo do Banco Central a ser divulgado segundo essa norma, requisito para que a implementação seja considerada concluída.

De acordo com o Comunicado 14.259 do Banco Central do Brasil de 10 de março de 2006 a instituição deverá propor ações específicas com o objetivo de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade, promulgadas pelo *IASB*, aplicáveis às instituições financeiras. A partir desse diagnóstico, o BC deverá editar normativos objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do *IASB* a partir de 31 de dezembro de 2010.

Estas ações demonstram que o Banco Central do Brasil tem interesse em que suas demonstrações contábeis sejam adequadamente avaliadas também no exterior. Assim é de se esperar que:

- informações financeiras mais precisas e compreensíveis facilitem a sua análise e, em consequência, aumentem a confiabilidade nos dados, permitindo o acesso ao capital a custos mais baixos;
- as demonstrações financeiras do Banco Central do Brasil sirvam de referência como padrão de contabilidade para as instituições financeiras por ele fiscalizadas;
- com as suas demonstrações elaboradas segundo normas internacionais de contabilidade, o Banco Central do Brasil poderá exigir das instituições financeiras, no mínimo, as mesmas normas de transparência e confiabilidade.

Finalmente, o Comunicado destaca que dentro do horizonte do projeto, inclusive na fase de diagnóstico, o Banco Central do Brasil, a exemplo do que já vem desenvolvendo nos últimos anos, adotará os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência. Para a implementação em 2010, o BC se propõe a editar, com a maior brevidade possível, as normas de orientação aos bancos e promover o

acompanhamento contínuo das normas editadas pelo IASB, de modo a garantir que, uma vez obtida a convergência, essa seja mantida□

A SUSEP é o órgão responsável pelo controle e fiscalização dos mercados de seguro, previdência privada aberta, capitalização e resseguro. Autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, foi criada pelo Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, que também instituiu o Sistema Nacional de Seguros Privados, do qual fazem parte o Conselho Nacional de Seguros Privados - CNSP, o IRB Brasil Resseguros S.A. - IRB Brasil Re, as sociedades autorizadas a operar em seguros privados e capitalização, as entidades de previdência privada aberta e os corretores habilitados.

Conforme o sítio da SUSEP (2008) a missão desse órgão é atuar na regulação, supervisão, fiscalização e incentivo das atividades de seguros, previdência complementar aberta e capitalização, de forma ágil, eficiente, ética e transparente, protegendo os direitos dos consumidores e os interesses da sociedade em geral.

No que se refere à atuação da SUSEP junto aos órgãos contábeis brasileiros, esta estabeleceu, através de Circular 357/07, o desenvolvimento de ação específica, a ser concluída até o dia 31 de outubro de 2008, com o objetivo de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade, promulgadas pelo IASB, específicas para as empresas de seguros, resseguradoras locais, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar.

Desta maneira, deverão ser editados normativos a partir do referido diagnóstico, objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação das demonstrações financeiras consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, em consonância com os pronunciamentos do IASB. Este dispositivo aplica-se, ainda, às demonstrações consolidadas do exercício anterior apresentadas para fins comparativos.

Ainda de acordo com o sítio da SUSEP (2008) em nota explicativa às demonstrações financeiras consolidadas, devem ser divulgados, na forma de reconciliação, os efeitos dos eventos que ocasionaram diferença entre os montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo da controladora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo consolidados.

Assim sendo, a SUSEP, como parceira do CPC e demais órgãos contábeis, promoverá o acompanhamento contínuo das normas editadas pelo IASB, de modo a garantir que, uma vez obtida a convergência, essa seja mantida.

2.3.3 - O Brasil e as normas internacionais contábeis

Depois de sete anos tramitando no Congresso, a nova lei contábil que busca atualizar a lei que rege o setor, de 1976, foi sancionada em 28 de dezembro de 2007 pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva.

Com apenas um veto presidencial, a nova legislação, que atualiza uma lei de mais de 30 anos de idade e com origem no período ditatorial, introduz a contabilidade brasileira nos padrões internacionais, o que deve facilitar a entrada de investimentos estrangeiros no Brasil.

Uma das principais mudanças previstas na Lei 11.638/2007 é que o Brasil passará a usar as normas internacionais de demonstrações financeiras. No Artigo 177 da referida lei que trata sobre a Escrituração destacam-se:

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

()
§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007)

As mudanças poderão ser feitas com orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (BC) e demais agências reguladoras. Desde meados de 2007, por iniciativa dos participantes, todas essas entidades estão organizadas e reunidas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - criado, em 2005, para dar agilidade e ordem ao tema, antes mesmo da aprovação da nova lei. O Artigo 10-A da Lei 11.638 dispõe que:

A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. (BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007)

Ainda nesse contexto, a lei corrobora em parágrafo único:

A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007)

Outrora, iniciativas de auto-regulação do mercado já apontavam para o horizonte de convergência. A Bovespa, por exemplo, em 2006, incluiu entre as regras de listagem no nível 2 e no Novo Mercado, segmentos com regras respeitadas de boa governança corporativa, o compromisso de publicar os relatórios financeiros em um padrão internacional, seja IFRS ou US GAAP no prazo máximo de dois anos. A exigência parece não ter assustado as empresas, porque a demanda foi aceita por mais de 60 delas que chegaram ao pregão desde 2004. Isso, sem contar outras 15 que migraram voluntariamente para essa categoria. Nesse sentido, Alves (2007) destaca que tem crescido a preferência pelas IFRS, em detrimento dos US GAAP, o padrão americano.

De acordo com Ulysses Magalhães, diretor de auditoria da KPMG no Brasil, o esforço pela convergência resulta da demanda de investidores para que as empresas apresentem relatórios mais confiáveis e que permitam comparar seu desempenho com seus pares internacionais (ALVES, 2007). Outro fator que ajuda a explicar a junção de forças pró-convergência é a expectativa de redução de custos e de tempo, pois o padrão unificado pode propiciar a agilização dos relatórios e a diminuição de custos.

Sob a perspectiva de Niero e Valenti (2007) quando as novas regras entrarem em vigor, as empresas abertas terão de apresentar além dos tradicionais balanços, uma demonstração do fluxo de caixa e outra de valor adicionado. Esses novos documentos servem, respectivamente, para mostrar ao público o trânsito do dinheiro na companhia e o quanto de riqueza a empresa gerou no ano, refletindo sua contribuição no Produto

Interno Bruto (PIB). O fluxo de caixa substituirá a antiga Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos, a Doar.

Esses conceitos todos inaugurados na lei com a reforma visam promover a convergência para as normas internacionais de contabilidade, as IFRS (NIERO, VALENTI, 2007). Tais normas vêm ganhando mais espaço no cenário nacional e internacional e trabalham essencialmente com a lógica do valor de mercado.

Mundialmente, desde 2005, mais de 100 países já adotaram os IFRS como seu próprio padrão contábil, entre eles o Canadá, Chile e Coréia do Sul. China e Índia também estão bastante adiantados nesse processo. Recentemente, de acordo com a referida reportagem a SEC surpreendeu ao anunciar que passará a aceitar as IFRS como padrão para empresas estrangeiras e americanas que se listarem nas bolsas de valores do país a partir de 2006. O anúncio é resultado de discussões que vêm sendo travadas desde 2002 entre o IASB e o FASB, respectivamente os órgãos reguladores dos modelos contábeis IFRS e US GAAP, para conceber um modelo unificado.

Nesse contexto, o Brasil, até então, era um dos países mais atrasados no processo de convergência contábil. Além da defasagem em relação ao padrão usado globalmente, as empresas nacionais também enfrentavam uma babel contábil doméstica, visto que conflitos internos eram ocasionados pela geração de normas contábeis por diversas leis, instituições e agências reguladoras.

Assim sendo, ao colocar o Brasil oficialmente na trilha da convergência para as normas contábeis no mundo, por meio de ações que visem à análise e ao estudo da implementação das normas internacionais de contabilidade, para que as empresas possam se tornar competitivas no cenário mundial, a nova lei traz diversas mudanças. Tais mudanças poderão facilitar a vida dos investidores, acadêmicos, e demais usuários da informação contábil, uma vez que estes precisam estar seguros de que as demonstrações de diferentes países sejam confiáveis e comparáveis, ou que, pelo menos, sejam claras sobre a natureza e magnitude das diferenças.

3 – A comunicação e a contabilidade

Medir desempenho, avaliar risco de negócio, tendências futuras, enfim, sustentar as decisões, são características da contabilidade como instrumento de gestão e suporte para tomada decisão. Uma ciência que tem como objeto o patrimônio se torna uma

ferramenta eficaz para avaliar as variações das riquezas das entidades, tanto em relação aos períodos passados, como em relação ao futuro (IUDÍCUBS, 2006).

Assim sendo, a utilização da contabilidade no processo de decisão de diversos usuários (investidores, fornecedores, acionistas, governo, empregados, etc.) possibilita a redução de incertezas em cenários marcados por constantes mudanças.

Neste contexto, a importância da Teoria da Comunicação, em uma abordagem interdisciplinar, está associada à análise da relação entre o emissor e o receptor da informação, buscando melhorias no processo de comunicação das informações e evitando possíveis ruídos que interfiram no objetivo principal da mensagem.

Não se propõe neste trabalho a análise dos modelos de comunicação, mas apenas evidenciar elementos oriundos destes que são utilizados no modelo de comunicação empregado na contabilidade, possibilitando que a informação contábil seja mais clara aos usuários desta.

Inicialmente, destacam-se alguns conceitos sobre comunicação. Em seguida, serão tratados alguns aspectos concernentes à comunicação, evidenciando a contabilidade como um processo de comunicação e como linguagem dos negócios. Por fim, serão enfatizados fatores relacionados à tradução e à interpretação das normas contábeis internacionais.

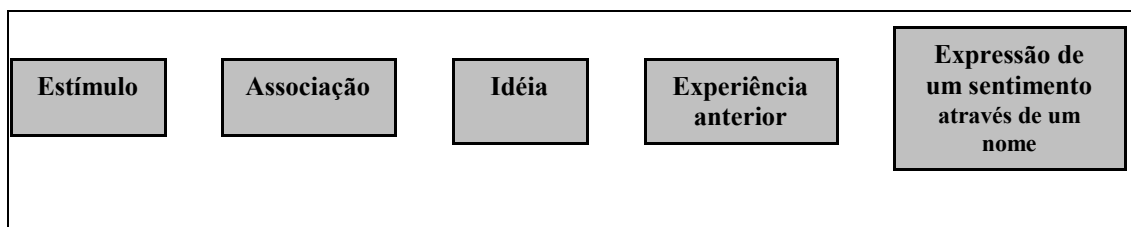
Para Cherry (1971) comunicação significa compartilhar elementos de comportamento ou modos de vida, pela existência de um conjunto de regras. Moles (1974), por sua vez, define comunicação como o processo de fazer participar um indivíduo, um grupo de indivíduos ou um organismo, situados numa dada época e lugar, nas experiências de outro, utilizando elementos comuns.

De acordo com Lewandowski (1982) comunicação é entendimento interpessoal, participação intencional ou socialização de informações com ajuda de sinais, sistemas de signos, sobretudo, por meio da linguagem em situações sógnicas, ou seja, situações em que há a transmissão de uma mensagem. Já Berlo (1999) entende comunicação como sendo o processo por meio do qual um indivíduo suscita uma resposta num outro indivíduo, ou seja, dirige um estímulo que visa favorecer uma alteração no receptor por forma a suscitar uma resposta.

Para Libonati e Souto Maior (1996) a comunicação é a resposta a um estímulo interno ou externo. Isso forma na mente do transmissor uma idéia ou uma imagem, com o seu símbolo representativo, conhecida por experiência anterior. É esse sentimento

resultante dessa experiência, que é expresso, iniciando o processo da comunicação humana. Esse processo de codificação, ou seja, o emissor sofre um estímulo, associa com idéias e imagens e usa sua experiência anterior para se utilizar de símbolos e codificar uma informação está representado na figura seguinte:

Figura 1: Necessidade de Comunicação



Fonte: Libonati e Souto Maior (1996)

A comunicação, por ser ampla, possui sua riqueza derivada de seu caráter inexato e complexo, por isso não é apenas um tipo de conhecimento específico; ao contrário, sua especificidade é a de transbordar as fronteiras. Sendo assim, ela não se reduz aos meios, a comunicação pode ser evidenciada como um processo.

O aparecimento e o desenvolvimento da ciência da comunicação incorporaram-se ao decorrer de um século em que muitas invenções técnicas e descobertas científicas foram evidenciadas, além de eventos catastróficos como a primeira e a segunda guerra mundiais e o aparecimento de armas potentes, dentre outros acontecimentos que marcaram uma época. Tais eventos que exerceram um grande impacto em diversas sociedades ocidentais do século XX, concorreram para frear as ilusões e os grandes sonhos de uma era moderna, ancorada nos princípios filosóficos que haviam sido erguidos no começo do século XVII (MARCONDES FILHO, 2000).

Nesse contexto, historicamente, de acordo com Marcondes Filho (2000) pode-se apontar três períodos. Os anos 1920, com a expansão do rádio e do cinema nos países desenvolvidos; os anos do pós-guerra, com a discussão mais detalhada, com pesquisas científicas acerca dos efeitos sociais e políticos da expansão dos meios de comunicação de massa; e o fim do século, com o aparecimento de novas tecnologias de comunicação e o desabamento das teorias defendidas nos anos do pós-guerra, gerando um clima de perplexidade e desnorteamento por parte dos pesquisadores.

Como não poderia deixar de ser, as teorias da comunicação foram influenciadas por esses desfechos, abrindo espaço para que os seus estudos pudessem ter características cada vez mais interdisciplinares, abrangendo sua aplicação nas ciências

econômicas, na administração e principalmente na contabilidade. Assim como a ciência moderna a teoria da comunicação faz parte de um longo movimento de autonomização da técnica, que levou o homem à periferia, marcando a sua vida social, cultural e política por fenômenos comunicacionais e, posteriormente, informacionais, na medida em que estes se tornaram cada vez mais presentes no seu cotidiano.

Conforme destaca Lipovetsky (1988) esse processo, que culmina com um novo modelo comunicacional, em que a técnica ocupa o lugar da comunicação humana interpessoal, brota sob o desejo de um projeto da modernidade e consolida-se em uma sociedade fragmentada, regida pelo imediatismo da velocidade.

Portanto, a compreensão e o mapeamento da comunicação, de suas relações e manifestações, pressupõem pensar-se em diversas conexões que com ela são travadas. Isso porque, mais do que uma essência, a comunicação é um acontecimento, que está sempre se modificando, se antecipando e interagindo com outras disciplinas a fim de aperfeiçoar-se e tornar o processo de comunicação em si, efetivo para todos os usuários das informações por ela fornecidas.

A comunicação, em toda sua abrangência, fornece um aporte significativo aos sistemas de comunicação implantados na contabilidade, uma vez que esta tem a missão de fornecer informações aos diversos tipos de usuários, sobre os atos e fatos ocorridos nas organizações empresariais em geral.

Neste contexto, a contabilidade como agente informante da situação da empresa, passa a ser o responsável pela divulgação e/ou evidenciação de todos os atos e fatos ocorridos no ambiente empresarial.

Assim sendo, ao utilizar uma comunicação efetiva a contabilidade pode fornecer informações que possibilitem a administração analisar e tomar as decisões que objetivam aperfeiçoar os mecanismos de cobrança dos créditos da empresa; melhorar a arrecadação das receitas; proporcionar bases para uma melhor programação de despesas e de desembolsos. Além disso, dar ao público e aqueles com quem a entidade transaciona, elementos sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio da organização.

3.1 – A contabilidade e a teoria da comunicação

Ao se considerar as premissas acerca da comunicação apresentadas, percebe-se que elas estabelecem uma relação muito estreita com os objetivos da ciência contábil. A ciência contábil conforme as diversas funções que exerce, ao efetuar o ato de comunicar, incorpora-se aos modelos teóricos da comunicação, podendo identificar e relacionar nesses modelos elementos para tornar o processo da comunicação contábil realmente eficaz. Nesta perspectiva Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho (2003) propõe um modelo que integra a teoria da comunicação à contabilidade:

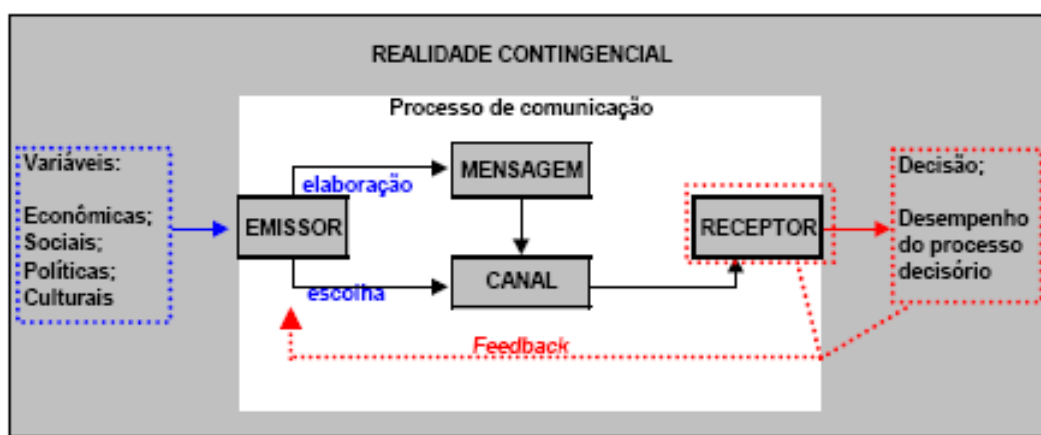


Figura 2: Processo de comunicação integrado à contabilidade

Fonte: Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho (2003), p.2.

Esse modelo perpassa o simples ato de comunicar e considera também a inter-relação entre componentes e as variáveis ambientais. Desta forma, além da preocupação existente com a veracidade das informações contábeis, produzidas pelo emissor através da interpretação de eventos econômicos, existe também a preocupação com as habilidades do receptor em compreender e interpretar a mensagem de maneira correta. Isto também interfere na adequação dos canais de comunicação visando atender a estas necessidades e/ou preocupações.

Assim sendo, destacam Dias Filho e Nakagawa (2000) que se a eficácia de qualquer processo de comunicação exige, entre outras coisas, que os produtores da informação e seus destinatários atribuam os mesmos significados aos códigos lingüísticos utilizados, há de se admitir que o aprimoramento do potencial de evidenciação das demonstrações contábeis requer pelo menos uma avaliação periódica do grau de compreensibilidade da terminologia empregada pela Contabilidade.

Entende-se que esse é o primeiro passo necessário para que eventuais ajustes sejam efetuados objetivando adequar a terminologia contábil à capacidade de compreensão dos usuários das informações contábeis.

Neste sentido a convergência para as normas internacionais, proposta pelo IASB se fundamenta na seguinte afirmação: as empresas apresentam suas demonstrações contábeis para os diversos usuários, esperando que a informação que se pretendia passar tenha sido recebida e entendida pelo destinatário da mesma forma que as empresas que a enviaram, se propuseram. Assim, a avaliação permanentemente do processo de comunicação pode propiciar condições para diagnosticar a condição de eficiência ou não deste processo.

Portanto, tão importante quanto produzir a informação certa, é garantir que ela possa ser compreendida pelo usuário, para que ele possa utilizá-la como instrumento de apoio ao processo decisório.

3.1.1 - Contabilidade como processo de comunicação

Em um processo de comunicação, o objetivo principal é o de alcançar êxito no processo de entendimento da mensagem, ou seja, permitir que as mensagens sejam bem compreendidas e utilizadas como fontes que clareiam e auxiliem os interlocutores (emissores e receptores da mensagem).

No processo de comunicação da Contabilidade, essas fontes representam a clareza com a qual as informações (mensagens) são entendidas e atendem as necessidades dos usuários da Contabilidade, auxiliando-os em seus processos de tomada de decisão

Nesse contexto, entender o processo de comunicação das informações contábeis faz-se necessário. Para tanto, a descrição dos modelos de comunicação apresentada no capítulo anterior serve de fonte para se chegar a um modelo básico de comunicação proposto por Drebin e Bierman (1979), que em sentido amplo, constitui-se dos seguintes elementos:

- uma **fonte** de informação que produz uma mensagem ou seqüência de mensagens a serem comunicadas ao receptor;

- um **transmissor** que opera a mensagem de alguma forma para produzir um sinal passível de ser transmitido através do canal;
- **canal**, que é o meio utilizado para se transmitir o sinal;
- **receptor**, que realiza a operação inversa do transmissor, reconstruindo a mensagem a partir do sinal; e
- **destino**, que é a pessoa para a qual a mensagem é dirigida.

Considerando o referido modelo, Dias Filho e Nakagawa (2000) demonstram que num sistema contábil, os referidos elementos podem ser visualizados da seguinte forma: os eventos econômicos são as fontes básicas da informação contábil; o contador atua como transmissor, observando estes eventos e codificando-os para transmitir a informação através dos relatórios contábeis, os quais, por sua vez, formam o canal básico desse tipo de comunicação. Finalmente, a mensagem é recebida, decodificada e interpretada pelo administrador ou tomador de decisão, que figura no processo como destinatário final.

Bierman e Drebin (1979) enfatizam também que o sistema contábil se apresenta um pouco mais complexo do que o descrito, haja vista que muitos subsistemas também participam desse processo. Contudo, essa estrutura básica do modelo de comunicação é válida para efeitos de análise de muitos problemas que afetam a qualidade das informações contábeis, particularmente no tocante ao aspecto da compreensibilidade.

Conforme os referidos autores, essa visão sistêmica do processo de comunicação procura facilitar o entendimento de que o problema de comunicação associado à informação contábil deve ser considerado de forma contextualizada, isto é, partindo do sistema emissor até se chegar ao destinatário.

Assim, ao receber informações sobre os eventos econômicos, o contador deve interpretá-las fielmente, selecionar o conteúdo de interesse do usuário e codificá-lo de forma compreensível.

3.2 - Composição do Processo de Comunicação Contábil

De acordo com o modelo proposto Bierman e Drebin (1979), descrito na seção anterior, propõe-se a adequação desse modelo à contabilidade evidenciando cada componente do processo conforme o referido modelo.

3.2.1 - O transmissor ou emissor de informações contábeis

O propósito da comunicação é comunicar de forma a controlar, influenciar ou mudar o ambiente. Assim sendo, o emissor é a pessoa responsável por gerar as mensagens e representa o início do ciclo de comunicação.

Em relação ao processo de comunicação aplicada à evidenciação contábil, Dias Filho e Nakagawa (2000) citam entre os fatores que atuam sobre o emissor da mensagem, as habilidades comunicativas; o grau de conhecimento que ela possui a respeito do objeto e do próprio processo da comunicação e, finalmente, sua posição dentro do sistema sócio-cultural. Tais fatores influenciam o comportamento do emissor no ato comunicativo, seu objetivo, seus mecanismos codificadores e o conteúdo das mensagens.

Conforme os autores supracitados, os níveis de habilidades comunicativas determinam a fidelidade da comunicação na medida em que influenciam a capacidade individual de analisar os objetivos e intenções, bem como a capacidade de codificar a mensagem de maneira a expressar o que se pretende.

Em relação ao nível de conhecimento, este é um fator de extrema importância, uma vez que se refere ao assunto que deverá ser veiculado por meio da mensagem. Para o processo de comunicação ser eficiente, o emissor deve conhecer as características do receptor para poder melhor definir os meios pelo qual poderá produzir a mensagem e também o canal que será utilizado.

O sistema sócio-cultural, por sua vez, é o fator que revela as crenças, costumes e valores de determinada localidade, sendo assim importante para o emissor conhecer estas peculiaridades, a fim de poder construir a mensagem e definir o canal a ser utilizado.

Trazendo tal temática para o campo de aplicabilidade da contabilidade, esta, tem a difícil missão de informar bem, todos os usuários da informação contábil. Informar, por sua vez, se caracteriza por ser uma tarefa complexa, em virtude da composição do

conjunto dos usuários, internos (administração) e externos (a sociedade como um todo), desta informação.

Silva (1994) afirma que o emissor do processo de comunicação contábil é a Contabilidade. Salienta sua afirmativa, mencionando que a contabilidade é a responsável por selecionar o que comunicar aos usuários das informações contábeis e como comunicar essas informações. Declara ainda que a Contabilidade envia suas mensagens para os usuários por meio das demonstrações contábeis, que evidenciam o significado que o elaborador dessas demonstrações pretende atribuir a termos e expressões veiculados. Tais significados, comumente, se distanciam daqueles atribuídos pelos respectivos destinatários.

Assim sendo, pode-se dizer que a mensagem enviada pela contabilidade é codificada por meio das demonstrações contábeis e que os elaboradores dessas demonstrações possuem papel fundamental no processo comunicacional da informação contábil.

3.2.2 - O Receptor

O receptor é o intérprete da mensagem. As espécies de decisão tomadas pelo receptor e sua maneira de mudar de atitude são medidas da eficiência do processo de comunicação.

De acordo com Thompson (1973) o receptor interpreta uma mensagem com base em seus arquivos próprios de conhecimento e atribuem significação a fatos, de modo a perpetuar a estrutura de sua organização informativa.

Do ponto de vista do receptor, a recepção da mensagem e a ordenação dos dados recebidos devem ser feitas de uma maneira que possam ser classificados em termos de dados que já possui. Esta capacidade de estocagem e de classificação de dados é que permite a um receptor atribuir significados às mensagens e moldar as condições que produzem decisões de agir de determinadas maneiras.

Conforme Bloomfield (1933) o receptor em nenhum momento pode deixar de ser considerado o elo mais importante em qualquer processo de comunicação, ressaltando que se a mensagem não atendê-lo de maneira compreensível, inútil será o esforço de enviá-la.

A preocupação com o receptor é um princípio orientador para qualquer fonte de comunicação. Ele tem sempre de ser lembrado, quando se decide sobre cada um dos fatores ligados à comunicação. Quando a fonte escolhe um código para a mensagem, deve escolher um que seja conhecido do receptor. Quando a fonte seleciona o conteúdo, a fim de refletir seu objetivo, seleciona um conteúdo que tenha significação para o receptor. A única justificativa para a existência da fonte e para a ocorrência da comunicação, é o receptor, o alvo ao qual tudo é destinado.

Neste contexto, Dias Filho e Nakagawa (2000) analisam o processo de comunicação avaliando as habilidades dos agentes envolvidos neste e destacam que as habilidades comunicadoras da fonte são importantes para capacitá-la a interpretar os eventos, criar e codificar a mensagem. As habilidades relacionadas com o receptor também são essenciais à efetivação da comunicação, pois delas depende a decodificação da mensagem recebida. Por isso, para o êxito do ato comunicativo não se pode considerar apenas as habilidades da fonte ou do receptor, isoladamente, mas sempre o conjunto de todos os componentes envolvidos no processo comunicacional.

O usuário/receptor é a pessoa que está do outro lado do canal. Silva (1994) menciona que “o usuário das informações contábeis tem como função interpretar (decodificar) as demonstrações contábeis e utilizar as mensagens decodificadas”. Nota-se que o usuário decodifica a mensagem (demonstrações contábeis) e a utiliza.

Portanto, vale ressaltar que, no contexto contábil, o destinatário final (receptor) é o administrador interno ou tomador de decisão externo: acionistas, instituições financeiras, governo, uma vez que estes recebem a mensagem, decodificam-na e interpretam-na, obtendo assim subsídios para a elaboração de uma decisão consistente e efetiva.

3.2.3 - A Mensagem

A mensagem é outro componente do processo de comunicação. Para Dias Filho e Nakagawa (2000) a mensagem é composta destes elementos: o código, o conteúdo e a forma.

Para estes autores, o código geralmente é definido como qualquer grupo de símbolos capaz de ser estruturado de maneira a produzir significados para alguém. Desta forma, a mais simples tarefa de interpretação de qualquer mensagem requer certo

grau de familiaridade com o código que está sendo utilizado. Sendo assim, é necessário identificar até que ponto o destinatário da mensagem está apto a compreender a mensagem. Observa-se que os significados residem nos receptores e não nas mensagens.

A fonte envia um grupo de mensagens em dado momento, do qual cada receptor seleciona a mensagem ou parte dela que realce sua própria estrutura informacional. Thompson (2003) define mensagem como um conjunto ordenado de símbolos cujo significado fica claro apenas através do comportamento de cada receptor.

Em relação ao conteúdo, este deve considerar que o receptor é foco do ciclo de comunicação, e a sua definição será influenciada pelo tipo de informação e o uso que o destinatário fará desta para satisfazer suas necessidades.

Trazendo esta questão para o valor da informação contábil, Hendriksen (1999) afirma que a mensagem, fornecida por meio de termos obscuros só podem levar a confusão ou a incompreensão. Termos técnicos podem ser úteis caso possuam significados precisos que sejam geralmente bem conhecidos, mas muitos termos técnicos, em contabilidade, carecem dessa precisão. Nesse sentido, os termos técnicos utilizados na mensagem devem ser compreensíveis para serem úteis, o que conforme o referido autor não acontece.

Neste contexto, o valor da informação será definido na proporcionalidade que esta apóia o processo da tomada de decisão, objetivando solucionar problemas. Portanto, se a mensagem não for relevante diante do usuário, inútil terá sido o esforço de produzi-la.

3.2.4 - O Canal

O canal é o veículo que liga o emissor ao receptor, ou seja, o canal é o elo entre o emissor e o receptor da mensagem/decodificador/usuário. As mensagens podem chegar ao receptor utilizando diversas formas de veículos de comunicação. Os veículos de comunicação não são neutros; estes modelam a mensagem a sua própria imagem. Estas modelagens são justificadas em virtude da mensagem levada pela palavra escrita diferir da mensagem transmitida por um filme. Os dois veículos diferem e sua diferença baseia-se no que acontece na informação quando é conduzida por um ou por outro.

Para Dias Filho e Nakagawa (2000) a fonte, ou codificador, precisa identificar a melhor maneira de atingir o receptor, ao menor custo possível. Desse modo, a decisão

sobre o tipo de canal utilizado no transporte da mensagem depende de um conjunto de fatores, entre os quais se destacam a adequação ao conteúdo da mensagem, ao código utilizado, às características do receptor, ao custo etc.

Vale ressaltar ainda que a própria fonte também acaba influenciando a escolha do canal, na medida em que se comunique melhor desta ou daquela maneira. Além disso, existem em todos os veículos de comunicação, certas quantidades de ruídos. O ruído pode ser definido como fatores dentro de um canal que interferem na mensagem, obstruindo a sua compreensibilidade, ou seja, ruído significa a quantidade de perturbações indesejáveis que tendem a deturpar e alterar, de maneira imprevisível, as mensagens transmitidas.

Num sistema de comunicação contábil, toda fonte de erros ou distorções está incluída no conceito de ruído. Uma informação ambígua ou que apresente terminologia que seja incompreendida pelo usuário desta informação, conterà ruído.

Após a contextualização do modelo de comunicação aplicado à contabilidade, considera-se processo eficiente de comunicação, aquele em que o emissor constrói uma mensagem, utiliza um canal ou um veículo para transportá-la até um destinatário, o receptor, e este atribui um significado à mensagem recebida, igual ao definido pelo emissor. É a questão da retro-informação, processo em que o receptor torna-se emissor e desenvolve os mesmos mecanismos de sua competência.

A comunicação é um processo complexo porque várias fontes podem estar concorrendo e enviando mensagens contraditórias ao mesmo tempo. A informação está também sujeita à distorção quando é transmitida mediante determinado canal ou veículo e quando é interpretada pelo receptor. Contudo, tanto os emissores quanto os receptores podem analisar o seu comportamento de comunicação e melhorar sua capacidade, como comunicadores.

A eficiência do processo de comunicação é resultante da eficiência de cada agente que compõem este processo, sendo que, a ineficiência de um dos agentes, compromete de forma significativa o resultado do ciclo ou do processo de comunicação. Resumidamente, todos os elementos que compõem o ciclo ou processo de comunicação devem ser considerados de forma integral, e não de forma isolada.

Assim, percebe-se que a comunicação é um fenômeno essencialmente dinâmico. A terminologia contábil também se altera diante de mudanças de cenários econômicos e do surgimento de novos usuários.

Portanto, analisar a terminologia empregada pela Contabilidade e o seu grau de compreensibilidade é o primeiro passo para que eventuais ajustes sejam efetuados objetivando adequar a terminologia contábil à capacidade de compreensão dos usuários das informações contábeis. Para tanto o processo de comunicação se torna essencial, uma vez que fornece subsídios para que a contabilidade seja capaz de identificar e se ajustar às necessidades de seus usuários, utilize-se de uma terminologia clara e relativamente simplificada e, principalmente, seja capaz de interpretar adequadamente os fenômenos econômicos que pretende comunicar.

3.3 - Linguagem e contabilidade

Na atualidade, é condição indispensável para influenciar ações e comportamentos acertados no mundo dos negócios a capacidade de assimilar e compreender os signos e a linguagem que compõem uma mensagem.

No processo de compreensão do objeto ganha destaque a função da linguagem, que é elemento crucial para a formalização do objeto. Na essência, qualquer conhecimento da realidade pressupõe linguagem. Assim a linguagem surge como forma de transformar a realidade efetiva em realidade conceitual, constituindo o instrumento e recurso para a obtenção da compreensão.

A contabilidade entendida como linguagem possui todo o arcabouço da teoria da linguagem e da teoria da comunicação, e o estudo de eventos concernentes a tais teorias se faz necessário para que se possa produzir uma linguagem contábil que seja eficiente e que promova informações legítimas sobre uma empresa. .

Aos profissionais da área da contabilidade e áreas afins é necessária a compreensão dos signos/termos empregados nos negócios e na valorização dos eventos econômicos, sendo este um dos requisitos necessários para o exercício profissional da função econômica/financeira. Contudo, o que se percebe é que muitos termos geram diferentes interpretações por aqueles que utilizam essas informações. Tal fato acarreta que as informações econômicas e financeiras relevantes no apoio ao processo decisório ou são interpretadas aquém de seu potencial ou, por vezes, podem remeter a equívocos ocasionados pela impossibilidade de serem entendidas (McCABE, 1973, e OLIVER, 1974). Assim, se o entendimento da linguagem for eficiente, as atitudes dos atores econômicos podem ser mais bem entendidas e, portanto, controladas pela sociedade.

O modelo teórico da linguagem se baseia nas diversas teorias da lingüística. Lima (2001) faz referência a esse modelo e diz que se trata, fundamentalmente, de introdução da questão da significação (do sentido, da possibilidade de leituras diferenciadas da mesma mensagem) e dos diferentes métodos de fazê-lo, até então ausentes das teorias das comunicações.

Lima (2001) destaca ainda que o avanço diferenciador do modelo das comunicações como linguagem é o reconhecimento da assimetria existente entre emissor (instituição) e receptor (indivíduo) e a prevalência de uma cultura textualizada como sendo própria da cultura do *mass media*, constituída por um conjunto de práticas textuais que se impõem, se difundem e se constituem como modelos correntes.

A linguagem, em contexto teórico, se refere também à semântica da Comunicação, e à utilização de códigos de ordem lingüística. Dias Filho (2001) enuncia que num processo de comunicação, o problema semântico diz respeito à distância existente entre o significado que um emissor pretende transmitir através de determinado código e a interpretação que o receptor atribui à mensagem recebida. A respeito desse problema, Berlo (1999) indaga que para minimizá-lo é necessário utilizar códigos lingüísticos que permitam a melhor aproximação possível entre significados pretendidos e alcançados.

Desta maneira, a eficácia do processo de comunicação na Teoria da Linguagem, determina que o emissor e o destinatário desta informação utilizem linguagens ou sinais iguais. O emissor deve produzir informações utilizando uma linguagem apropriada ao tipo de público (receptor) que se pretende alcançar, de modo que o receptor compreenda o conteúdo com a mesma visão que o emissor aborda.

Dias Filho e Nakagawa (2000) ressaltam que este problema semântico pode ter sua origem no momento da elaboração da informação, quando aspectos de ordem quantitativa ou qualitativa não são compreendidos pelo emissor, como ocorre, por exemplo, nas expressões de incerteza. Assim, se uma informação é gerada de forma distorcida, conseqüentemente sua interpretação será divergente do pretendido pelo emissor.

Na contabilidade, os problemas semânticos referentes às distorções da informação se evidenciam quando os emissores, que produzem tal informação, não

interpretam adequadamente os fatores econômicos, formulando assim informações distorcidas, não condizentes aos princípios que regem a ciência contábil.

É necessário destacar que pelo fato de a contabilidade ser a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos para a avaliação de investimentos ou do risco de suas transações, o uso de práticas contábeis distintas tem trazido dificuldades para a compreensão e para a comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional.

Nesse contexto, Horngren (1974) destaca que a Contabilidade é uma linguagem que tem vocabulário especialmente direcionado a relatar a história financeira das organizações e, como tal, precisa ajustar-se continuamente às necessidades de seus usuários. Iudícibus (2006) concebe a contabilidade como a linguagem dos negócios, que consiste na coleta de dados decorrentes de transações ou operações, mensuração e processamento dos mesmos e produção de informação acerca do patrimônio e do desempenho das entidades.

Desta forma, se torna cada vez mais importante a utilização de uma terminologia clara e relativamente simplificada que possa atender aos objetivos dos usuários das informações contábeis.

Haried (1970), por sua vez, cita que a incompatibilidade dos significados que as pessoas transmitem difere dos significados que lhes são atribuídos. O referido autor considera que uma das principais causas de problemas da contabilidade é a tendência de se atribuírem significados técnicos a termos que têm significados diferentes dos significados usuais no meio não contábil.

Bedford e Beladouni (1962) afirmam que a comunicação contábil pode sofrer prejuízos na fase de produção, caso o contador não consiga interpretar e codificar adequadamente os fenômenos econômicos que pretende comunicar. Segundo Berlo (1999) a fidelidade da comunicação é influenciada pelas habilidades comunicativas da fonte, na medida em que influenciam a capacidade individual de analisar os próprios objetivos e intenções e de codificar a mensagem de maneira a expressar o que se pretende.

Assim, o entendimento da contabilidade como linguagem, bem como do processo de comunicação envolto na transmissão contábil é de extrema relevância para os usuários da informação contábil. Contudo, segundo Anderson (1963) a linguagem

contábil tem se desenvolvido com o uso de palavras incorporadas ao cotidiano das pessoas, o que, em contrapartida, acabou prejudicando o entendimento das demonstrações contábeis, porque normalmente a contabilidade atribui a tais palavras e frases um significado muito específico e distanciado do entendimento que elas poderiam produzir em uma conversação normal.

Portanto, ao relacionar a linguagem à contabilidade, instrumentaliza-se a contabilidade de meios para participar e adaptar a informação contábil no âmbito da dimensão pragmática, segundo as demandas dos diferentes usuários que se servem da contabilidade para tomar decisões, propiciando a tais usuários decisões mais consistentes.

Para Dias Filho e Nakagawa (2000) a percepção da Contabilidade como linguagem resulta do entendimento de que a comunicação é função básica dessa disciplina, haja vista que se as informações contábeis não atingirem seus destinatários tempestivamente e sob forma compreensível, de maneira alguma poderão surtir o efeito desejado.

Ainda segundo os autores o uso de palavras e técnicas específicas na composição das mensagens contábeis é outro motivo em que se fundamenta a idéia de que a Contabilidade é uma espécie de linguagem. Neste contexto, Ijiri (1975) afirma que a Contabilidade possui muita coisa em comum com outros tipos de linguagem, principalmente no que se refere a regras sintáticas, semânticas e pragmáticas.

Explorando esse enfoque, Hendriksen (1999) confirma que uma das possíveis classificações da teoria contábil se apóia no entendimento de que a Contabilidade é uma linguagem, considerada por muitos como linguagem de negócios. De acordo com Hendriksen (1999) evidenciam-se os seguintes questionamentos sobre as palavras e frases compõem a linguagem contábil:

1. Que *efeito* as palavras utilizadas pela Contabilidade terão sobre os usuários das informações contábeis?
2. Que significado tais palavras terão para eles, se houver algum?
3. As palavras se conectam em sentido lógico?

Os questionamentos supracitados possuem respostas que fazem parte do estudo de uma linguagem. Baseando-se nessa assertiva, Dias Filho e Nakagawa (2000)

salientam que a primeira questão se relaciona com a pragmática, que estuda o efeito da linguagem sobre os indivíduos; a segunda, com a semântica, que estuda o significado das palavras; e a terceira se relaciona com a sintaxe, que estuda as conexões lógicas entre as palavras e frases.

No que se refere aos questionamentos, cabe ainda ressaltar que os processos utilizados na linguagem contábil e, por conseguinte, na comunicação efetiva de dados contábeis, devem possuir como exigência a atribuição aproximada do mesmo significado para os símbolos adotados, tanto por aqueles responsáveis pela sua preparação, quanto por aqueles que irão utilizá-los.

Assim sendo, como linguagem de negócios, o papel da Contabilidade é facilitar a percepção das características relevantes de certos eventos econômicos (captada através dos processos da linguagem), levando aos usuários das informações contábeis conhecimentos necessários à otimização de suas decisões. Desta maneira, por meio dessa linguagem, os usuários devem ser motivados a adotar as mesmas decisões que adotariam caso estivessem observando os referidos eventos diretamente.

3.4 - Sistema de informação contábil

A Contabilidade, na qualidade de metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer entidade, tem um campo de atuação muito amplo.

A aplicação da contabilidade se dá em entidades com finalidades lucrativas ou não, que tenham necessidade de exercer atividades econômicas para cumprir com seu objetivo social (OLIVEIRA, MULLER e NAKAMURA, 2000).

Assim sendo, destaca-se que a contabilidade possui objeto próprio - o Patrimônio das Entidades - e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. Por conseqüência, todas as demais classificações - método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citar as mais correntes - referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Um dos objetivos da contabilidade é fornecer informações sobre as mutações que ocorrem com o patrimônio das empresas. Entretanto, por vezes, a Ciência Contábil é concebida como mero instrumento de informação, quando na verdade todas as áreas do conhecimento geram informações.

Conforme Oliveira, Muller e Nakamura (2000) a contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, e também serve para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções. Por isso a contabilidade, perpassa suas limitações e se constitui em um sistema.

Segundo Ackoff (1999) a ciência, a partir do renascimento, para compreender um problema ela o subdividia em problemas menores e estes em problemas ainda menores até reduzir o problema maior em algo simples o bastante para ser completamente entendido. A compreensão das relações entre as partes do problema traria a compreensão de todo o problema. Para eliminar as influências e poder compreender a menor parte do problema ele era tratado em laboratório minimizando a influência das outras partes do sistema. Para entender uma máquina era necessário desmontá-la e verificar como funciona cada engrenagem. Esta forma de pensamento guia as organizações humanas que buscam eficiência em cada uma de suas atividades.

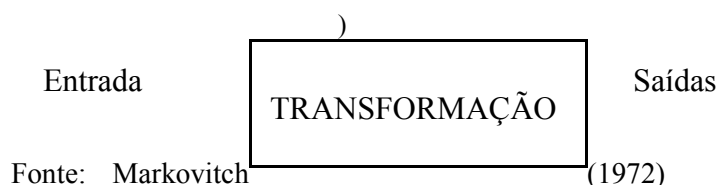
A teoria de sistemas alterou esta forma de pensar, permitindo e exigindo uma visão do todo e não das partes isoladas do todo. O nome "Teoria Geral dos Sistemas" e muitos de seus conceitos básicos, foi criado pelo biólogo Ludwing von Bertalanffy (KAST e ROSENWEIG, 1970). O enfoque sistêmico permitiu a interação entre as diversas ciências (física, biologia, química e sociais), pois o problema deveria ser compreendido como um todo, sofrendo influência das diversas áreas da ciência. A capacidade de síntese passou a ser exigida na compreensão dos fatos.

O sistema, segundo Marcovitch (1972), é um conjunto de elementos inter-relacionados. Podem-se estudar os elementos do sistema, mas não se pode deixar de perceber que o sistema em estudo faz parte de um sistema maior.

O pensamento sistêmico é dividido em três partes: a) Identificação do sistema do qual a coisa a ser explicada é uma parte; b) Explicação do comportamento ou das propriedades do todo; e c) Explicar o comportamento ou propriedades do sistema em termos do seu papel ou funções dentro do todo que o contém (ACKOFF, 1999).

De acordo com o modelo proposto por Marcovitch (1972), é possível arquitetar um esquema comum para representar o sistema com entrada (no caso de empresas chama-se recursos), processo (onde ocorre a transformação dos recursos) e saída (que na empresa podem ser os produtos acabados, o serviço prestado, o capital distribuído entre outros, etc.). Na figura 2 apresenta-se a representação de um sistema de acordo com a teoria dos sistemas:

Figura 3 - Representação de um Sistema Aberto (teoria dos sistemas)



O enfoque sistêmico se preocupa com as entradas e as saídas e não unicamente com as sub-atividades no interior do sistema. Portanto ao analisar a empresa como um sistema não se busca a eficiência de cada uma de suas atividades, mas a eficiência do sistema como um todo.

Tomando como base a visão sistêmica, infere-se que a contabilidade está integrada com o meio ambiente. O ambiente se inter-relaciona com a contabilidade como um sistema aberto, ou seja, um sistema que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à organização.

Para Ferreira Neto (2002) sistema é uma organização que possui dois ou mais componentes ou subsistemas, que interagem entre si para alcançarem um objetivo de mesmo interesse. Considerando este aspecto, a Contabilidade é um sistema, pois é formada por inúmeros componentes, podendo ser identificados como subsistemas, que interagem para atingir um objetivo comum. Um exemplo é a interação entre o sistema de registro (escrituração contábil) e o sistema de geração de Demonstrações Contábeis objetivando, em comum, informar aos diversos usuários da informação contábil a situação econômico-financeira do empreendimento.

Sobre a visão sistêmica aplicada à contabilidade elevando-a à situação de sistema, Zaccarelli, Fischmann e Leme (1980) dizem que é de todos conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, pode-se distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema

nervoso, que se incumbem de transmitir o comando do cérebro para os membros e as Informações dos sentidos para o cérebro.

Ao se considerar esse enfoque organizacional, por analogia visualiza-se a contabilidade como um sistema nervoso, que serve de elo entre a administração e as áreas de execução e vice-versa. O que se percebe, em síntese, é que existe uma dependência das partes, uma vez que todas estão ligadas intencionalmente para manter o organismo em funcionamento.

Assim, não basta ter um bom sistema nervoso se o cérebro não responde aos estímulos ou vice-versa, ou seja, o organismo-empresa, para sua funcionalidade, depende de uma boa administração assessorada pela contabilidade como fonte de informações úteis aos processos de tomada de decisão e controle, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos administradores, das informações produzidas pelo sistema de informação contábil (ZACCARELLI, FISCHMANN e LEME, 1980).

Conceitualmente, segundo o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 1992), entende-se o Sistema de Informação Contábil como um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permitem:

- Tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- Dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com as técnicas derivadas da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas em oportunidades definidas ou não.

O Sistema de Informação Contábil tem por objetivo a produção de informações destinadas a prover seus usuários com demonstrações contábeis e análises de natureza econômica, financeira, física, de resultados, de desempenho e de produtividade com relação à entidade, objeto de contabilização. Ao se procurar demonstrar os objetivos do Sistema de Informação Contábil, estes podem ser descritos como:

- Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis operacional, tático e estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela;
- Constituir-se na peça fundamental do sistema de Informação Gerencial e Financeira da empresa.

No que se refere aos usuários das demonstrações fornecidas pelo sistema contábil, entende-se que esses são todas as pessoas física ou jurídica que tenham interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade uma empresa, um ente com fins não-lucrativos, ou mesmo um patrimônio familiar.

Nos últimos tempos, a administração das empresas, dadas às contingências da própria vida em sociedade, tem se modificado tanto em tamanho quanto em complexidade, tornando a contabilidade cada vez mais um indispensável instrumento para sua segurança e desenvolvimento.

Além disso, deve-se destacar o processo iminente de convergência para as normas de contabilidade internacional (IFRS) proposto pelo IASB, que ocorre em nível mundial, indicando essencialmente que a adoção de um conjunto completo de normas contábeis e de divulgação de informações de qualidade universalmente reconhecida confere credibilidade e transparência à administração e demonstram seu comprometimento com a empresa.

Tal processo corrobora ainda a crescente importância do investimento estrangeiro direto, das operações de fusões e aquisições de empresas e do comércio internacional, que nos últimos anos tem exigido a criação de uma linguagem contábil única, que seja universalmente entendida – as IFRS tem por objetivo proporcionar essa plataforma universal.

Assim, a contabilidade vem a ser um componente da gestão, como um sistema de informação eficaz, fornecendo elementos para o processo de tomada de decisão e até mesmo para a formulação de estratégias.

Destarte, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas, menor será o risco percebido por um investidor à sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas. Tal assertiva se constitui como premissa ao se implementar o processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade.

4 – A tradução das normas internacionais de contabilidade e a convergência

Um dos fatores de maior relevância que interferem no processo de convergência contábil é a tradução das normas internacionais de contabilidade, que originalmente estão publicadas em língua inglesa, para os demais idiomas.

De acordo com Arrojo (2000) traduzir implica, em primeiro lugar, reconhecer seu papel essencialmente ativo de produtor de significados e de representante e intérprete do autor e dos textos que traduz. Além desse reconhecimento, cabe ao tradutor assumir a responsabilidade pela produção de significados que realiza e pela representação do autor a que se dedica. Desta forma, o tradutor terá que estar sintonizado com o ideário de seu tempo e lugar e, conseqüentemente, com a visão que esse tempo e lugar lhe permitem ter do texto e do autor que interpreta.

Outro fator a ser considerado é a percepção do tradutor que de acordo com Saporiti (1995) é o processo de organizar e interpretar as sensações que o organismo recebe dos estímulos exteriores e interiores. No perceber há uma seleção individual, pois cada indivíduo percebe o que lhe interessa, o que lhe atrai: é, então, altamente pessoal.

Para Merleau-Ponty (1990) a percepção é uma simples sensação, ela é particular, própria do indivíduo, e como ato de inteligência é o objeto percebido, uma idéia. Passa-se, a partir daí, à existência ideal. Desse modo, pode-se entender que a definição da percepção está intimamente ligada a determinados momentos, a análises dela feitas conforme determinadas situações. Mas de qualquer modo, ela sempre passa de um estágio inicial para outro mais avançado, da simples sensação à concretização de um pensamento resultante de uma análise mais detalhada realizada pelo intelecto.

Assim ao se falar em percepção e em interpretação, tem-se que considerar que estão ligadas à compreensão do mundo e de um conhecimento impregnado de outras bases experimentais, um conhecimento prévio, que é característica da subjetividade de cada um. Daí, o fato de ambas serem tão importantes para o processo de tradução.

O IASB, órgão emissor dos pronunciamentos contábeis internacionais, possui versões oficiais traduzidas das normas internacionais na Sérvia, Romênia, Arábia, Grécia, Polônia e Hungria (IASB, 2007). Em outros países, como Itália e Alemanha, órgãos locais que coordenam as normatizações contábeis elaboram a tradução das IFRS para o idioma local com a cooperação do IASB.

Um dos principais desafios em relação à tradução é o alto custo despendido para traduzir um livro, e, ao se considerar o livro das IFRS emitido pelo IASB esta

perspectiva de custo deve ser enfaticamente considerada, uma vez que o livro é extremamente extenso, constando na edição de 2006 em inglês com 2.387 páginas.

Como exemplo de tentativa de tradução pode ser citado também um projeto da língua espanhola que envolveu vários países: Espanha, México, Argentina, em que cada país ficou responsável por um capítulo. Tais países usam conceitos diferentes em suas aplicações contábeis; por exemplo, uns utilizam o termo “Estados financeiros”, outros “Estados contábeis”, que pode interferir de modo diferente na aplicação da norma. Por isso, o processo de tradução precisa ser unificado, não podendo haver duas expressões para significar a mesma coisa. Para o mexicano que utiliza “Estados financeiros” é incomum utilizar “Estados contábeis” e para o argentino que usa “Estados contábeis” é difícil a compreensão de “Estados financeiros”.

Além do custo da tradução, há outras dificuldades em se traduzir o livro das IFRS: o volume é enorme e as sentenças são muito longas, além do grande número de expressões de incerteza, como *probable, likely, expected, etc.*

A norma deve existir para facilitar a compreensão dos usuários contábeis, mas além de sentenças longas encontradas nas IFRS, a terminologia é diferenciada, pois ora uma palavra significa uma coisa e em outro contexto significa outra, o que dificulta a tradução. Pelo fato de se trabalhar com países e pessoas de culturas diferentes, há termos que apresentam grandes dificuldades para serem traduzidos.

Outro fator importante a ser destacado, considerando a tradução, é o grande número de expressões de incerteza (*reasonably, probable, certain, expected, likely, possible, remote*, entre outras que aparecem nas IFRS), cuja variação de certeza em relação a um fato dificulta julgamentos feitos por profissionais de contabilidade.

Fisher e Wadsworth (2006) exemplificam o uso da palavra *probable*, que é usada para o reconhecimento de contas do ativo e do passivo. De acordo com o julgamento dos elaboradores das demonstrações contábeis, *probable* variando para mais ou menos certeza, pode ter um maior impacto nos números reportados externamente pelas empresas e nas decisões dos usuários da informação contábil, bem como a subjetividade inerente à referida palavra pode ser utilizada para manipulação de ganhos e em outras informações contábeis.

Além disso, deve-se enfatizar a interpretação das expressões de incerteza em contexto contábil, uma vez que para a elaboração da informação contábil, existem normas a seguir que não podem deixar de incluir elementos de subjetividade e cuja

aplicação requer, em muitos casos, a realização de estimações por parte da empresa, criando, assim a possibilidade de uma mesma realidade ser refletida de formas diferentes. A isto deve ser acrescentada a própria flexibilidade presente nas normas contábeis, mais em alguns países que em outros, o que permite utilizar diversos critérios para contabilizar um mesmo fato econômico.

Neste contexto, expressões de incerteza como *likely*, *probable*, existentes nas normas contábeis internacionais, possuem interpretações diferentes no contexto da língua inglesa. Contudo, ao traduzi-las para o português, a tradução praticamente se torna a mesma, sendo provável e provavelmente, respectivamente. Tal fato reforça a existência da interpretação como um fator preponderante ao se tratar de normas internacionais de contabilidade, uma vez que a significação a ser dada a determinada norma, ou palavra constante na norma, dependerá da interpretação dada pelo tradutor ou pelo usuário contábil.

Cabe ainda ressaltar as questões ligadas ao direito como fator de interferência no processo de tradução das normas contábeis. Apresentam-se, tradicionalmente, duas grandes tradições no direito. O chamado direito romano ou *code law* e o direito consuetudinário ou *common law*. De acordo com Martins e Lopes (2005) essas duas visões têm objetivos didáticos, uma vez que é pouco provável encontrar um país que adote puramente um ou outro modelo.

Ainda segundo os autores o direito consuetudinário normalmente é adotado em países que fizeram parte do império britânico. Os Estados Unidos, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Malásia são alguns exemplos, além do próprio Reino Unido. O direito romano é normalmente praticado em países que estiveram sob influência do império romano inicialmente e posteriormente sob a influência francesa. A França, Alemanha, Itália, Portugal e Espanha são os principais exemplos dessa tradição na Europa. Os países que foram colônias ibéricas na América do Sul adotam, naturalmente, o regime de direito romano.

Esses dois regimes apresentam como principais diferenças a origem e força das leis. No direito romano, as normas emanam do texto legal. Isto é, para que algo tenha valor é necessário que haja uma menção clara e específica na lei. Em países de direito romano existe a tendência de, por exemplo, somente ser permitido o reconhecimento de um ativo quando a entidade tiver o controle legal sobre este. Nos países de direito

consuetudinário, a tradição está mais ligada à essência econômica da relação da empresa com o ativo do que sua formalização legal (MARTINS, LOPES, 2005).

No direito consuetudinário, a origem da regulamentação está mais ligada aos costumes e tradições. A tradição legal afeta diretamente o tratamento contábil e sua operacionalização. Martins e Lopes (2005) destacam que em países que adotam o direito consuetudinário, a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos da iniciativa privada. Inglaterra e Estados Unidos oferecem exemplos dessa situação.

Para Niyama (2005) em um sistema legal de um país baseado em *common law* não se faz necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou para todas as situações, nem focar o que deve ser evitado (presume-se que o que não vem a ser proibido, é aceito). A Inglaterra, de certa forma, influenciou os demais países, exportando esse modelo. O referido autor destaca ainda que a criatividade para interpretar a lei, pode ser evasiva, o que pode resultar em artifícios para manipular ou aproveitar as brechas legais.

Já em um sistema legal de um país baseado em *code law*, Niyama (2005) destaca a predominância de uma estrutura legal, que requer um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas. Nesse sentido, há menos flexibilidade na preparação e na apresentação das demonstrações contábeis. A ênfase maior é na proteção dos credores da companhia, diferentemente dos países onde predominam o *common law*, que têm a preocupação maior voltada para os acionistas.

Walton (2003) afirma que a compreensão de regras internacionais é muito difícil porque as regras têm diferentes significados. Como exemplo, o autor destaca que na Alemanha, tudo é proibido a menos que tudo esteja explicitamente previsto na lei, enquanto que na Inglaterra, tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei. No Irã, tudo é proibido, mesmo que esteja permitido na lei, enquanto que na Itália tudo é permitido, especialmente se é proibido.

Considerando esta perspectiva, a tradução é influenciada pelo contraste entre a visão econômica e jurídica da contabilidade, e por conseguinte, pela tradição do direito, ou seja, *common law* ou *code law*. Ao se pautar pelo *common law* a tradução deve preservar a todo custo a informação do original, mesmo que a clareza e o estilo sejam

comprometidos. Por outro lado, ao se pautar pelo *code law* deve-se respeitar o estilo da língua de chegada, adaptando o documento ao formato padrão do idioma de destino.

Assim sendo, ao se tratar de normas, há a necessidade de um cuidado extremado ao traduzi-las, porque o texto normativo deve definir o elemento de que trata de uma única maneira. Esta é uma dificuldade grande, o IASB já está consciente disso e tenta mudar o estilo de escrever normas, pois as internacionais estão cada vez mais se tornando longas, o que pode acarretar em dificuldade cada vez maior para a aceitação de tais normas em nível internacional.

4.1 - O processo de tradução das normas internacionais de contabilidade

De acordo com o sítio do IASB o processo de tradução das normas internacionais de contabilidade ocorre da seguinte maneira:

O comitê de revisão discute e concorda com a tradução de uma lista de palavras-chave (termos individuais e frases repetitivas), a partir do texto das IFRS. Esta lista de terminologia é, então, passada ao tradutor, que a usa constantemente durante a tradução das IFRS, ou certificar-se de que a terminologia em vigor é adaptada em conformidade com a tradução. O próximo passo é a revisão da tradução pela comissão de peritos a fim de se obter a precisão e a consistência. Os comentários são enviados ao coordenador, que os encaminha diretamente para o tradutor, ou decide se é necessária uma discussão mais aprofundada sobre um ponto específico. O coordenador tem a visão geral do processo.

A exemplo de países que adotaram as normas internacionais de contabilidade - IFRS, o Brasil inicia o processo de tradução das normas para o português, por meio de um trabalho conjunto desenvolvido pelo IBRACON e demais membros do CPC. No cenário mundial, muitos países já produziram a versão das IFRS, dentre eles Rússia,

versão independente do IASB, Espanha e Portugal, ambos com versões supervisionadas pelo IASB.

Neste contexto, explicitar o processo de tradução das IFRS se faz necessário, a fim de que o Brasil, ao conceber a tradução oficial das IFRS, possa evitar incorrer em alguns problemas.

A escolha da Rússia se deve pelo fato da dessemelhança entre o idioma russo e a língua inglesa e pela disponibilidade de literatura disponível referente ao tema. Evidenciar o processo de tradução na Espanha se faz relevante, uma vez que a Espanha como membro da União Européia já adota as IFRS desde 2005. E, por fim, o processo de tradução das IFRS em Portugal evidenciado de maneira mais aprofundada se justifica devido ao fato de que, consideradas as diferenças no tratamento contábil entre Brasil e Portugal, ambos fazem uso do idioma português.

De acordo com Petrovets (2006) até recentemente todas as traduções das normas internacionais para outro idioma eram publicadas pelo IASB ou sob sua supervisão. Na União Européia, o IASB concedeu o direito de tradução para os países membros, enquanto que na Rússia a questão de uma autoridade para a tradução das IFRS ainda não está resolvida. Ainda conforme Petrovets (2006):

Há planos para se criar um organismo não-governamental, que tenha como membros tradutores e especialistas em contabilidade e demonstrações financeiras, em análise de auditoria financeira, em administração, etc, que irão trabalhar com tradutores russos das IFRS. No entanto, o futuro desta organização está em voga. Existe já uma tradução em russo das IFRS e seus direitos autorais pertencem à empresa russa 'Askeri'. Uma nova tradução sem considerar leis de direitos autorais é pouco provável. É por isso que o Ministério das Finanças, que há ano prometeu publicar a tradução oficial das IFRS em um futuro próximo, não conseguiu fazer isso ainda. A questão da tradução é ainda mais complicada pelo fato da Askeri haver tido processos judiciais com o IASB.

De acordo com o sítio da Alinga Consulting Group (2008) em uma pesquisa junto às empresas russas, foi constatado que 16% das empresas usam as IFRS como base para suas demonstrações financeiras. Contudo, 32% das empresas que não usam as IFRS, não as utilizam porque não há uma correspondente entre as leis governamentais e a aplicação das IFRS. Além disso, constatou-se que uma outra razão importante para a não adoção das IFRS é a falta de uma tradução oficial dessas normas em russo.

Na Espanha, já se encontra executada a reforma contábil que se aproxima da estabelecida pelas IFRS, contudo em casos que as normas citadas permitam aplicar mais de um critério, opta-se por aquele que esteja em consonância com a tradição contábil espanhola (ASTIZ, 2007).

Porém, antes que a Espanha chegasse a essa reforma, ela enfrentou problemas relacionados ao processo de convergência em si e à tradução das normas internacionais. Problemas que segundo Gómez e Enguïdanos (2004) ocorreram porque:

O processo de substituição de um padrão contábil nacional por outro internacional é extremamente complexo. Em primeiro lugar supõe uma troca na cultura dos negócios. Em segundo lugar supõe a eliminação de competências dos reguladores nacionais. Por último supõe que uma quantidade importante de agentes econômicos tem de se familiarizar com estas normas, o que implica em grande esforço de formação.

Esses problemas dificultaram o processo de convergência para as normas internacionais na Espanha. Por isso, o país passou a priorizar a informação financeira e baseando-se nos distintos mercados europeus, considerou necessária a adoção de normas que pudessem ser aplicadas, interpretadas e difundidas de maneira a facilitar a tomada de decisão dos investidores, analistas, etc. Desta forma, com o apoio do IASB, buscou-se a produção da tradução das normas internacionais para o espanhol, então em 2006 surgiu a versão traduzida das IFRS.

Assim, apesar dos problemas enfrentados pela Espanha, com a reforma contábil promovida em 2007 e com a nova configuração do sistema contábil espanhol, se inicia uma nova etapa para a informação contábil financeira para as empresas deste país (ASTIZ, 2007).

Tais empresas objetivam, por meio da reforma, um maior nível de qualidade e transparência sobre as informações financeiras, um incremento na produtividade e competitividade empresarial, além da integração entre os mercados europeus.

De acordo com Albuquerque (2007) tanto no Brasil quanto em Portugal, as normas que regem as matérias de ordem contábil têm fundamentalmente procedência governamental, com forte interligação à fiscalidade. Portugal já está enquadrado no processo de convergência para as normas contábeis internacionais, como membro da União Européia. O Brasil, a exemplo do parceiro lusitano, caminha para o processo de convergência.

O Brasil possui uma versão traduzida das normas internacionais de contabilidade produzida pelo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) em 1997. Pelo fato de esta tradução estar desatualizada mais de dez anos, e pela promulgação da Lei 11.638 em 2007, já está em curso o processo de discussão a tradução da versão 2007 das IFRS.

Portugal, contudo, já possui essa versão oficial, publicada em 2003 e atualizada constantemente pela Comissão de Normalização Contabilística, um dos órgãos responsáveis pelas normas contábeis deste país.

Assim sendo, salvaguardadas as diferenças entre a contabilidade brasileira e a portuguesa, faz-se necessário relatar como Portugal implementou sua Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro, evidenciando o processo de tradução.

A União Européia aprovou em Junho de 2000 um conjunto de medidas que tinham a finalidade de tornar a Europa mais competitiva num mercado global em pleno crescimento, uma dessas medidas intitulada Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras, propunha que todas as sociedades cotadas tivessem de elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade a partir de 2005.

Além disso, a medida supracitada destacava que as sociedades em causa estivessem de acordo quanto à adoção de um conjunto único de normas internacionalmente aceites, na medida em que tal ação facilitaria a comercialização dos valores mobiliários, as fusões e aquisições trans-fronteiras, bem como as operações de financiamento.

Neste contexto Fernandes (2007) destaca que as grandes empresas europeias que negociavam nos principais mercados financeiros e de capitais mundiais experimentavam sérias dificuldades face às exigências das entidades reguladoras das grandes bolsas mundiais, no que se refere à qualidade e à normalização da informação financeira disponível aos investidores.

Assim sendo, a adoção das normas internacionais teve como consequência imediata a aplicação de normas contábeis que estavam fora do contexto tradicional e da linha de pensamento contábil que durante muitos anos vigorou nos países mais influentes da Europa.

Em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) é o documento regulador das matérias contábeis, criado em 1977, através do Decreto-Lei nº 47/77.

Posteriormente alterado pelo Decreto-Lei 410/89, e republicado a partir da necessidade de ajustamento do normativo nacional às diretivas comunitárias, emanadas da então denominada Comunidade Económica Europeia (CEE).

No entanto, o POC tornou-se limitado para umas entidades e demasiado exigente para outras. Desta maneira, as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de informações financeiras passaram a acolher conceitos e procedimentos emanados de outros normativos (internacionais), enquanto outras, de dimensão mais reduzida, adotaram à sombra uma “Contabilidade Simplificada”, fazendo por “esquecer” alguns procedimentos previstos no POC, e noutros casos limitando a esfera da sua aplicação – especialmente no que toca à exigência de alguns demonstrativos considerados obrigatórios (ALBUQUERQUE, 2007).

Assim em 13 de outubro de 2003 o Jornal Oficial da União Europeia publicou o Regulamento n.º 1725/03 o qual adota as normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento n.º.1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho. As 32 normas internacionais de contabilidade e 28 interpretações (SIC) foram publicadas em português no Anexo ao Regulamento 1725/03, dando origem a Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro.

O processo para elaboração dessa versão foi feito da seguinte maneira. Inicialmente foi feita uma seleção de uma organização contábil que pudesse servir de interlocutor e de coordenador do trabalho. De acordo com Fernandes (2007) em Portugal, a entidade escolhida foi a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), dados os seus antecedentes e de ser membro da Federação Internacional dos Contadores - *International Federation of Accountants* (IFAC).

Posteriormente fez-se a escolha mediante um processo de consulta curricular e de provas, de um profissional de tradução, de reconhecida qualidade, que, além de domínio bilíngüe, tivesse um mínimo conhecimento das técnicas contábeis e financeiras, além de dispor de conhecimento acerca de ferramentas tecnológicas envolvendo programas de tradução. Este profissional estava vinculado a um departamento do IASB que em Londres fazia a coordenação geral da tradução.

Em seguida, Fernandes (2007) relata que se promoveu a constituição de uma equipe, denominada Comissão de Revisão da Tradução das Normas Internacionais de Relato Financeiro, que definiu a tradução dos chamados *key terms* (termos e expressões usados recorrentemente nas normas) a qual seria posta à disposição do

profissional tradutor. Após uma primeira tradução, competia à Comissão fazer a revisão do trabalho do tradutor.

Finalmente, criou-se na internet, um sítio com uma área reservada, para remessa de todo o material, num sentido e noutro, bem como para a troca de correspondência entre comissão e tradutores.

Cabe ainda ressaltar as limitações e dificuldades encontradas na tradução das normas internacionais de contabilidade do inglês para o português em Portugal. Em primeira instância foi necessário o estabelecimento de um conjunto de regras específicas para esse tipo de tradução especializada, enfatizando que a tradução tem de ter rigor técnico e jurídico, e de forma alguma pode ser uma adaptação das normas internacionais às normas nacionais existentes.

Sobre este fato Fernandes (2007) destaca que uma “melhor tradução”, isto é, num tipo de linguagem mais acessível, poderia aparentemente conduzir na língua nativa a uma frase mais clara e correta, com melhor redação, mas corria-se o risco de alterar, mesmo que seja de forma aparentemente insignificante, o sentido da frase original. Desta maneira, ainda segundo o autor, teve que se optar por uma tradução literal, o que veio ainda facilitar o trabalho do tradutor profissional, dada à utilização de avançados programas informáticos de tradução.

Outro fator dificultador da tradução das normas foi o fato de o mesmo termo ou a mesma expressão dever sempre ter a mesma tradução em qualquer norma. Infere-se que desse fato surgiram grandes dificuldades, uma vez que não há na terminologia contábil uma correspondência biunívoca entre a língua inglesa e a portuguesa, devido à própria especificidade da ciência contábil.

Neste aspecto, Fernandes (2007) diz que basta citar o caso de *cost* e *expense*, com sentidos diferentes na terminologia contábil da língua inglesa, mas que na terminologia contábil portuguesa têm um único termo correspondente que é o de “custo”. Por isso houve que manter na tradução a distinção, “custo” e “gasto”. Ainda nesta perspectiva, destacam-se as várias expressões de incerteza existentes nas normas internacionais de contabilidade que se constituem como expressões de difícil tradução, uma vez que são inerentes à interpretação do próprio tradutor.

Fernandes (2007) atenta-se aos conceitos de ativos, de passivos, de rendimentos, de crédito, reconhecimento, mensuração, etc. É difícil na tradução usar um conceito, que embora vulgarizado em Portugal, não teria na tradução o mesmo sentido e âmbito. O

autor destaca, por exemplo, que fazer ao termo português proveito? Traduzirá *income*? Traduzirá *revenue*?

Finalmente, apesar das críticas, a Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro tem permitido que sejam implementadas, em Portugal, as diversas normas internacionais de contabilidade, quer numa colaboração com a Comissão de Normalização Contabilística, quer com a implementação da necessária regulamentação da apresentação da informação financeira aplicável às empresas com valores mobiliários admitidos em mercados regulamentados.

Assim sendo, o Brasil ao se propor a adotar as normas internacionais de contabilidade possui um grande desafio a enfrentar, que, ou pela especificidade idiomática da língua portuguesa, ou pela especificidade da contabilidade brasileira pode se tornar um processo moroso e ineficaz.

5 – Análise e discussão dos dados

As pesquisas anteriores sobre expressões de incerteza na contabilidade indicam que há diferenças significativas a respeito da interpretação das mesmas (LASWAD e MAK, 1997). Desta maneira, a análise acerca da interpretação de tais expressões, presentes nas IFRS, por parte das empresas, dos bancos e dos acadêmicos no Brasil, faz-se necessária, dada à iminência da convergência do Brasil para as normas internacionais de contabilidade.

A Tabela 2 evidencia a amostra utilizada para a análise da interpretação das expressões de incerteza por grupo, bem como o percentual de respostas obtidas por meio do questionário.

Tabela 2 – Tamanho da amostra e taxa de respostas por grupo

Grupos	Empresas	Bancos	Acadêmicos	Total
Tamanho da amostra	32	25	22	79
Número de respondentes	18	16	20	54
Percentual de respostas	56,3%	64,0%	90,9%	68,4%

Ao se considerar os dados supracitados, vale ressaltar que a pesquisa acadêmica no Brasil ainda encontra grandes dificuldades no que se refere à colaboração das

empresas e instituições financeiras. Há de se considerar o grande número de pesquisas existentes no país e a demanda por respostas para as empresas e instituições, contudo a busca por parcerias deve ser incentivada e subsídios à pesquisa devem ser fornecidos, uma vez que os resultados obtidos por meio da pesquisa acadêmica podem ser utilizados em prol das próprias empresas e instituições.

O perfil dos respondentes por grupo é destacado na Tabela 3 a seguir, evidenciando questões ligadas à experiência profissional, à proficiência em língua inglesa, à familiaridade e à utilização das normas internacionais de contabilidade.

Tabela 3 – Perfil dos respondentes por grupo

Grupos	Empresas	Bancos	Acadêmicos
Experiência profissional			
1 a 5 anos	7,3%	10,1%	28,2%
6 a 10 anos	25,3%	34,2%	57,6%
mais de 10	67,4%	55,7%	14,2%
Proficiência em Língua Inglesa			
básico	0,0%	6,3%	0,0%
intermediário	5,5%	12,5%	0,0%
avançado	94,5%	81,2%	100,0%
Familiaridade com as IFRS			
muito familiar	83,3%	49,9%	90,0%
familiar	11,2%	31,3%	10,0%
pouco familiar	5,5%	18,8%	0,0%
não familiar	0,0%	0,0%	0,0%
Intensidade de utilização das IFRS			
diariamente	88,8%	50,0%	95,0%
raramente	11,2%	37,5%	5,0%
nunca	0,0%	12,5%	0,0%

Partindo da análise da Tabela 3, destaca-se que os respondentes das empresas e dos bancos possuem maior tempo de experiência profissional que os acadêmicos. Para os acadêmicos a experiência profissional solicitada considerou o próprio tempo de trabalho do respondente, ainda que tal trabalho não fosse na área contábil, nem na área acadêmica. No que se refere à língua inglesa, percebe-se que praticamente toda a amostra possui nível avançado de proficiência, excetuando-se os respondentes dos bancos, com 81,2% de proficiência em nível avançado.

Para as empresas e para os acadêmicos, a familiaridade com as normas internacionais de contabilidade é de 83,3% e 90% (considerando a opção muito familiar), respectivamente, todavia, para os bancos, apesar dos normativos do Banco

Central que objetivam a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010, somente 49,9% dos respondentes possui familiaridade com as normas internacionais.

Tal constatação é corroborada também pela intensidade de utilização das IFRS, em que 88,8% das empresas e 95% dos acadêmicos utilizam-nas diariamente. Para os bancos, porém, a utilização é de 50%, diariamente.

A Tabela 4 apresenta as interpretações numéricas médias e medianas de cada uma das dezenove expressões de incerteza selecionadas. A interpretação da média representa a soma dos valores observados dividida pelo número de observações, enquanto a mediana representa o valor que, dispostos todos os resultados em ordem de grandeza, é o ponto central, que mantém metade das ocorrências dos valores acima e metade abaixo desse ponto. A expressão *assurance* representa o maior grau de probabilidade numérica, enquanto que, em ordem decrescente, a expressão *remote* representa o menor grau.

Tabela 4 – Média, Mediana e Desvio Padrão da interpretação das expressões de incerteza

Grupos	Empresas			Bancos			Acadêmicos		
	Média	Mediana	Desvio Padrão	Média	Mediana	Desvio Padrão	Média	Mediana	Desvio Padrão
assurance	91,72	96,25	9,45	92,15	96,25	9,03	90,10	93,75	9,19

sufficient certainty	84,16	87,50	14,28	87,25	87,50	9,06	87,72	92,50	10,58
reasonable assurance	78,88	76,25	17,87	76,40	76,25	14,20	85,72	86,25	6,65
expected	77,91	80,00	12,78	81,37	82,50	13,08	81,15	82,50	8,62
likely	73,75	81,25	12,52	80,53	85,00	13,78	76,97	75,25	11,56
probable	71,25	77,75	22,76	73,75	77,75	21,01	68,75	67,50	15,31
with the prospect	70,44	75,00	16,78	76,34	76,25	12,40	69,87	67,50	15,52
valid expectations	66,38	72,50	19,76	72,87	75,00	17,42	78,52	77,50	13,51
possible	67,08	67,50	22,62	67,68	71,25	22,63	60,97	57,75	11,22
virtually certain	65,16	66,25	20,77	73,40	77,50	19,76	85,87	87,50	10,04
reasonably likely	57,91	60,00	16,46	64,12	60,00	14,00	65,25	65,00	11,24
seriously in question	46,19	42,50	29,29	52,43	55,00	27,50	29,62	26,25	19,07
uncertainty	39,13	35,00	22,70	36,06	30,00	19,49	42,02	50,00	19,15
more uncertain	26,38	20,00	17,70	24,53	14,78	18,28	24,77	23,75	16,30
unlikely	22,05	24,75	16,38	25,12	25,00	15,98	21,77	16,25	20,12
no longer probable	20,55	8,75	23,96	21,15	17,50	20,10	17,02	15,00	7,81
not expected	15,16	10,00	17,30	17,37	10,00	18,75	16,00	12,50	20,97
not probable	13,22	7,50	13,22	15,34	7,50	14,71	12,80	7,50	11,09
remote	18,05	6,25	26,21	12,03	6,25	12,04	10,02	6,50	8,78

Os resultados em negrito/italico representam diferenças nas probabilidades numéricas na ordem decendente.

Para se compor a ordem decendente foi estabelecido de acordo com Douppnik e Richter (2003) que a expressão *assurance* denota maior certeza, ou seja, a referida expressão aproxima-se da certeza representada por 100%, enquanto que a expressão *remote* denota a menor certeza, aproximando-se de 0% de certeza, conforme Tabela 4.

Tomando-se como base esta ordem, destaca-se que para o grupo das empresas a expressão que denota menor certeza é *not probable*, diferenciando-se do que ocorre com o grupo dos bancos e dos acadêmicos, em que a expressão que indica a menor certeza é *remote*.

Ao se comparar as médias dentro dos grupos fornecidas pela Tabela 4 e considerando a escala decendente proposta por Douppnik e Richter (2003), identifica-se que para as empresas as expressões *possible* e *remote* apresentam desvio da média na ordem decendente. Para os bancos as expressões *expected*, *likely*, *with the prospect*, *valid expectations*, *virtually certain* e *unlikely* apresentam desvio de média considerando a ordem proposta pelos autores. Já para os acadêmicos as expressões que desviam da média decendente são *with the prospect*, *valid expectations*, *virtually certain*, *reasonably likely* e *uncertainty*.

A hipótese de não haver diferença na percepção das normas internacionais de contabilidade, especificamente relacionada às expressões de incerteza, entre as empresas

que emitem ADR, as instituições financeiras brasileiras (bancos) e os acadêmicos foi testada usando a análise de variância (ANOVA).

Os resultados apresentam-se na Tabela 5 e mostram que a hipótese elencada neste trabalho está rejeitada para três das dezenove expressões de incerteza, uma vez que qualquer das expressões que apresentasse variância significativa ($p < 0,05$) rejeitaria a hipótese citada. As três expressões são *reasonable assurance*, *seriously in question* e *virtually certain*, considerando intervalo de confiança de 95%. O teste de análise de variância das demais expressões se encontra no Apêndice C deste trabalho.

A expressão *reasonable assurance* aparece 10 vezes nas normas internacionais, especificamente na IAS 20 que versa sobre Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, na IAS 39 que evidencia os Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e na IAS 41 que versa sobre Agricultura. A expressão *seriously in question* aparece 1 vez na IAS 11, tratando de Contratos de Construção. Já a expressão *virtually certain* incide 19 vezes nas normas, na IAS 19 abrangendo Benefícios dos Empregados, na IAS 37 versando sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e na IAS 38 tratando de Ativos Intangíveis. A incidência das demais expressões se encontra expressa no Apêndice B. A incidência das expressões de incerteza não foi considerada como fator relevante para o trabalho, uma vez que foram analisadas em contexto isolado (palavras utilizadas isoladamente) e o fato de, por exemplo, *seriously in question* aparecer 1 vez nas normas e *expected* aparecer 1033 não alteraria a interpretação da mesma.

Tabela 5 – Teste de análise de variância das expressões de incerteza

<i>reasonable assurance</i>	Soma dos quadrados	Mean Square	F	Significância
Entre os grupos	1508,236	754,118	4,135	0,022

Dentro dos grupos	9300,972	182,372		
Total	10809,208			
<i>seriously in question</i>				
Entre os grupos	5122,093	2561,046	3,976	0,025
Dentro dos grupos	32852,944	644,175		
Total	37975,037			
<i>virtually certain</i>				
Entre os grupos	3715,323	1857,662	6,267	0,004
Dentro dos grupos	15118,325	296,438		
Total	18833,648			

Com $p < 0,05$ ficou demonstrada a existência de diferença significativa entre as médias dos grupos, empresas, bancos e acadêmicos. A partir desses dados para identificação de para qual ou quais grupos as diferenças de média são significativas, realizou-se o teste *Post Hoc – Tukey HSD*, com intervalo de confiança de 95%, conforme Tabela 6.

Tabela 6 - Teste Tukey HSD considerando a expressão *reasonable assurance*

(a) Grupos	b) Grupos	Diferença Média (a-b)	Erro Padrão	Sig.	95% Intervalo de confiança	
					Limite inferior	Limite superior
EMPRESAS	BANCOS	-2,66	4,64	0,84	-13,86	8,54
	ACADÊMICOS	*-11,975	4,39	0,02	-22,57	-1,38
BANCOS	EMPRESAS	2,66	4,64	0,84	-8,54	13,86
	ACADÊMICOS	-9,32	4,53	0,11	-20,25	1,62
ACADÊMICOS	EMPRESAS	*11,975	4,39	0,02	1,38	22,57
	BANCOS	9,32	4,53	0,11	-1,62	20,25

* $p < 0,05$

Por meio da Tabela 6 identifica-se que as médias das respostas dos acadêmicos em relação à expressão *reasonable assurance* são significativamente mais elevadas do que as médias das empresas. Além disso, conclui-se que não existe diferença estatística significativa entre as médias dos bancos e das empresas.

Para exemplificar o resultado supracitado, apresenta-se uma das incidências da expressão *reasonable assurance* nas normas internacionais:

*A government grant is not recognized until there is **reasonable assurance** that the entity will comply with the conditions attaching to it, and that the grant will be received. Receipt of a grant does not of itself provide conclusive evidence that the conditions attaching to the grant have been or will be fulfilled.*

Ao se traduzir para a língua portuguesa o parágrafo, obtém-se:

Um subsídio do governo não é reconhecido, até que haja **segurança razoável** de que a empresa cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

No que se refere à segurança razoável, tradução livre da expressão *reasonable assurance*, destaca-se que o reconhecimento do subsídio para os acadêmicos tende a ocorrer de forma mais conservadora, uma vez que a média das respostas destes para o grau de certeza em relação à expressão mencionada é mais elevado. No entanto, para as empresas o reconhecimento do subsídio tende a ocorrer de maneira mais flexível, não se exigindo a mesma certeza inerente a tal expressão.

A Tabela 7 evidencia o teste *Post Hoc – Tukey HSD*, tomando como base a expressão de incerteza *seriously in question*.

Tabela 7 - Teste Tukey HSD considerando a expressão *seriously in question*

(a) Grupos	b) Grupos	Diferença Média (a-b)	Erro Padrão	Sig.	95% Intervalo de confiança	
					Limite inferior	Limite superior
EMPRESAS	BANCOS	-6,24	8,72	0,76	-27,29	14,81
	ACADÊMICOS	16,57	8,25	0,12	-3,34	36,48
BANCOS	EMPRESAS	6,24	8,72	0,76	-14,81	27,29
	ACADÊMICOS	*22,8125	8,51	0,03	2,26	43,36
ACADÊMICOS	EMPRESAS	-16,57	8,25	0,12	-36,48	3,34
	BANCOS	*-22,8125	8,51	0,03	-43,36	-2,26

* p<0,05

Considerando a expressão de incerteza *seriously in question* destaca-se que existe diferença estatística significativa na média entre os bancos e os acadêmicos. No parágrafo 34A, da IAS 11, única ocorrência da expressão elencada, destacam-se os seguintes dizeres:

Contract costs that are not probable of being recovered are recognized as an expense immediately. Examples of circumstances in which the recoverability of contract costs incurred may not be probable and in which contract costs may need to be recognized as an expense immediately include contracts:

*(a) that are not fully enforceable, ie their validity is **seriously in question**;*

Ao se traduzir para o português o parágrafo 34A, tem-se:

Os custos do contrato que não sejam prováveis de ser recuperados são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável e em que os custos do contrato podem não ser reconhecidos como um gasto, incluem contratos:

(a) que não sejam inteiramente passíveis de execução, isto é, a sua validade está **seriamente questionada**;

A validade de um contrato seriamente questionada, tradução livre da expressão *seriously in question* é mais expressiva para os acadêmicos do que para os bancos. Assim, determinados contratos podem não ser reconhecidos como um gasto na visão dos acadêmicos, contudo para as empresas tais contratos são passíveis de reconhecimento.

O teste *Post Hoc – Tukey HSD* para a expressão *virtually certain* encontra-se na tabela 9 a seguir:

Tabela 8 - Teste Tukey HSD considerando a expressão *virtually certain*

(a) Grupos	b) Grupos	Diferença Média (a-b)	Erro Padrão	Sig.	95% Intervalo de confiança	
					Limite inferior	Limite superior
EMPRESAS	BANCOS	-7,02	5,92	0,47	-21,30	7,26
	ACADÊMICOS	*-19,48	5,59	0,00	-32,99	-5,98
BANCOS	EMPRESAS	7,02	5,92	0,47	-7,26	21,30
	ACADÊMICOS	-12,47	5,77	0,09	-26,41	1,47
ACADÊMICOS	EMPRESAS	*19,48	5,59	0,00	5,98	32,99
	BANCOS	12,47	5,77	0,09	-1,47	26,41

* p<0,05

Para a expressão de incerteza *virtually certain* destaca-se diferença estatística significativa na média entre empresas e acadêmicos. Tomando como base tal premissa, evidencia-se o parágrafo 104A da IAS 19, um dos parágrafos onde aparece a expressão nas normas internacionais:

*When, and only when, it is **virtually certain** that another party will reimburse some or all of the expenditure required to settle a defined benefit obligation, an entity shall recognize its right to reimbursement as a separate asset. The entity shall measure the asset at fair value. In all other respects, an entity shall treat that asset in the same way as plan assets. In the income statement, the expense relating to a defined*

benefit plan may be presented net of the amount recognized for a reimbursement.

Na tradução do inglês para o português, obtém-se:

Quando, e só quando, for **virtualmente certo** que uma outra parte reembolsará alguns ou todos os dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefícios definidos, uma empresa deve reconhecer o seu direito ao reembolso como um ativo separado. A empresa deve mensurar o ativo ao valor justo. Em todos ou outros aspectos, uma empresa deve tratar esse ativo do mesmo modo que os ativos do plano. Na demonstração dos resultados, o gasto relativo a um plano de benefícios definidos deve ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

A certeza em relação à expressão *virtually certain* para as empresas é maior do que a certeza para os acadêmicos, assim estes ao se depararem com a situação específica deste parágrafo, podem reconhecer um ativo separado mais facilmente que as empresas.

Portanto, ao se considerar a proposta deste trabalho e ao se fazer as análises aqui demonstradas, salienta-se que as expressões de incerteza *reasonable assurance*, *seriously in question* e *virtually certain* apresentam divergência quanto a sua percepção por parte dos grupos pesquisados, refutando a hipótese de que não há diferença na percepção das expressões de incerteza, entre as empresas que emitem ADR, as instituições financeiras brasileiras (bancos) e os acadêmicos. Tal refutação se baseia no fato de que, para o trabalho, qualquer uma das expressões que apresentasse variância significativa ($p < 0,05$) refutaria a hipótese aqui elencada.

6 - Considerações finais

Devido à frequência com que ocorrem mudanças no ambiente empresarial, constantemente os tomadores de decisão vêem-se diante de novas necessidades também em termos de informações.

Desta maneira, a contabilidade, como ciência cujo foco consiste no atendimento a usuários internos e externos às organizações, precisa adequar-se a essas necessidades, já que cabe a ela o provimento de uma parte importante das informações necessárias para o tomador de decisão conduzir suas ações do dia-a-dia e ações estratégicas, de longo prazo, da sua organização.

A informação contábil tem como função precípua permitir que se tenham elementos de julgamento sobre a qualidade do desempenho da riqueza patrimonial, ou seja, se realmente ela cumpre ou não os objetivos que a constituíram.

Os principais agentes econômicos ao buscarem informações, sobretudo as de natureza econômico-financeira acerca do desempenho empresarial e da avaliação de risco com o propósito de realizar investimentos utilizam-se da contabilidade como fonte de informações. Daí o fato de ela ser considerada a linguagem dos negócios e assim facilitar o processo de comunicação entre a companhia e os usuários de informações.

No entanto, o fato de cada país possuir suas próprias práticas contábeis torna essa linguagem heterogênea internacionalmente, e, por conseguinte, diferenças pontuais nas demonstrações contábeis podem surgir. Assim sendo, para proporcionar uma compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade, faz-se necessária a busca de critérios adequados para que o processo de convergência para as normas contábeis internacionais se torne eficaz.

Em conseqüência do exposto, destaca-se que os mercados de capitais tendem a um processo de convergência para as normas contábeis internacionais, com o objetivo de conferir maior credibilidade e consistência às demonstrações financeiras. Tal fato implica que muitas organizações terão de mudar a maneira como se apresentam aos mercados, buscando melhoria na qualidade e na forma de apresentação de suas informações financeiras.

De acordo com o sítio do IASB em abril de 2007, as normas internacionais já haviam se tornado o idioma contábil oficial de 79 países, do Chile à Nova Zelândia e o número de empresas ligadas ao padrão internacional passava de 10 mil no ano de 2006.

No Brasil, o processo de convergência para as normas internacionais, que conta com apoio direto do IBRACON e demais membros que compõem o CPC, como ABRASCA, APIMEC, Bovespa, FIPECAFI e CFC, além da própria CVM, torna-se mais ágil com a participação e total parceria destas entidades que compõem o cenário principal da contabilidade.

Contudo, há que se mencionar que o processo de convergência não é tão simples e tão prático e não se constitui como a mera transposição de normas sem qualquer embasamento científico ou respeito por princípios já arraigados em um país.

Daí, questões relacionadas à tradução são de extrema importância considerando o processo de convergência em si, pois a representação verbal para expressar um

conceito é algo inerente a cada indivíduo e subordina-se a características idiomáticas, tais como cultura, história, hábitos e costumes, logo, podendo deixar de ser fiel em face de uma tradução falha. Assim incorporam-se de modo impensado termos e designações anglo-saxões perfeitamente traduzíveis para o léxico português.

Portanto, a simples tradução de conceitos em inglês presentes nas normas internacionais de contabilidade, apresenta o grave risco da imperfeição de expressão de pensamento, podendo distorcer julgamentos em outro idioma.

Pelo fato de a linguagem ser o instrumento representativo do conceito, e pela evolução do idioma estar presa à história de um povo, normas em inglês, expressões que no idioma de origem emitem julgamentos, que geram dúvidas como as expressões de incerteza não podem ser assimiladas sem o filtro idiomático, sem rigor lógico, pois, se assim ocorrer, existirá o risco de não se obter a plenitude de compreensão da idéia.

Este trabalho que possui como objetivo identificar a percepção das empresas que emitem ADR, das instituições financeiras brasileiras (bancos) e dos acadêmicos sobre as expressões de incerteza existentes nas IFRS corrobora a premissa supracitada.

Após a análise dos dados pela análise de variância (ANOVA) concluiu-se que três expressões (*reasonable assurance*, *seriously in question* e *virtually certain*), das dezenove selecionadas, apresentam diferenciação na percepção sobre elas. Tal fato rejeita a hipótese elencada neste trabalho de que não há diferença na percepção sobre as expressões de incerteza contidas normas internacionais de contabilidade, entre as empresas que emitem ADR, as instituições financeiras brasileiras (bancos) e os acadêmicos.

Assim sendo, uma vez que as palavras representam as idéias e estas são objetos dos estudos sobre a realidade das coisas, identifica-se que dentre os grupos pesquisados (empresas, bancos e acadêmicos) existe uma diferenciação quanto à percepção face ao sentido das palavras.

Desta maneira a imprecisão em relação às expressões de incerteza pode gerar o mau entendimento dessas e, por consequência, distorções na interpretação das mesmas, produzindo assim informações diferentes considerando uma mesma base, ou seja, as normas internacionais.

Enfatiza-se que várias mudanças provocam transformações expressivas nos números apresentados nas demonstrações financeiras, trazendo consequências que devem ser muito bem analisadas e explicadas a todos os *stakeholders* das empresas.

A necessidade de avançar nessa convergência é atualmente um consenso entre os vários profissionais e entidades ligados à preparação e à utilização das demonstrações financeiras, assim como entre os vários órgãos reguladores.

Assim, a convergência para normas internacionais de contabilidade é um processo relevante que pode contribuir para o fluxo livre do investimento global e pode propiciar benefícios substanciais para todas as partes interessadas dos mercados.

Destaca-se também que a generalização dos resultados deste estudo está sujeita a limitações. A primeira delas é o fato de o estudo examinar a percepção sobre as expressões de incerteza num contexto isolado (palavras utilizadas isoladamente). Pode ocorrer o fato de os respondentes não interpretem as expressões na maneira requerida pelo instrumento da pesquisa, uma vez que tais expressões podem lhe ser familiares e eles as interpretem em um contexto pessoal.

Outra limitação é o fato de as amostras escolhidas para o trabalho representarem apenas uma parcela das empresas, dos bancos e dos acadêmicos, e especificamente, considerando as empresas e os bancos, as respostas obtidas serem fornecidas somente pelo profissional responsável pela área contábil, o que, em primeira instância, pode não corresponder à visão da empresa ou do banco sobre o objeto de pesquisa. Contudo, dada à dificuldade na obtenção de respostas, considera-se que tais grupos são expressivos e importantes para execução da proposta deste trabalho.

Por fim, como possibilidades de estudos futuros propõem-se um estudo que utilize expressões de incerteza em um contexto específico, contexto contábil, por exemplo, em que diferenças estatísticas significativas podem ser encontradas e uma nova análise da percepção sobre tais expressões após 2010, quando as empresas brasileiras efetivarem o processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade.

Assim as possibilidades elencadas podem complementar a pesquisa aqui evidenciada e fornecer novos subsídios para a análise do processo de convergência, especificamente, sobre o processo de tradução das normas internacionais de contabilidade.

7 – Referências

- ACKOFF, Russel L.. *Ackoff's Best His Classic Writings on Management*. 1999
- ALBUQUERQUE, Fábio Henrique Ferreira. **A Normalização Contabilística no Brasil e em Portugal**. Disponível em http://www.icbrasil.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=967&categoria=Contabilidade%20Geral, agosto de 2007. Acesso em 01 fev. 2008.
- ALVES, Aluísio. **País fica atrás no padrão contábil global**. Disponível em <http://www.gazetamercantil.com.br/Finanças&Mercados>, p. 4, maio de 2007. Acesso em 14 mai. 2007.
- ANDERSON, D. S. **Communications problems of financial reporting**. The Journal of Accountancy, CXV, abril/1963.
- ARROJO, Rosemary. **Oficina de tradução, a teoria na prática**, São Paulo: Ática, 2000.
- ASTIZ, Pablo Martínez. **Nuevas normas internacionales de contabilidad**. Disponível em: <http://www.navactiva.com/web/es/acyf/doc/articulos/2007/08/44019.php?np=2>, agosto de 2007. Acesso em 02 fev. 2008.
- BEDFORD, N. M.; BALADOUNI, V. A communication theory approach to accounting. **Accounting Review**, p. 650-659, 1962.
- BERLO, D K. **O processo da comunicação**: introdução à teoria e à prática. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- BLOOMFIELD, Leonard. **Language**. Henry Holt and Company, Nova York, 1933.
- BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, n. 249-A, 28 dez. 2007. Seção 1 – Edição extra, p. 2.
- CHERRY, COLIN. **A comunicação humana**. São Paulo: Cultrix/Edusp, 1971.
- DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. **Análise do processo de comunicação contábil**: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Brasília. Anais... Brasília: Ed. Conselho Federal de Contabilidade, 2000. CD-ROM.

_____. **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação.** São Paulo, 2001 (Dissertação apresentada à FEA/USP).

DREBIN, Allan R.; BIERMAN, Harold Jr. **Contabilidade Gerencial.** Tradução Mauro Batista Temer. Rio de Janeiro: Guanabara Dois, 1979.

DOUPNIK, Timothy S., RICHTER, Martin. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organizations and Society**, Elsevier, vol. 28(1), pages 15-35, January, 2003.

FERREIRA NETO, B. J. **Informações contábeis em pequenas empresas: estudo exploratório na cidade de Goiânia.** São Paulo: FEA/USP, 2002. 151p. (Dissertação de mestrado).

FISHER, P., A. Comber and R. WADSWORTH. Approaches to Uncertainty in Spatial Data. In: **Fundamentals of Spatial Data Quality**, ISTE, Ltd., London, pp. 43-59, 2006.

GASTAMBIDE FERNANDES, Octávio. A versão portuguesa das normas internacionais de relato financeiro. **Revista Infocontab**, n.º 18, da Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas (APPC), Mar. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GÓMEZ, Ramón Tamames; ENGUÍDANOS, Araceli Mora. La Adopción De La Normativa Contable Internacional En España: Principales Efectos Sobre El Resultado Y El Patrimonio Empresarial. **Revista Valenciana de Economía e Hacienda**, n.11 – II/2004.

HARIED, Andrew Amil. **A inquiry into semantic problems of external accounting communication: a comparative study of research techniques.** Unpublished Ph. D. dissertation, University of Illinois, 1970.

HENDRIKSEN, Eldon. S. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T. **Accounting for management control.** Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1974.

IJIRI Y. **Theory of Accounting Measurement.** Sarasota, FL: American Accounting Association, 1975

IFRS, **International Financial Report Standards.** In: IFRS 2007, CD-ROM, IASB, 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KAST, Fremont E.; ROSENWEIG, James E. **Organização e Administração: Um enfoque sistêmico.** Nova York, 1970

LASWAD, Fawzi; MAK, Yuen Teen. Interpretations of Probability Expressions: A Comparison Between Standard-Setters and Accountants. **Pacific Accounting Review Millennium Edition**, v. 11, n. 2, December 1997.

LIBONATI, Jeronymo J., SOUTO MAIOR, Verônica C. O Processo de Comunicação na Contabilidade. **Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade**, Fortaleza: out. 1996.

LIMA, Venício A. de. **Mídia: teoria e política**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2001.

LIPOVETSKY, Gilles. **A era do vazio: ensaio sobre o individualismo contemporâneo**. Lisboa, Relógio D'Água, 1988.

McCABE, R. K. **Communication and accounting: An empirical investigation into the level of language complexity, meaning compatibility and the attitudes of analysts toward the usefulness of external financial reports, management credibility and auditor credibility**. University of Colorado, D.B.A., 1973.

MARCONDES FILHO, Ciro. **Viagem na irrealidade da comunicação: o princípio da razão durante**. São Paulo: Ática/ECA-USP, 2000.

MARCOVITCH, Jaques. **Contribuição ao Estudo da Eficácia Organizacional**. Tese de doutorado FEA/USP, 1972.

MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MERLEAU-PONTY, Maurice. **O primado da percepção e suas conseqüências filosóficas**. Campinas: Papirus, 1990.

MOLES. Abaham A. **Sociodinâmica da cultura**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1974.

MONTGOMERY, D.C. **Diseño e Análisis de Experimentos**. Grupo Ed. Iberoamericano, México-DF, 1991.

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

NIYAMA, Jorge Katsumi, COSTA, Patrícia de Sousa, AQUINO, Ducineli R. B. de. Principais causas das diferenças internacionais no *financial reporting*: uma pesquisa empírica em instituições de ensino superior do nordeste e centro-oeste do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 5, n. 8, 2º semestre 2005.

NIERO, N.; VALENTI, G. Reforma da lei muda balanços e alinha Brasil aos padrões globais. **Valor Econômico**, São Paulo, Editoria: Empresas, p. B3, 20 dez. 2007.

OLIVER, B L. The semantic differential: a device for measuring the interprofessional communication of selected accounting concepts. **Journal of Accounting Research**, p. 299-316, 1974.

PEREIRA, Cláudia Catarina; RIBEIRO FILHO, José Francisco; FRAGOSO, Adriana Rodrigues. Comunicação em Contabilidade: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. **Anais do 3.º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, FEA/ Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, outubro de 2003.

PETROVETS, Valéria. **Implimentation of the International Financial Report Standards in Russia: Problems and Experience**. School of Business, Economics and Law. Göteborg, 2006.

SAPORITI, Elizabeth. **A interpretação**. São Paulo: Escuta, 1995.

SILVA, Benedito Gonçalves da. **O sistema de informação contábil sob a ótica da teoria da comunicação**: um estudo com administradores na região da grande São Paulo. São Paulo, 1994. (Dissertação FEA/USP).

SULLIVAN, Kenneth. **Transparency in Central Bank Financial Statement Disclosures**, 2005. Disponível em <http://www.imf.org>. Acesso em 31 ago. 2007.

THOMPSON, James J. **Anatomia de Comunicação**. Edições Block. Rio de Janeiro, 1973.

WALTON, P **International accounting**. Londres: International Thomson Business Press, 2003.

ZACCARELLI, S. B, FISCHMANN, Adalberto A.; LEME, Ruy Aguiar. **Ecologia de Empresas**. São Paulo: Atlas, 1980.

Sítios:

<http://www.acg.ru>. Acesso em: 01 fev. 2008.

<http://www.bcb.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2007.

<http://www.bovespa.com.br>. Acesso em: 20 set. 2007.

<http://www.cst.com.br>. Acesso em: 13 ago. 2007.

http://www.fasb.org/intl/mou_02-27-06.pdf. Acesso em: 25 mai. 2007.

http://www.fasb.org/articles&reports/intl_convergence_impacts_fasb_tfr_may2005.pdf. Acesso em 30 mai 2007.

<http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm>. Acesso em: 25 mai. 2007.

<http://www.gazetamercantil.com.br>. Acesso em: 26 mai. 2007.

<http://www.susep.org.br>. Acesso em: 05 fev. 2008.

<http://www.wikipedia.com.br>. Acesso em: 26 ago. 2007